

BULLETIN

LEGISLATIVA — KOMENTÁŘE — INFORMACE





Automobil v podnikání

K. Janoušek, D. Fiščíková, D. Procházková, Ch. Žmolík

Praktická příručka je určena všem, kteří pro svou činnost používají vozidla, účetním i daňovým poradcům, finančním úřadům i jiným kontrolním orgánům. Obsahuje téměř vše o silničních i zvláštních vozidlech zahrnutých i nezahrnutých do obchodního majetku a používaných k podnikatelské i nepodnikatelské činnosti v tuzemsku i v zahraničí z hlediska daně z příjmů, daně z přidané hodnoty, účetnictví, daně silniční atd. Celá problematika je vysvětlena na mnoha praktických příkladech.

440 stran, brožovaná

389 Kč



Společnost s ručením omezeným – řešení účetní a daňové problematiky včetně příkladů z praxe 2011/2012

P. Běhounek

Praktická pomůcka pro řešení různých situací vyskytujících se v s.r.o. – např. majetkové vypořádání společníků nebo převod či dědění obchodního podílu. Výklad se opírá o nejnovější judikaturu týkající se např. souběhu výkonu funkce jednatele a pracovního poměru, vztahu obchodního podílu ke společnému jmění manželů, fakturace společníků, rozdělování zisku atd. Vše je doplněno příklady z praxe.

360 stran, brožovaná

399 Kč



Cizí měny a kursové rozdíly v podvojném účetnictví – výklad a řešené příklady

P. Beránek

Předmětem publikace je problematika účetních případů, ve kterých se vyskytují cizí měny, např. cestovní náhrady na zahraničních pracovních cestách, vyúčtování dotací poskytnutých v cizí měně, cenné papíry, nákupy a prodeje pohledávek v cizích měnách. Na více než 100 příkladech jsou ukázány správné možnosti zaúčtování a jsou rozebrány i různé varianty účtování s podrobným komentářem.

296 stran, brožovaná

339 Kč



Pohledávky a jejich řešení v podnikové praxi

J. Pilátová, J. Richter

Publikace obsahuje tři pohledy na pohledávky v podnikové praxi: 1. řešení od průzkumu potenciálního obchodního partnera, přes způsoby ověřování jeho bonity až po vyhotovení profilu potenciálního odběratele; 2. seznámení s možnostmi, které při řešení pohledávek dává stávající právní úprava, se způsoby jištění obchodních transakcí, vzory příslušných smluv k právnímu zajištění realizovaných obchodů; 3. praktické příklady účtování pohledávek, odpisů pohledávek, tvorby opravných položek atd.

120 stran, brožovaná

259 Kč



Účetní a daňová problematika bytových družstev a společenství vlastníků jednotek od A do Z

M. Nepřechová, M. Durec

Publikace je určena účetním, kteří se zabývají vedením účetnictví bytových družstev a společenství vlastníků jednotek, i všem ostatním zájemcům o tuto problematiku. Autoři kladou důraz na povinnosti účetních jednotek z hlediska účetních předpisů, v příkladech souvztažností účtů předkládají čtenářům doporučené a doplněné postupy účtování atd. Nové vydání publikace obsahuje i postupy účtování při převodu jednotek bytových družstev založených nájemci bytů do jejich vlastnictví.

400 stran, brožovaná

379 Kč



BULLETIN 2/2011

LEGISLATIVA — KOMENTÁŘE

Interpretace NÚR č. I-21: Odpis cizoměnové pohledávky a závazku Z Koordinačního výboru MF ČR a KDP ČR	2
Pojem „vystavit“ daňový doklad ve smyslu zákona o DPH	4
Nárok na odpočet DPH z daňového dokladu od neplátce a promítnutí rozsudku SDEU z případu „Dankowski“	7
Ukončení účtování účetní jednotky — fyzické osoby v hospodářském roce vyvolané příkazem v § 7 odst. 12 ZDP	11
Vývoj projektů IASB a krátce k novým pravidlům IFRS – IFRS 10 až IFRS 13 a novelizace IAS 1	15
Starosti s hotovostí	24
Nová legislativa	26
Informace Ministerstva financí ČR	30

JUDIKÁTY

Komisionářská smlouva — DPH	32
Výplata dividend — srážková daň	32
Ze Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ČR	33

INFORMACE

Stalo se nebo se nestalo?	37
Monitor	39
Ze zákulisí	41

POZVÁNKY

Pozvánky na vzdělávací akce Komory	43
------------------------------------	----

Interpretace NÚR č. I-21

Odpis cizoměnové pohledávky a závazku

POPIS PROBLÉMU

1. Účetní jednotka eviduje v účetnictví pohledávku v cizí měně. K rozvahovému dni (např. k 31. 12.) účetní jednotka přepočítla hodnotu pohledávky kurzem ČNB.
2. V následujícím účetním období rozhodlo vedení účetní jednotky o odpisu této pohledávky.
3. Otázky zní,
 - a) Kdy v případě odpisu cizoměnové pohledávky dochází k okamžiku uskutečnění účetního případu?
 - b) Jakým kurzem má být odpis cizoměnové pohledávky zaúčtován?
 - c) Vzniká při tomto postupu kursový rozdíl?
 - d) Postupuje se analogicky u odpisu cizoměnového závazku?

ŘEŠENÍ

4. Okamžikem uskutečnění účetního případu je datum, kdy vedení společnosti o odpisu pohledávky rozhodlo. Doporučujeme, aby si tento postup účetní jednotka upravila vnitřním předpisem.
5. K tomuto datu je nutno přepočítat hodnotu cizoměnové pohledávky na českou měnu. Kurz k tomuto datu použije v souladu se svým vnitřním předpisem, který vychází ze zákona o účetnictví.
6. Primárně se jedná o odpis pohledávky v cizí měně nikoliv o odpis pohledávky v české měně. Při odpisu cizoměnové pohledávky vzniká kursový rozdíl.
7. Stejný postup se analogicky použije u odpisu cizoměnových závazků.

ZDŮVODNĚNÍ ŘEŠENÍ

8. Problematikou okamžiku uskutečnění účetního případu se zabývá ČÚS č. 001 – Účty a zásady účtování na účtech. Podle tohoto

standardu (bod 2.4.3.) je okamžikem uskutečnění účetního případu den, ve kterém dojde ke splnění dodávky, platbě závazku, inkasu pohledávky, postoupení pohledávky, vkladu pohledávky, poskytnutí či přijetí zálohy, převzetí dluhu, zjištění manka, schodku, přebytku či škody, pohybu majetku uvnitř účetní jednotky a dalším skutečností vyplývajícím ze zákona o účetnictví, vyhlášky č. 500/2002 Sb., Českých účetních standardů pro podnikatele a ze zvláštních právních předpisů nebo z vnitřních poměrů účetní jednotky, které jsou předmětem účetnictví a které v účetní jednotce nastaly, případně účetní jednotka má k dispozici potřebné doklady tyto skutečnosti dokumentující ...

9. Z výše uvedeného lze dovodit, že okamžikem uskutečnění účetního případu je okamžik rozhodnutí vedení společnosti o odpisu pohledávky.
10. Podle § 24 odst. 2 a 6 zákona o účetnictví účetní jednotky oceňují majetek a závazky (to platí i pro majetek a závazky vyjádřené v cizí měně, tedy pro okamžik jejich přepočtu na českou měnu):
 - a) k okamžiku uskutečnění účetního případu,
 - b) ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje.
11. Dále je metoda kursových rozdílů upravena v § 60 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, kde je mimo jiné, řečeno, že kursové rozdíly vznikající při ocenění majetku a závazků uvedených v § 4 odst. 12 zákona o účetnictví k okamžiku uskutečnění účetního případu se účtují na vrub účtu finančních nákladů nebo ve prospěch účtu finančních výnosů.
12. V ČÚS č. 006 – Kursové rozdíly, bod 2.2., se dočteme, že u kursových rozdílů, které vznikají

v průběhu účetního období se uskutečněním účetního případu rozumí zejména

- a) úhrada závazku a inkaso pohledávky,
- b) postoupení pohledávky a vklad pohledávky,
- c) převzetí dluhu u původního dlužníka,
- d) vzájemné započtení pohledávek,
- e) úhrada úvěru nebo půjčky novým úvěrem nebo půjčkou,
- f) převod záloh na úhradu pohledávek a závazků.

13. V ČÚS č. 006 – Kursové rozdíly, bod 2.3. se naopak věnuje situacím, ve kterých kursové rozdíly nevznikají. Kursové rozdíly nevznikají při
- a) oznámení o změně věřitele u dlužníka a u věřitele v případě, že za jeho dlužníka bude plnit dlužník jiný,
 - b) dohodě o změně zahraničních měn pro úhrady nebo inkasa bez pohybu peněžních prostředků s výjimkou změny na Kč,
 - c) splácení peněžitých vkladů do obchodních společností a družstev.
14. U odpisu cizoměnových závazků postupujeme obdobně jako u odpisu cizoměnových pohledávek, neboť není důvod postupovat jinak.

**TUTO INTERPRETACI SCHVÁLILA NÚR
DNE 13. ČERVNA 2011.**

- **Zpracovatelky interpretace:**
Ing. Jana Pilátová
Ing. Naděžda Voborská

PŘÍLOHA

**Ilustrativní příklad k I-21
Odpis cizoměnové
pohledávky**

Účetní jednotka eviduje pohledávku v účetnictví na účtu 311xx – Pohledávky k zahraničí, a to v cizí měně. K rozvahovému dni (např. k 31. 12.) účetní jednotka přepočítala hodnotu pohledávky kurzem ČNB. Jedná se např. o pohledávku ve výši 100 000 EUR. K datu účetní závěrky je v souladu se zákonem o účetnictví přepočtena kurzem 26,465 Kč/1EUR, tj. 2 646 500 Kč. K 30. 11. následujícího roku rozhodlo vedení účetní jednotky o odpisu této pohledávky.

Účetní jednotka svým interním předpisem stanovila ke dni uskutečnění účetního případu používat aktuální denní kurzy ČNB.

Účetní jednotka si ve svém interním (vnitřním) předpise, kterým upravuje pravidla pro problematiku používání kurzů a účtování kurzových rozdílů stanovila, že v souladu s účetními předpisy, zejména ČÚS č. 001, dnem uskutečnění účetního případu při odpisu pohledávek je den rozhodnutí vedení účetní jednotky o odpisu pohledávky.

Tento postup nelze v průběhu účetního období ani meziročně měnit. Jako doklad bude sloužit zápis z vedení účetní jednotky o odpisu pohledávky: 100 000 EUR x aktuální kurz ČNB platný k 30. 11., tj. např. 26,13 Kč = 2 613 000 Kč

Tabulka č. 1 Způsob účtování

Popis operace	Částka	MD	D
Odpis pohledávky	2 613 000 Kč	546 – Odpis pohledávek	311xxx
Kurzový rozdíl	33 500 Kč	563 – Kurzové ztráty	311xxx

Z KOORDINAČNÍHO VÝBORU MF ČR A KDP ČR

Pojem „vystavit“ daňový doklad ve smyslu zákona o DPH

(č. 329/30.03.11 – uzavřeno dne 27. dubna 2011)

Předkládá:

ING. JAN RAMBOUSEK, LL.M., daňový poradce, č. osvědčení 693

Příspěvek se zabývá pojmem „vystavení“ daňového dokladu a jeho následné „doručení“ odběrateli. Příspěvek neřeší problematiku daňových dokladů popsanou v § 26 odst. 4 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), ve kterém je popsáno vystavování daňových dokladů se zaručeným elektronickým podpisem. Tyto doklady lze potom rovnou archivovat v elektronické podobě, zatímco příspěvek řeší ty případy, kdy si odběratel musí fakturu vytisknout.

Požadavky na daňový doklad jsou popsány v § 26 ZDPH, přičemž mezi povinné náležitosti nepatří ani razítko ani podpis. Rozhodující je tedy pouze přítomnost údajů uvedených na dokladu.

Směrnice 2006/112/ES uvádí ve svém čl. 220, že „invoice is issued“ a ve čl. 232 uvádí, že členské státy mohou povolit i přijímání v jiné podobě než se zaručeným elektronickým podpisem či EDI. ZDPH ve svém § 26 odst. 4 řeší pouze vystavování dokladů a neřeší jejich předávání, které tedy není omezeno. I český zákon používá pojem „vystavit“ a neukládá plátcům povinnost doklad fyzicky předat či vytisknout.

Zdražení poštovní přepravy sebou přineslo, že řada firem přestala doklady zasílat pozemskou

poštou, nýbrž doklad nascanuje a zašle odběrateli e-mailem, nebo ho zašle přímo ve formátu textového editoru nebo ve formátu pdf. Odběratel si takový doklad vytiskne, a tak je v podstatě dosaženo shodného výsledku, jako by byl doklad zaslán poštou. V praxi však při kontrolách někteří správci daně tento způsob doručení zpochybňují a trvají na tom, aby byl doklad vytištěn dodavatelem. Vzhledem k tomu, že zákon neukládá plátcům povinnost daňový doklad vytisknout nebo předat odběrateli ve fyzické podobě, považují způsob zaslání daňového dokladu v jakémkoliv formátu e-mailem odběrateli za způsob vystavení dokladu, který je plně v souladu se zákonem.

Navrhují, aby Ministerstvo financí tuto zavedenou správní praxi zaslání daňových dokladů e-mailem vystavování daňových dokladů odsouhlasilo a publikovalo na svých internetových stránkách. Příspěvek nepostihuje případy, kdy správce daně zjistí, ať již u takto vystavených dokladů, či dokladů zaslanych v písemné podobě, odlišnosti mezi dokladem vystaveným odběratelem a dokladem, který má v držení příjemce plnění.

Po projednání na koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

STANOVISKO GENERÁLNÍHO FINANČNÍHO ŘEDITELSTVÍ:

Ustanovení § 26 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) nabízí dvě alternativy pro způsob vystavení daňového dokladu.

Daňový doklad může být vystaven v analogové podobě, popř. může být doklad se souhlasem osoby, pro kterou se uskutečňuje zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně i v elektronické podobě, přičemž toto ustanovení stanoví nezbytné podmínky pro vystavování dokladů v elektronické podobě. Otázka způsobu předání daňového dokladu mezi odběratelem a dodavatelem není v ZDPH řešena.

Na oblast způsobu předání dokladů dopadá čl. 232 Směrnice Rady 2006/112/ES (dále jen „Směrnice“). Podle jeho znění lze daňové doklady předávat na papíře (send on paper) nebo, pokud s tím jejich příjemce souhlasí, předávat nebo zpřístupňovat elektronickými prostředky (send or made available by electronic means). Situaci, kterou předkladatel ve svém příspěvku popisuje, tedy naskenované faktury odběratelem a zaslání prostřednictvím e-mailu odběrateli, lze podřadit pod pojem předání elektronickými prostředky.

Podle čl. 233 Směrnice členské státy přijímají daňové doklady předané nebo zpřístupněné elektronickými prostředky pod podmínkou, že věrohodnost původu a neporušenost jejich obsahu jsou zaručeny jedním z těchto způsobů:

- a) zaručeným elektronickým podpisem ve smyslu čl. 2 bodu 2 směrnice Evropského parlamentu a Rady 1999/93/ES ze dne 13. prosince 1999 o zásadách Společenství pro elektronické podpisy,
- b) prostřednictvím elektronické výměny dat (EDI) vymezené v čl. 2 doporučení Komise 1994/820/ES ze dne 19. října 1994 o právních aspektech elektronické výměny dat, jestliže dohoda o této výměně stanoví užití postupů zaručujících věrohodnost původu a neporušenost dat.

Daňové doklady lze předávat nebo zpřístupňovat i jinými elektronickými prostředky, s výhradou jejich přijímání členským státem nebo členskými státy, jichž se to týká.

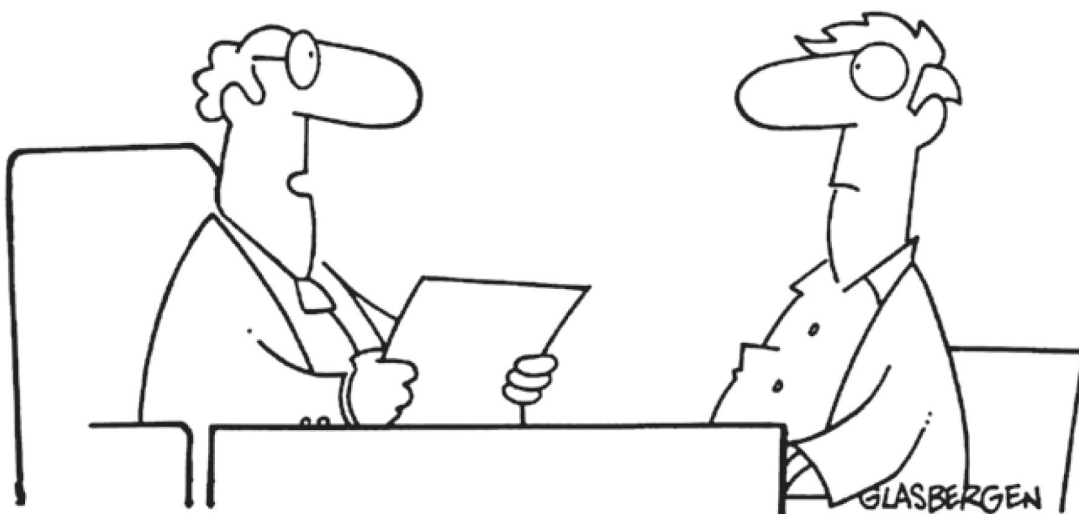
Ustanovení § 26 odst. 4 zákona o DPH by mělo být novelizováno i s ohledem na novelu Směrnice č. 112/2006/ES Směrnici Rady č. 45/2010/ES, a to nejpozději v transpoziční lhůtě (do 31. 12. 2012). Směrnice Rady č. 45/2010/ES novelizovala Směrnici č. 112/2006/ES v oblasti pravidel vystavování elektronických dokladů. Jedním z cílů této Směrnice je, aby zacházení s papírovými doklady a elektronickými doklady bylo totožné a nepřineslo jiná omezení či administrativní bariéry.

Klíčovými kritérii pro doklady obecně je zajištění autenticity původu dokladu, integrity jeho obsahu a jeho čitelnost, která musí být garantována vystavitelem dokladu po celou dobu jeho uchování podle příslušných předpisů. Naskenovaná originální faktura do elektronického PDF formátu a zasláná emailem odběrateli nesplňuje kritéria pro elektronický doklad. Jedná se stále o doklad v papírové podobě, je pouze využit způsob doručení dokladu, a to elektronickými prostředky. Příjemce musí takový doklad opět vytisknout a nakládat s ním jako s papírovým dokladem (archivace atd.). Určité obtíže lze spatřovat v garanci obsahu takového dokladu kdy může být příjemcem změněn, ať již úmyslně nebo neúmyslně např. nevhodným použitím softwaru. Vystavitel dokladu je odpovědný za autenticitu původu dokladu, integritu jeho obsahu a jeho čitelnost. Nicméně lze připustit, při splnění obecných podmínek pro autenticitu dokladu, tuto další možnost doručení daňového dokladu, a to z důvodu snížení administrativní zátěže. V diskutovaném případě to znamená, že pokud správce daně shledá u odběratele i u dodavatele shodné doklady, pak nebude zpochybňovat způsob doručení dokladu tj. e-mailem.

GFŘ však doporučuje, aby mezi vystavitelem dokladu a jeho příjemcem existovala dohoda o způsobu a pravidlech zasílání dokladů a pravidlech využívání softwaru pro jeho čtení a tisk. GFŘ je z výše uvedených důvodů toho názoru, že uvedeného způsobu lze použít jen za pod-

mínek, kdy je dodavatelem resp. vystavitelem dokladu zaručena autenticita původu dokladu, integrita jeho obsahu a jeho čitelnost, která jím musí být garantována po celou dobu uchování dokladu podle příslušných právních předpisů.

Navíc je nutné připomenout, že v případě opravy podle § 43 ZDPH musí plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění prokázat datum obdržení opravného daňového dokladu u plátce, pro kterého se plnění uskutečnilo a to i v případě využití této elektronické formy doručování dokladů.



*Vůbec není problém, abyste měl v kapse milion, až půjdete do penze.
Prostě investujte deset milionů.*

Převzato z e15.cz

Nárok na odpočet DPH z daňového dokladu od neplátce a promítnutí rozsudku SDEU z případu „Dankowski“

(č. 335/27.04.11. – uzavřeno dne 8. června 2011)

Předkládá:

JUDR. ING. VÁCLAV PÁTEK, daňový poradce, č. osvědčení 2279,
advokát, osvědčení č. 13139

Tento příspěvek byl zpracován na základě publikovaného rozsudku Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) ze dne 22. 12. 2010, C-438/09, Bogusław Juliusz Dankowski proti Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, (dále jen „Dankowski“).

I. VÝCHOZÍ SKUTEČNOSTI PŘEDKLÁDANÉHO PŘÍSPĚVKU

Podstatou výkladu příslušných ustanovení zákona o DPH jsou závěry SDEU v případě Dankowski, podle kterých:

- 1) Čl. 18 odst. 1 písm. a) a čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2006/18/ES ze dne 14. února 2006, musí být vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet DPH odvedené za služby poskytnuté jinou osobou povinnou k dani, která není registrována k DPH, pokud příslušné faktury obsahují veškeré údaje požadované uvedeným čl. 22 odst. 3 písm. b), především pak údaje, které jsou nezbytné k identifikaci osoby, která uvedené faktury vystavila, a povahy poskytovaných služeb.
- 2) Čl. 17 odst. 6 šesté směrnice 77/388/EHS, ve znění směrnice 2006/18, musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, které vylučují nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené osobou povinnou k dani jiné osobě povinné k dani, která je poskytovatelem služeb, v pří-

padě, že posledně uvedená není pro účely této daně registrována.

Šestá směrnice 77/388/EHS byla nahrazena směrnicí 2004/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „recast“). Není sporu o tom, že podstata závěrů SDEU, která se dotýká výkladu šesté směrnice je platná i pro recast.

Podle ustanovení § 73 zákona o DPH je nárok na odpočet DPH na vstupu, **pokud je daňový doklad vystaven plátcem**. Plátcem podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. s) ZDPH ve znění do 31. 3. 2011 je osoba povinná k dani, o které tak stanoví zákon v § 94, nebo osoba, která byla registrována podle § 95a (stejně závěry jsou i ve smyslu novely zákona o DPH, zákona č. 47/2011 Sb., účinné od 1. 4. 2011). Výkladový problém je spatřován v definici pojmu plátce v zákoně o DPH pro situace, ve kterých směrnice EU používá pojem osoba povinná k dani.

Problém výkladu zákona o DPH ve světle „Dankowski“ může nastat celkem ve třech možných situacích:

1. Pokud osoba povinná k dani přijme službu ve smyslu ustanovení § 9 odst. 1, stává se podle ustanovení § 94 odst. 8 plátcem ke dni přijetí této služby. Osvědčení o registraci bude v těchto případech vždy pozdějšího data. Osvědčení by mělo být rázu deklaratorního. Zápis do seznamu plátců DPH bude prováděn zpětně. Výkladový problém oprávněnosti nároku na odpočet daně na vstupu nastává, pokud takováto osoba skutečně po přijetí služby podle § 9 odst. 1 tuzemské

plnění podléhající dani, vystaví ve prospěch jiného plátce daňový doklad s uvedením DPH.

2. Pokud osoba povinná k dani překročí obrat pro registraci plátce daně podle § 6 a nesplní registrační povinnost podle § 95 odst. 2, stává se plátcem datem účinnosti registrace uvedeným na rozhodnutí o registraci. Registrace k dani je v tomto případě konstitutivním rozhodnutím. Výkladový problém nastává, pokud takováto osoba uskuteční po překročení obratu tuzemské plnění podléhající dani, vystaví ve prospěch jiného plátce daňový doklad s uvedením DPH.
3. Pokud osoba povinná k dani nepřekročí obrat pro registraci plátce daně podle § 6, je stále osobou povinnou k dani, avšak její plnění její plnění je osvobozené od daně. Otázkou je, jaké dopady má, pokud osoba povinná k dani, která dosud nepřekročila obrat, vystaví za uskutečněné zdanitelné plnění daňový doklad s uvedením DPH.

Evidenci plátců DPH vede správce daně a ověřování plátců je možné na internetových stránkách Ministerstva financí. Zjištěné údaje mají pouze informativní charakter.

II. ANALÝZA PROBLÉMU A VÝKLADOVÉ MOŽNOSTI

Osoby povinné k dani, které přijmou službu podle § 9 odst. 1 (viz situace dle bodu 1.) se v evidenci plátců DPH ke dni účinnosti registrace neobjeví. Co se týče osob povinných k dani, které překročí obrat podle § 6 a nesplní svoji registrační povinnost, lze jednoznačně odvodit, že v registru plátců DPH se objeví nejdříve k datu účinnosti jejich registrace. V obou případech se tedy v registru plátců DPH objeví osoba povinná k dani, ač uskutečnila zdanitelné plnění, které podléhá DPH. **Pokud osoba povinná k dani není uvedena v registru plátců DPH, neznamená to, že tato osoba není plátcem DPH.**

Ve smyslu rozhodnutí SDEU v případě „Dan-kowski“ musí plátce daně mít nárok na odpočet daně na vstupu, pokud přijal zdanitelné plnění, které je předmětem daně (není od daně osvobozené) a má daňový doklad vystavený osobou povinnou k dani.

Z výše uvedených možných situací lze učinit závěry, že **v případech ad body 1) a 2) výše musí mít osoba povinná k dani, která přijme zdanitelné plnění a poskytovatel vystaví daňový doklad, nárok na odpočet daně na vstupu** (při splnění podmínky použití při uskutečňování své ekonomické činnosti a příslušných pravidel pro uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu), **i když poskytovatel plnění není uveden v registru plátců DPH.**

Co se týče situace podle bodu 3) výše, tak osoba povinná k dani, pokud nepřekročí stanovený obrat v § 6 ZDPH, popř. není registrována jako dobrovolný plátce daně, uskutečňuje plnění osvobozená od daně. Plátce, pokud přijme plnění od daně osvobozené, nemá nárok na odpočet daně, i kdyby poskytovatel plnění, tj. osoba povinná k dani, ale neregistrovaná jako plátce daně, vystavil za uskutečněné plnění daňový doklad.

III. ZÁVĚR A NÁVRH ŘEŠENÍ

Plátce má nárok na odpočet daně na vstupu z plnění přijatého od osoby povinné k dani, i když tato osoba není k dani registrována. Tento závěr platí za situace, kdy osoba povinná k dani se stala plátcem ze zákona ve smyslu ustanovení § 94 odst. 8 (resp. odst. 6) ZDPH a za situace, kdy osoba povinná k dani překročila zákonem stanovený obrat.

Při nejbližší novelizaci zákona o DPH by měla být příslušná ustanovení dotýkající se této problematiky upravena.

Po projednání na koordinačním výboru doporučujeme závěry vhodným způsobem publikovat.

STANOVISKO GENERÁLNÍHO FINANČNÍHO ŘEDITELSTVÍ:

K situaci podle bodu 1

Zákon o DPH poměrně jednoznačně stanoví, že v popsáných případech se osoba povinná k dani stává plátcem již ke dni přijetí služby od osoby neusazené v tuzemsku (§ 94 odst. 8),

a již z této služby je povinna přiznat a zaplatit daň. Tento den je dnem vzniku „plátcovství“, tehdy jí vznikly povinnosti i práva náležející plátcům ze zákona. Proto není sporu o tom, že pokud takováto osoba po přijetí výše zmíněné služby uskuteční ve prospěch jiného plátce zdanitelné plnění má povinnost uplatnit daň a příjemce těchto plnění má nárok na odpočet při dodržení podmínek podle § 72 a § 73 ZDPH.

GFŘ má za to, že v této situaci jde o postup v souladu s dikcí zákona o DPH i s komunitárním právem a v zásadě není důvod ani podmínky pro aplikaci předmětného rozsudku. Pro doplnění nutno uvést, že takto se postupuje i pro jiné případy registrace podle § 94 ZSDP s výjimkou povinné registrace v důsledku překročení obratu podle § 94 odst. 1 a 2 písm. a) ZDPH.

K situaci podle bodu 2

Pod tímto bodem v příspěvku popsaná situace je z pohledu posouzení dopadů judikátu „Dankowski“ klíčová a v zásadě jediná sporná z pozice platného textu zákona o DPH resp. zde zakotvené systematiky institutu plátcovství a registrace k plátcovství. Právě pro tuto je zmíněný judikát v mnohém překvapivý, a to nejen pro úpravu v ČR. Nelze však již zde neuvést, že závěry v judikátu vyslovené jsou poměrně úzce stavěny na konkrétní okolnosti a podmínky (např. konstatování nároku na odpočet daně, která měla být odvedena u plnění, která byla zdanitelná, nebo obdobně vazba na existenci faktury s veškerými nutnými údaji).

Obecně nutno připustit vliv judikátu na předmětnou situaci, kdy jde o nárok na odpočet daně z plnění uskutečněné osobou povinnou k dani, která překročila zákonem stanovený obrat pro registraci, avšak dosud nebyla registrována jako plátce DPH, ačkoli již být měla a vystavila doklad se všemi náležitostmi daňového dokladu, s výjimkou uvedení DIČ plátce, ale s uvedením DIČ osoby povinné k dani. Tzn., že za předpokladu splnění definovaných podmínek lze nárok na odpočet uplatnit od okamžiku, kdy měla být osoba povinná k dani registrovaná za plátce DPH, kdyby splnila svoji registrační povinnost.

Ve vztahu k nároku na odpočet daně u příjemce zdanitelného plnění je pak patrné, že v tomto případě jsou naplněny podmínky rozhodnutí ESD C-438/09, Bogusław Juliusz Dankowski. Plnění uskutečnila osoba povinná k dani, která nesplnila registrační povinnost. V souladu s neutralitou systému daně z přidané hodnoty, by měl správce daně uznat u příjemce plnění nárok na odpočet daně, a to v případě, že jsou splněny podmínky nároku na odpočet daně. Příjemce musí mj. mít doklad se všemi náležitostmi daňového dokladu (kromě DIČ plátce jako poskytovatele zdanitelného plnění), tedy s tím faktem, že doklad nevystavil registrovaný plátce, ale osoba povinná k dani, která se měla stát plátcem z důvodu překročení hranice obratu pro povinnou registraci k DPH.

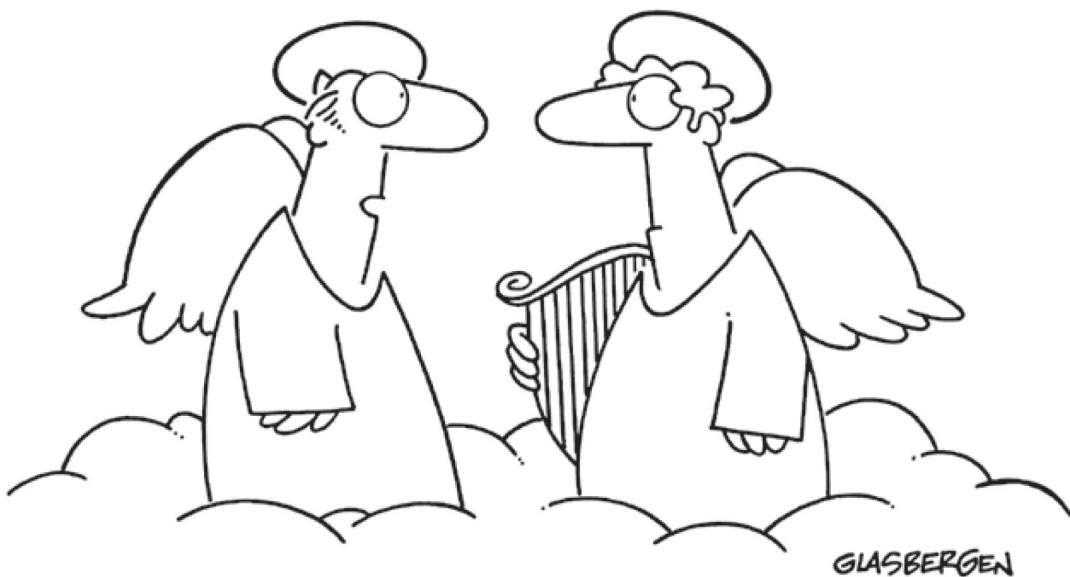
S postupem v souladu s tímto rozsudkem ESD lze souhlasit pouze pokud jsou splněny všechny podmínky v rozsudku uvedené a mj. pokud nejde o zneužití zákona, není pochyb o uskutečněném zdanitelném plnění a není pochyb, že jej uskutečnila uvedená osoba.

Uvedení dodavatele v registru plátců v momentě poskytnutí resp. přijetí plnění skutečně nepatří mezi podmínky pro uplatnění nároku na odpočet stanovené zákonem o DPH. S ohledem na zavedená pravidla a funkci registru plátců je ovšem legitimě očekávatelné, že v případech, kdy poskytovatel plnění uvedený na dokladu v registru plátců DPH uveden není, bude daňový status poskytovatele z pozice podmínek pro uplatnění nároku na odpočet předmětem možného zpochybnění a následného dokazování. Tohoto si musí být vědom zejména příjemce plnění, který bude nárok na odpočet chtít uplatnit – musí mít prověřenu i tuto okolnost svědčící o naplnění podmínek pro dotčený nárok. Dovolávat se bez dalšího povinnosti vyhledávání relevantních

skutečností správcem daně není opodstatněné. S ohledem na běžnou praxi a z logiky věci, lze rozumně požadovat po poskytovateli a příjemci zdanitelného plnění poskytnutí rozhodných informací (a ověření prostřednictvím kontrolních postupů běžně užívaných v obchodní praxi) pro stanovení správného daňového režimu.

K bodu 3

Plně souhlasíme s provedenou analýzou, kde předkladatel v podstatě uzavírá, že osoba povinná k dani, pokud nepřekročí stanovený obrat v § 6 ZDPH je osvobozená od uplatňování daně. Plátce, pokud přijme plnění od takové osoby, nemá nárok na odpočet daně, i kdyby poskytovatel plnění, tj. osoba povinná k dani, ale neregistrovaná jako plátce daně, vystavil za uskutečněné plnění doklad (obsahující všechny náležitosti daňového dokladu s výjimkou skutečnosti, že jej vystavil plátce).“



Podle mého účetního je toto zatím nejlepší způsob, jak se vyhnout placení daní.

Převzato z e15.cz

Ukončení účtování účetní jednotky – fyzické osoby v hospodářském roce vyvolané příkazem v § 7 odst. 12 ZDP

(č. 336/08.06.11 – uzavřeno dne 8. června 2011)

Předkládá:

RNDR. PETR BERÁNEK, daňový poradce, č. osvědčení 803

Zákon o účetnictví umožňuje i fyzickým osobám, pokud vedou účetnictví, účtovat v hospodářském roce. Zákon o dani z příjmu pak prikazuje některým osobám, ukončit účtování v hospodářském roce (§ 7 odst. 12 ZDP):

Uplatní-li poplatník v období, kdy účtuje v hospodářském roce, postup podle odst. 7, 8, § 7a, 12, nebo 13, anebo má příjmy podle odst. 1 písm. c), d) nebo podle odst. 2, změni v tomto období způsob účtování na účtování v kalendářním roce.

Dané ustanovení s sebou přináší několik nejasností a podle názoru předkladatele několik zcela zbytečných komplikací. Cílem příspěvku je vyjasnit sporné okamžiky a popřípadě zmírnit zbytečnou tvrdost ustanovení v případech kdy toto zmírnění nevede ke snížení výběru daně.

1) Zcela nově se od 1. 1. 2011 mezi příjmy, které nutí přejít poplatníka na kalendářní rok, dostaly příjmy z pronájmu obchodního majetku uvedené v § 7 odst. 2 písm. e) ZDP. Je přitom nutné zdůraznit, že sem zákon zahrnuje i zcela nevýznamné, příležitostné nebo jednorázové příjmy z pronájmu majetku, který je evidován v účetnictví poplatníka. Přitom je nanejvýš pravděpodobné, že nebylo úmyslem zákonodárce, aby tento pronájem znemožňoval účtování v hospodářském roce. Přeražení pronájmu z § 9 resp. § 7 odst. 1 písm. a) až c) ZDP sledovalo zcela jiné účely. V praxi to však znamená, že velká skupina poplatníků – fyzických osob účtujících v hospodářském roce musí nyní přejít na účtování v kalendářním roce. Tento krok může pro řadu účetních jednotek znamenat zbytečnou administrativní zátěž, aniž by to mělo významný daňový dopad.

2) Obdobným způsobem znemožňují již delší dobu pokračovat účtování v hospodářském roce i příjmy z autorských honorářů § 7 odst. 2 písm. a). Přitom opět se může jednat o ojedinelé, příležitostné příjmy, které navíc ani nemusí souviset s podnikáním. Opět se nedá předpokládat, že by bylo záměrem, aby skutečnost, že podnikatel uveřejní příspěvek do odborného časopisu nebo napíše knihu, bylo důvodem pro ukončení účtování v hospodářském roce.

3) Pokud by se měl revidovat pohled na nemožnost vést účetnictví z důvodu inkasa některého druhu příjmů, mohlo by se uvážít, zda existuje nějaký důvod pro to, aby osoby podnikající podle živnostenského zákona měli být posuzovány jinak než osoby podnikající podle jiného předpisu popř. provozující nezávislé povolání; to však asi přesahuje rámec příspěvku koordinačního výboru.

4) Příkaz uvedený v odst. 12, že účetní jednotka změni v tomto období způsob účtování není zcela jednoznačný a může být nesplnitelný.

a) slovem období je zde zřejmě míněné zdaňovací období (tedy kalendářní rok – odvozeno ze spojení „Uplatní-li poplatník v **období**, kdy účtuje v hospodářském roce, **postup podle odstavců 7,...**“).

b) Zákon o účetnictví jasně stanovuje přechod z hospodářského roku na kalendářní rok v § 3 odst. 3:

Uplatnit hospodářský rok lze pouze po oznámení záměru změny účetního období místně příslušnému správci daně z příjmů nejméně 3 měsíce před plánovanou změ-

nou účetního období, jinak účetní období zůstává nezměněno. Obdobně postupují účetní jednotky i při přechodu z hospodářského roku na kalendářní rok.

Pokud poplatník v posledním čtvrtletí např. roku 2011 pronajme obchodní majetek nebo poskytne autorské právo k článku, zaúčtuje výnos z této činnosti a podle ZDP má povinnost v roce 2011 změnit způsob účtování na účtování v kalendářním roce. Tuto skutečnost bez zbytečného prodlení oznámí správci daně, vzhledem k tomu, že však již nemůže dodržet termín uvedený v zákoně o účetnictví, může přechod naplánovat nejdříve na 1. 1. 2013. Pokud je shoda v této interpretaci ustanovení, pak asi plně vynikne jeho zbytečnost v případech jednorázového příjmu.

Formulace „změní v tomto období způsob účtování na účtování v kalendářním roce“ navozuje dojem, že by již v roce 2011 měl účtovat v kalendářním roce, nebo-li že by po zaúčtování výnosu měl udělat účetní závěrku k 31. 12. 2010, aby mohl v roce 2011 účtovat v kalendářním roce. Bylo by vhodné potvrdit, že tento výklad by byl v rozporu se zákonem o účetnictví.

5) Ze zákona není zřejmé, co nastane v případě, kdy poplatník má takovýto výnos dříve než posledním čtvrtletí roku 2011, ale neoznámí změnu správci daně do 30. 9. 2011. Dá se předpokládat, že těchto případů může být v roce 2011 mezi fyzickými osobami, které pronajmou obchodní majetek, více. Ať již pro absolutní neznalost všech úskalí zákona o daních z příjmů nebo z důvodů, že se začne věnovat řešení tohoto problému příliš pozdě.

Podle zákona o účetnictví již nemůže přejít na účtování v kalendářním roce od 1. 1. 2012 a poruší tím zákon o daních z příjmů. Podle daňového řádu nelze toto porušení ZDP postihnout. Z praxe vyplývá, že správce daně by se zde mohl pouštět do konstrukce, že sice poplatník dále účtuje v hospodářském roce, ale odvádět daně by měl v té výši, jako kdyby účtoval v kalendářním roce, mohl by nutit poplatníka vytvářet mezitímní účetní závěrky a doměřovat daň podle nich. Přitom pokud by poplatník vědom si svého pochybení začal v rozporu se zákonem o účet-

nictví účtovat v kalendářním roce bez včasného ohlášení správci daně, mohl by dostat pokutu ve výši 3% úhrnu brutto aktiv za nedodržení zákona o účetnictví. Bylo by dobré stanovit postup, kterým by poplatník mohl napravit své pochybení, aniž by za ně byl postižen (více než jen za případně opožděně zaplacenou daň).

6) Poslední věta § 7 odst. 12 ZDP: „Obdobně postupuje poplatník s příjmy podle § 7 odst. 1 písm. d), pokud veřejná obchodní společnost nebo komanditní společnost uplatní jako účetní období hospodářský rok.“, která je umístěna za větu o povinnosti změnit účtování na kalendářní rok vzbuzuje nejistotu, ke kterým tvrzením odstavce se týká. Bylo by vhodné jasně vyjádřit, zda skutečně tato věta vyjadřuje, že „poplatník, který účtuje v hospodářském roce může být zároveň společníkem v osobní společnosti, která účtuje v kalendářním roce, ale pokud přejde společnost na rok hospodářský, musí společník přejít na rok kalendářní“ (což nemá oporu v logice) nebo se týká pouze prvních čtyř vět odstavce a její umístění jako páté věty odstavce by bylo srozumitelnější.

NÁVRH ŘEŠENÍ

1) Iniciovat změnu zákona, kde by příjmy podle § 7 odst. 2 písm. a) a e) byly vyloučeny jak z důvodů pro přechod z účtování v hospodářském roce na účtování v roce kalendářním, tak z důvodů pro které nelze účtování v hospodářském roce. (Popř. i vč. příjmů podle § 7 odst. 1 písm. c) a odst. 2 písm. b)) a poslední věta byla posunuta za větu 4 s výsledným zněním:

(12) Pokud poplatník s příjmy podle § 7 odst. 1 písm. a), b), c) nebo odst. 2 písm. a), b) nebo e) uplatní jako účetní období hospodářský rok, je dílčím základem daně nebo daňovou ztrátou rozdíl mezi příjmy a výdaji za ukončený hospodářský rok. Při změně účtování v kalendářním roce na účtování v hospodářském roce je dílčím základem daně nebo daňovou ztrátou podle § 7 rozdíl mezi příjmy a výdaji do posledního dne měsíce, kterým poplatník ukončil účtování v kalendářním roce. Při změně účtování v hospodářském roce na účtování v kalendářním roce je dílčím základem daně nebo daňovou ztrátou podle § 7 odst. 1 písm. a) nebo b) součet rozdílu mezi příjmy a výdaji v hospodářském roce a rozdílu mezi

příjmy a výdaji od doby ukončení účtování v hospodářském roce do konce kalendářního roku. Dílčí základ daně se zahrne do daňového přiznání za kalendářní rok, ve kterém končí hospodářský rok nebo účtování přechodu z kalendářního roku na hospodářský rok a naopak. Obdobně postupuje poplatník s příjmy podle § 7 odst. 1 písm. d), pokud veřejná obchodní společnost nebo komanditní společnost uplatní jako účetní období hospodářský rok. Pokud poplatník uplatní postup podle odst. 7 a 8, § 7a, 12 a 13 nebo má příjmy podle odst. 1 písmene e) nebo písmene d) nebo odst. 2 písmene b) až d), nelze změnit způsob účtování v kalendářním roce na účtování v hospodářském roce. Uplatní-li poplatník v období, kdy účtuje v hospodářském roce, postup podle odstavců 7, 10, § 7a, 12, nebo 13, anebo má příjmy podle odst. 1 písm. e); d) nebo podle odst. 2 písm. b), c), d), ukončí nejpozději k poslednímu dni následujícího kalendářního roku způsob účtování v hospodářském roce. Způsob nemusí ukončit, pokud by se jednalo o jednorázový příjem, který se neopakuje. změni v tomto období způsob účtování na účtování v kalendářním roce.

Do přechodných ustanovení dát:

Tuto změnu lze použít již za zdaňovací období zahájené v roce 2011.

Alternativně by bylo možné zcela vynechat podmínku druhu příjmu a nahradit jí povinností, že osoba účtující v hospodářském roce je povinna do svého účetnictví zahrnout všechny příjmy podle § 7.

2) Do doby, než bude bod 1) zrealizován, upřesnit Pokynem řady D, že:

- pokud fyzická osoba účtující v hospodářském roce inkasovala jednorázový, ojedinělý nebo nepodstatný příjem způsobující přechod na kalendářní rok a na kalendářní rok nepřešla, nebude správce daně její postup zpochybňovat (s výjimkou případů, kdy by se tímto počínáním snažila vědomě dosáhnout daňových výhod)
- pokud fyzická osoba účtující v hospodářském roce dosáhla ve zdaňovacím období roku 2011 příjmů z pronájmu obchodního majetku a tyto příjmy nejsou hlavní nebo významnou složkou příjmů a nepřešla na účtování v kalendářním roce, nebude tento postup správce daně zpochybňovat,

- pokud fyzická osoba na základě § 7 odst. 12 přešla z účtování v hospodářském roce na účtování v kalendářním roce a nedodržela podmínku tří měsíců předstihu oznámení správci daně, nebude správce daně účtování v kalendářním roce z důvodů neoznámení zpochybňovat,
- okamžikem, kdy je poplatník povinen přejít na kalendářní rok podle § 7 odst. 12 v současném znění, je nejbližší možný termín neodporující zákonu o účetnictví, tedy nejbližší 1. leden následující tři měsíce po oznámení správci daně. Oznámení přitom musí fyzická osoba provést do 30 dní po té, co se o daném výnosu dozvěděla

Dále by měl pokyn uvést postup, jaký by měl být uplatněn, pokud fyzická osoba nedodrží minulý bod, zvláště pak, kdy se dodatečně zjistí příjem způsobující přechod na kalendářní rok:

- a) samotným poplatníkem, kdy bez svého zavinění tuto informaci nedostal (např. vydavatel se následně rozhodne odměnit příspěvatele za článek chráněný autorským honorářem, ač se o tom předem nedohodli) – pak pro oznámení správci daně a následný běh lhůt není rozhodující datum uskutečnění účetního případu, ale datum, kdy se o výnosu dozvěděl;
- b) samotným poplatníkem, kdy vlastním zaviněním nezareagoval včas a chce tento stav napravit, ale již nestihá termín tří měsíců nebo již pokračuje v účtování v hospodářském roce ač neměl – pak alternativně může přejít na účtování v kalendářním roce i při nedodržení tříměsíčního oznamovacího termínu (to by asi znamenalo zásah do zákona o účetnictví) nebo povinnost provést mezitímní účetní závěrku k 31. 12. a dále rozdělit základ daně hospodářského roku.
- c) správcem daně např. při kontrole – zda je či není v kompetenci správce daně se rozhodnout, zda akceptuje zdanění podle výsledků v hospodářském roce i když měl poplatník přejít na kalendářní rok nebo zda je či není doměřit daň podle mezitímní účetní závěrky k 31. 12.

Po projednání příspěvku na koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

STANOVISKO GENERÁLNÍHO FINANČNÍHO ŘEDITELSTVÍ:

Uvedený text příspěvku k projednání: „Uplatní-li poplatník v období, kdy účtuje v hospodářském roce, postup podle odst. 9, 10, § 7a, 12, 13 nebo § 14, anebo má příjmy podle odst. 1 písm. c), d) nebo podle odst. 2, změni v tomto období způsob účtování na účtování v kalendářním roce. Obdobně postupuje poplatník s příjmy podle § 7 odst. 1 písm. d), pokud veřejná obchodní společnost nebo komanditní společnost uplatní jako účetní období hospodářský rok.“ byl doplněn novelou č. 438/2003 Sb. do ustanovení § 7 ZDP.

Podle důvodové zprávy byly takto do zákona doplněny podmínky pro poplatníka účtujícího v hospodářském roce, při jejichž splnění má poplatník povinnost změnit způsob účtování na účtování v kalendářním roce. Tato úprava (s přečíslováním odkazů na odstavce v § 7) platí doposud.

GFŘ připouští, že shora uvedená úprava může být komplikací např. u ojedinělých příjmů z autorského honoráře zemědělského podnikatele, u nichž má účtování v hospodářském roce význam. Vzhledem k tomu, že se však jedná o necelý zlomek procenta poplatníků daně z příjmů fyzických osob, kteří účtují v hospodářském roce a ZDP je k zákonu o účetnictví v tomto případě právní normou speciální, sankce z důvodu nedodržení lhůty podle zákona o účetnictví pro oznámení přechodu z hospodářského roku na kalendářní rok se tudíž neuplatní, není nutné upravovat tento postup.

Přesto bude návrh na změnu ustanovení ve věci povinnosti přechodu z hospodářského roku na kalendářní rok v uvedených případech z důvodu snížení administrativní zátěže poplatníků zvážen.

K dotazu k významu poslední věty § 7 odst. 12 ZDP uvádíme, že se vztahuje svým obsahem k úpravě uvedené v prvních čtyř větách tohoto ustanovení, které upřesňují stanovení dílčího základu daně poplatníka, který je společníkem v.o.s. nebo komplementářem k.s.

Vývoj projektů IASB a krátce k novým pravidlům IFRS – IFRS 10 až IFRS 13 a novelizace IAS 1

Když vstupovala pravidla Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) do roku 2011, bylo s nimi spojeno několik očekávání ohledně nových pravidel – zásadních změn, které by měla Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IASB) v průběhu roku 2011 vydat a které u řady podniků vzbuzují spíše obavy než pozitivní naladění.

Původní pracovní plán IASB byl tak pozitivní, že hovořil o vydání většiny nových pravidel během první poloviny roku. Nyní můžeme již říci, že to bylo velmi optimistické, práce na projektech většiny očekávaných pravidel pokračují, po první polovině roku nejsou uzavřeny a nebudou dokončeny ani v polovině druhé. Aktuálně IASB cílí na rok 2012. Co se tedy z původních plánů povedlo a co naopak nikoliv? Když se myšlenkami vrátíme zpět do prosince 2010, vypadal pracovní plán IASB u stěžejních projektů, které jsou součástí konvergenční spolupráce IASB a FASB mající za cíl sjednotit pravidla IFRS a U.S. GAAP, přibližně takto:

- Novelizace pravidel pro finanční nástroje – rozšíření již vydaného IFRS 9 *Finanční nástroje* o pravidla pro zajišťovací účetnictví a znehodnocení finančních aktiv. Vydání pravidel ve druhém čtvrtletí 2011.

STAV KE KONCI ZÁŘÍ 2011: Projekt stále otevřen. Některé aktivity očekávány do konce roku 2011 a další až 2012.

- Změna pravidel pro leasingy spočívající v kompletním přepracování současných pravidel obsažených zejména v IAS 17 *Leasingy*. Vydání pravidel v podobě nového IFRS ve druhém čtvrtletí 2011.

STAV KE KONCI ZÁŘÍ 2011: Projekt stále otevřen. Komentářů k původnímu návrhu pravidel bylo tolik, že IASB po jejich zapracování přistoupí k opětovnému vydání návrhu, které je plánováno na počátek roku 2012. V něm by měla proběhnout i finalizace standardu.

- Změna pravidel pro výnosy spočívající v kompletním přepracování současných pravidel obsažených zejména v IAS 18 *Výnosy* a IAS 11 *Smlouvy o zhotovení*. Vydání pravidel v podobě nového IFRS ve druhém čtvrtletí 2011.

STAV KE KONCI ZÁŘÍ 2011: Projekt stále otevřen. Komentářů k původnímu návrhu pravidel obdobně jako u leasingu bylo tolik, že IASB po jejich zapracování přistoupí k opětovnému vydání návrhu, které je plánováno na poslední čtvrtletí 2011. Finalizace standardu poté během roku 2012.

- Pravidla pro pojistné smlouvy vycházející z druhé fáze projektu věnovaného pojistným smlouvám a oblastí pojišťovnictví. Výsledkem první fáze bylo vydání IFRS 4 *Pojistné smlouvy* na konci března 2004. Od té doby se v projektu pokračuje s cílem dosavadní pravidla rozšířit. Vydání pravidel v podobě nového IFRS ve druhém čtvrtletí 2011.

STAV KE KONCI ZÁŘÍ 2011: Projekt stále otevřen. I v tomto projektu IASB uvažuje o opětovném vydání návrhu pravidel a zatím není jasné, zdali tak učiní ještě do konce roku 2011 nebo až v roce 2012.

- Pravidla upravující uspořádání konsolidačních celků a vyjasňující zachycení podílů ve spoluovládaných jednotkách, tj. novelizace IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka* a IAS 31 *Účasti ve společném podnikání*. Vydání pravidel v podobě nových IFRS v prvním čtvrtletí 2011.

STAV KE KONCI ZÁŘÍ 2011: Projekt uzavřen

v květnu 2011. V tomto případě nastalo jen krátké zpoždění.

- Pravidla poskytující návod, jak oceňovat v reálné hodnotě, která jako veličina oceňování se stále více a více v individuálních pravidlech IFRS objevuje. Vydání pravidel v podobě nového IFRS v prvním čtvrtletí 2011.

STAV KE KONCI ZÁŘÍ 2011: Projekt uzavřen v květnu 2011. I v tomto případě nastalo jen krátké měsíční zpoždění.

- Pravidla upravující vykazování ostatního úplného výsledku (novelizace vybraných částí IAS 1 *Sestavování a předkládání účetní závěrky*) a pravidla měnící pohled na celkové uspořádání účetních výkazů a položek v nich. Vydání novelizace IAS 1 v prvním čtvrtletí 2011 a současně v něm zveřejnění návrh nových pravidel.

STAV KE KONCI ZÁŘÍ 2011: Projekt částečně uzavřen v červnu 2011, kdy byla vydána novelizace IAS 1 upravující nový přístup k vykazování ostatního úplného výsledku, tj. tříměsíční zpoždění. Návrh nových pravidel doposud vydán nebyl.

Na konci září 2011 můžeme zhodnotit, že původní plán byl opravdu velmi optimistický a z výše uvedeného výčtu se podařilo dokončit a nová pravidla vydat pouze u posledních třech bodů. Ostatní projekty jsou stále v rozpracovanosti, přičemž reálnou šanci na dokončení během druhé

poloviny 2011 nemá projekt žádný. Neuzavřené projekty nových pravidel pro leasingy, výnosy a pojistné smlouvy začínají být ve svém vývoji a očekávání okamžiku vydání nejasné a uvidíme, jak se podaří naplnit rok 2012, jaké reakce budou spojeny s předložením nových upravených návrhů pravidel. Pokud si představí, že vše půjde dle aktuálně nastaveného plánu, **měla by účinnost nových pravidel připadnou na 1. 1. 2015,** rozhodně ne dříve.

V této souvislosti stojí ještě za poznámku, že v srpnu 2011 vydala IASB návrh na změnu data účinnosti v již přijatém a vydaném IFRS 9 *Finanční nástroje*. Vydaný text pracuje s datem 1. 1. 2013 a zveřejněný návrh uvažuje se změnou směrem k 1. 1. 2015. Týkal by se společností, které IFRS 9 ještě nezačaly aplikovat. Měly by možnost posečkat ještě déle a poté provést aplikaci společně s novými pravidly pro leasingy a výnosy. Rozhodnutí lze očekávat do konce roku 2011.

Z výše uvedeného výčtu projektů byly dokončeny v květnu 2011 předposlední poslední dva a v červnu 2011 částečně poslední zmiňovaný. Oproti původnímu plánu nabraly zpoždění téměř dvou, resp. tří měsíců, ale rozhodující pro podniky sestavující své účetní závěrky dle IFRS je skutečnost, že vydání nových IFRS nastalo. Jak konkrétně se tedy pravidla IFRS rozšířila, v čem zásadním se změnila a od kdy je povinností účetních jednotek se novými pravidly řídit?

Tabulka č. 1

Pravidla IFRS do 31. prosince 2012	Pravidla IFRS od 1. ledna 2013
IAS 27 <i>Konsolidovaná a individuální účetní závěrka</i>	IAS 27 <i>Individuální účetní závěrka</i>
IAS 28 <i>Investice do přidružených podniků</i>	IAS 28 <i>Investice do přidružených a společných podniků</i>
IAS 31 <i>Účasti ve společném podnikání</i>	Zrušen
SIC-12 <i>Konsolidace – Jednotky zvláštního určení</i>	Zrušena
SIC-13 <i>Spoluovládané jednotky – Nepeněžní vklady spoluvlastníků</i>	Zrušena
—	IFRS 10 <i>Konsolidovaná účetní závěrka</i>
—	IFRS 11 <i>Společná ujednání</i>
—	IFRS 12 <i>Zveřejnění účastí v jiných jednotkách</i>
—	IFRS 13 <i>Oceňování reálnou hodnotou</i>

Pro všechny v květnu 2011 vydané novelizace je společný okamžik účinnosti (tj. s výjimkou novelizace IAS 1). Podniky musí aplikovat nová pravidla povinně na účetní závěrky za účetní období s počátkem 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější aplikace nových pravidel, např. již na účetní období 2011 nebo 2012, je možná, ale podnik v takovém případě musí své rozhodnutí zřetelně v účetní závěrce zveřejnit. Jak lze shrnout dopad v květnu vydaných pravidel na uspořádání zdrojů IFRS, je zobrazeno v tabulce č. 1.

Novelizace IAS 1 je účinná od 1. 7. 2012, tudíž společnosti s účetním obdobím, které začíná v druhé polovině roku, budou muset novelizovaná pravidla aplikovat ještě před vstupem do roku 2013, tj. i případně o rok dříve než výše shrnuté změny.

1. PRAVIDLA UPRAVUJÍCÍ KONSOLIDACI OVLÁDANÝCH PODNIKŮ

Konsolidovaná účetní závěrka se podle pravidel IFRS sestavuje za skupinu podniků zahrnující mateřský podnik a všechny jeho dceřiné podniky, tj. podniky, které jsou mateřským podnikem ovládaný. Přístup ke konsolidaci a identifikování konsolidačního celku je založen na existenci ovládní (*control*), tj. schopnosti mateřského podniku řídit finanční a provozní politiky dceřiného podniku za účelem získání prospěchu z jeho aktivit¹⁾. V současných pravidlech byl koncept ovládní a principy jeho existence zakomponovány do IAS 27 a SIC-12, přičemž platí vyvratitelný předpoklad, že ovládní existuje, drží-li mateřský podnik více jak polovinu hlasovacích práv. Obecnou definicí ovládní lze ale také naplnit, není-li držena většina hlasovacích práv, neboť existují jiné skutečnosti, na jejich základě fakticky dochází k ovládní jiného subjektu. Extrémem je pak ovládní subjektu, na jehož vlastním kapitálu mateřský podnik nevlastní žádný podíl.

Novelizace pravidel, která ve svém důsledku přináší nový IFRS 10 a IFRS 12 a která ruší dosavadní SIC-12 a původní IAS 27 upravující pravidla pro konsolidaci staví do roviny standardu použitelné-

ho pouze pro ocenění a prezentaci majetkových účastí v individuální účetní závěrce podniku, se primárně zaměřila na vyjasnění definice ovládní (*control*). Novelizace nijak nemění obecně platná pravidla pro zkonsolidování podniků, jež mateřský podnik ovládá, nijak se nemění pravidla aplikování tzv. plné metody konsolidace. Zásadně se však rozšiřují pravidla upravující status ovládní²⁾ s cílem snížit riziko mimobilančních aktivit, které byly zásadním zdrojem finanční krize, vedly k zániku řady podniků a způsobily investorům významné ztráty.

Z nových pravidel vyplývá, že je povinností každého investora bez ohledu na povahu jeho účasti v jiné jednotce, určit, zdali je mateřským podnikem a zdali ovládá jiný subjekt, k čemuž dochází, pokud:

- 1) návratnost (*returns*) jeho účasti v jiné jednotce je vystavena proměnlivosti (může být zisková i ztrátová) a
- 2) má schopnost tuto návratnost ovlivňovat skrz své postavení (*power*) nad takovou jednotkou.

Návratnost účasti v jiné jednotce může být vyjádřena formou dividend, úroků z dluhových nástrojů, odměn za správu aktiv nebo závazků, formou různých poplatků, daňových benefitů, může být ale také vyjádřena formou využívání aktiv, která nejsou dostupná jiným subjektům (resp. i vlastníkům), kombinováním aktiv investora s aktivy druhého podniku s efektem snižování nákladů aj. Postavení investora vůči jiné jednotce musí být takové, které mu dovoluje řídit významné aktivity, tj. aktivity, které v důsledku ovlivňují onu návratnost. Postavení vychází obecně z práv, která mohou plynout jednoduše z držby hlasovacích práv, ale také mohou být výsledkem složitých smluvních ujednání.

Cílem tohoto příspěvku není detailní rozbor nového pojetí ovládní, ale upozornit na nová pravidla a zdůraznit, že každý podnik sestavující konsolidovanou účetní závěrku by měl podle nových pravidel zanalyzovat dosavadní strukturu konsolidačního celku a odpovědět si jasně na

1) Viz současná pravidla IAS 27.4.

2) Viz uálně, pokud v IAS 27 k vymezení postačovala jedna strana textu a SIC-12 měla další dvě strany, tak v novém standardu je vymezení ovládní věnováno přibližně něco málo přes 30 stran, které jsou z většiny zahrnuty do nové Aplikační příručky, která je plnohodnotnou součástí pravidel standardu.

otázku, zdali neexistuje nějaká účast v jiné jednotce, která by měla být podle nových pravidel předmětem konsolidování, ač podle dosavadních pravidel konsolidována nebyla. Vzhledem k tomu, že se nová pravidla mají aplikovat zpětně, stanoví přechodná ustanovení IFRS 10 pro případy, kdy je identifikována účast, která by měla být podle nových pravidel konsolidována, povinnost aplikování metody akvizice podle IFRS 3 *Podnikové kombinace* od data, k němuž investor získal ovládnání v kontextu nového standardu. Tato skutečnost může vést k situaci, kdy podnik aplikující nový standard poprvé pro účetní závěrku roku 2013 identifikuje dosud nekonsolidovanou účast, u níž návratnost a postavení investora existuje již delší dobu a povinnosti takového podniku bude se vrátit zpět a retrospektivně zachytit a zkonsolidovat takovou účast a svoji účastní závěrku za minulá období přepracovat.³⁾ Důležité pro prvotní zachycení dosud nekonsolidované účasti je, zdali naplňuje vymezení podniku (*business*) podle IFRS 3. Pokud ano, dochází k uznání goodwillu. Pokud ne, goodwill nemůže být uznán.

IFRS 10 nijak neupravuje požadavky na zveřejnění informací ohledně držení účasti v jiných jednotkách. Veškeré požadavky jsou nově uspořádány do samostatného a k tomu určeného standardu s označením IFRS 12 *Zveřejnění účastí v jiných jednotkách*, přičemž do jeho rozsahu spadají vedle účastí v dceřiných podnicích také účasti ve společných a přidružených podnicích, a také podíly v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách (dříve „zvláštní účelové jednotky“), kterými mohou být investiční fondy, jednotky různých rizikových aktiv fungujících jako zástava emitovaných cenných papírů apod.

Požadavky na zveřejnění jsou v IFRS 12 nově nastaveny tak, aby uživatelé účetních závěrek byli schopni:

- 1) pochopit strukturu a složení skupiny, za níž je sestavována a prezentována účetní závěrka, a vnímat existenci nekontrolních podílů, jež mají na aktivitách a peněžních tocích skupiny svůj díl;
- 2) zhodnotit povahu a rozsah podstatných omezení, která jsou spojena s užíváním ak-

tiv nebo s vypořádáním závazků skupiny, rizika spojená s podíly v konsolidovaných jednotkách, důsledky vlastnických změn bez ztráty ovládnání, ale také důsledky ztráty ovládnání během vykazovaného období.

2. PRAVIDLA UPRAVUJÍCÍ ZACHYCENÍ SPOLEČNÝCH PODNIKŮ

S myšlenkou novelizovat pravidla pro společné podniky si IASB pohrávala již od konce 2004, kdy projekt zahrnula do agendy své plánované činnosti. Výsledkem je po šesti letech vydání IFRS 11 *Společná ujednání*, který do budoucna plně nahrazuje IAS 31 a SIC-13. Změn je několik, přičemž je lze shrnout do dvou stěžejních bodů:

– ZRUŠENÍ SPOLUOVLÁDANÝCH AKTIV

Společná podnikání byla doposud v IAS 31 rozlišována na spoulovládaná aktiva, spoulovládané činnosti a spoulovládané jednotky. IFRS 11 však společná ujednání rozlišuje již jen na dva typy:

- 1) spoulovládané činnosti, v nichž smluvní strany mají práva k aktivům a povinnosti k závazkům, které souvisejí s realizací smluvené společné činnosti; a
- 2) spoulovládané jednotky, u nichž mají smluvní strany práva na jejich čistá aktiva.

– ZRUŠENÍ METODY POMĚRNÉ KONSOLIDACE

Za podstatnější změnu lze vnímat odstranění metody poměrné konsolidace, která byla doposud v alternaci s ekvivalenční metodou požadovaná k zachycení podílů ve společném podniku v účetní závěrce spoulovlastníka. Do budoucna musí být účasti ve společných podnicích oceňovány výhradně ekvivalenční metodou, obdobně jako podíly v přidružených podnicích a pravidla budou vycházet z IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků*. Z hlediska účetního zachycení a ocenění se tak jednoznačně odstraní rozdíl mezi přidruženým a společným podnikem. Z pohledu účetních výkazů půjde o investici oceňovanou v ekvivalenční meto-

3) Jistou úlevou může být skutečnost, že přechodná ustanovení zmiňují možnost neproveditelnosti dle definice v IAS 8. Pokud by byl takový stav naplněn, bude povinností zkonsolidovat účast poprvé od okamžiku možného, kterým pak může být např. počátek běžného období.

dě, jejíž přecenění je uznáno jako efekt na úplný výsledek.

IFRS 11 se tak do budoucna stává standardem, který upravuje pravidla definující společná ujednání, definuje podmínky jejich existence a rozlišení mezi společnými operacemi a společnými podniky. Pokud je identifikováno společné ujednání v podobě společného podniku, odkazuje IFRS 11 na IAS 28.

Je třeba však zdůraznit, že se mění přístup k rozlišování mezi společnou operací a společným podnikem. Současná pravidla v IAS 31 dosti uvažovala právní vymezení obsažené ve společném ujednání, a pokud vznikla samostatná jednotka, většinou se považovala za společný podnik. Nová pravidla vyzdvihují ekonomický obsah společného ujednání, jeho podmínky a skutečnost, zdali spoluvlastníci mají každý podíl na aktivech, závazcích, výnosech a nákladech vložených do nebo vznikajících ze společného ujednání nebo mají podíl na čistých aktivech existujících vložených a generovaných ze společného ujednání. Srozumitelnější to může být z grafu č. 1 (obsaženém v IFRS 11, odstavec B21), z něhož plyne, že ne každý právně samostatný společný podnik musí být klasifikován a uvažován také jako společný podnik z pohledu nových pravidel IFRS.

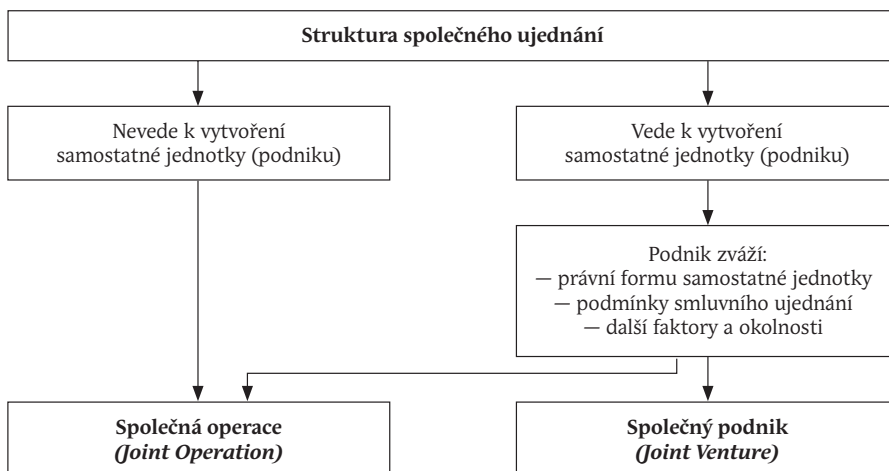
A pokud doplníme, že spoluvlastník vykazuje ve své účetní závěrce podíl na společných aktivech, závazcích, výnosech a nákladech vložených do nebo plynoucích ze společného ujednání, lze uči-

nit závěr, že metoda poměrné konsolidace plně z pravidel nezmizela. Nesmí se sice aplikovat na společný podnik, ale její koncepce se aplikuje na společné operace, které mohou být také právně samostatným podnikem. Půjde o to, do jaké míry je společný podnik samostatným podnikem se svými obchodními aktivitami realizovanými pod záštitou společných cílů spoluvlastníků nebo jde o podnik, který je účelově založen za účelem realizace nějaké společné aktivity dvou spoluvlastníků (např. výstavba nemovitostí).

3. PRAVIDLA POSKYTUJÍCÍ NÁVOD, JAK OCEŇOVAT REÁLNOU HODNOTOU

Ačkoli v Koncepčním rámci účetního výkaznictví v souladu s IFRS není reálná hodnota definována mezi oceňovacími základnami, významné postavení v pravidlech IFRS za posledních deset let získala a v současné době se požadavek nebo možnost ocenění v reálné hodnotě objevuje v řadě individuálních standardů či interpretací. Reálná hodnota je tak vcelku běžnou veličinou oceňování, o níž se mluví v souvislosti s finančními nástroji, s dlouhodobými hmotnými i nehmotnými aktivy, při zachycení podnikových kombinací, při uznávání výnosů; přesto si podniky často kladou otázky, jaká konkrétní částka ztělesňuje reálnou hodnotu jimi řešené položky účetních výkazů. Tato skutečnost je dána jednak rozptýleností požadavků a možností ocenění v reálné hodnotě do různých individuálních standardů a interpretací,

Graf č. 1



a současně různou podporou, jak pravidla uvažující reálnou hodnotu aplikovat, resp. jak reálnou hodnotu určovat. Některé standardy obsahují vcelku podrobný návod, jak reálnou hodnotu určit (např. pravidla pro finanční nástroje); jiné standardy naopak reálnou hodnotu identifikují obecnou definicí a nijak se blíže nevyjadřují k tomu, jak ji stanovit (např. pravidla pro leasing). V důsledku toto může vést v praxi k nesrovnatelnosti při aplikování různých individuálních pravidel, ač všechny hovoří o reálné hodnotě. Pokud se shrnou současná pravidla IFRS, uvažují reálnou hodnotu tyto standardy:

- IFRS 3 *Podnikové kombinace* – v reálné hodnotě se oceňují identifikovatelné složky nabývaných čistých aktiv a současně také poskytováná protihodnota nebo nekontrolní podíly.
- IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti* – reálná hodnota snižená o náklady na prodej se porovnává s účetní hodnotou dlouhodobého aktiva při jeho určení jako aktiva držení k prodeji.
- IFRS 9/IAS 39 *Finanční nástroje* – v pravidlech pro finanční nástroje byla reálná hodnota zavedena a je obecným požadavkem oceňovat finanční nástroje při prvotním zachycení v reálné hodnotě.
- IAS 11 *Smlouvy o zhotovení* – v reálné hodnotě se oceňují výnosy plynoucích ze smluv o zhotovení, což má souvislost s obecným pravidlem pro oceňování výnosů (viz IAS 18).
- IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* – reálná hodnota je uvažována, rozhodne-li se podnik aplikovat tzv. model přecenění na třídu této kategorie aktiv.
- IAS 17 *Leasingy* – reálná hodnota aktiva, které je předmětem finančního leasingu, musí být uvážena při rozhodování o prvotním ocenění najímaného aktiva ve výkazu finanční situace nájemce.
- IAS 18 *Výnosy* – obecné pravidlo říká, že se výnosy zachytí v reálné hodnotě získané nebo nárokováné protihodnoty, neboli výnosy se oceňují v reálné hodnotě.

- IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* – reálná hodnota snižená o náklady na uskutečnění prodeje aktiva je alternativou hodnoty z užívání při určování zpětně získatelné částky potřebné pro testování účetního ocenění dlouhodobých aktiv.
- IAS 38 *Nehmotná aktiva* – existuje teoretická možnost použití reálné hodnoty pro ocenění nehmotných aktiv při uvážení modelu přecenění, avšak při existenci aktivního trhu pro aktiva uvažována k přecenění.
- IAS 40 *Investice do nemovitostí* – vzhledem k tomu, že mají být nemovitosti v kontextu těchto pravidel považovány za alternativní nefinanční investici, je základním požadavkem oceňování v reálné hodnotě po celou dobu jejich držby.
- IAS 41 *Biologická aktiva* – reálná hodnota je základní veličinou pro oceňování biologických aktiv.

Výše zmíněné skutečnosti – významnost reálné hodnoty, rozptýlenost pravidel a nekonzistence v jejich aplikování – vedly IASB a FASB v rámci konvergenčního procesu k rozhodnutí vytvořit vzájemně akceptovatelná jednotná pravidla upravující, jak stanovit reálnou hodnotu pro účely účetního výkaznictví založeného na pravidlech IFRS, resp. US GAAP. Tento závazek byl přijat již v roce 2006 a jeho výsledkem je vydání IFRS 13 *Oceňování v reálné hodnotě* (Fair value measurement) v květnu 2011 s účinností od 1. ledna 2013. Jaké změny tedy pro uživatele IFRS přináší nově vydaný standard:

A) DEFINUJE REÁLNOU HODNOTU

IFRS 13 nově definuje reálnou hodnotu jako „cenu, která by měla být získána při prodeji aktiva nebo uhrazena při převodu závazku k datu ocenění v běžné transakci mezi účastníky trhu (*the price that would be received to sell an asset or paid to transfer a liability in an orderly transaction between market participants at the measurement date*)“.⁴⁾ Touto definicí je nově reálná hodnota postavena do role výstupní hodno-

4) Dosavadní definice označovala reálnou hodnotu za „částku, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směněno aktivum nebo vyrovnán závazek (*the amount for which an asset could be exchanged, or a liability settled, between knowledgeable, willing parties in an arm's length transaction*)“.

ty, tzv. exit price, neboť je jasně řečeno, že jde o cenu, která by byla získána při prodeji aktiva (tj. při jeho pozbytí z podniku prodejem) nebo zaplacená při převodu závazku (tj. opět při jeho pozbytí prodejem). Pravidla dále zdůrazňují, že se musí uvážit charakteristiky konkrétního aktiva a závazku, jehož reálná hodnota se určuje, přičemž těmito charakteristikami jsou zejména podmínky fungování a umístění aktiva, omezení spojená s jeho prodejem nebo užíváním, zdali jde o aktivum či závazek, který je samostatný nebo je součástí skupiny aktiv či závazků. IFRS 13 tak oproti dosud existujícím pravidlům rozebírá jednotlivé složky definice s cílem pomoci uživatelům jasně identifikovat veličinu označovanou za reálnou hodnotu.

B) STANOVÍ JEDNOTNÝ RÁMEC IFRS PRO OCEŇOVÁNÍ REÁLNOU HODNOTOU

IFRS 13 nepůsobí jako standard, který by přinášel nové situace, kdy použít reálnou hodnotu. Jeho účelem je výhradně sloužit jako podpůrný standard pro všechny ostatní existující i budoucí pravidla IFRS požadující nebo umožňující ocenění v reálné hodnotě. IFRS 13 si v této souvislosti klade za cíl vysvětlit, jak stanovit reálnou hodnotu pro účely účetního (finančního) výkaznictví podle IFRS. Standard definuje třístupňovou hierarchii, kterou musí podnik uvážit při určování reálné hodnoty a požaduje postupovat od první po třetí úroveň s ohledem na aktivum či závazek, jehož reálnou hodnotu musí podnik určit a s ohledem na to, jaké informace potřebné k ocenění jsou k dispozici, resp. zda jsou určitelné. Pravidla dále vymezují oceňovací techniky, které rozlišují na tržní ocenění (*market approach*), výnosové ocenění (*income approach*) a nákladové ocenění (*cost approach*) a vyjadřují se k podobě vstupních informací, které mají být k ocenění uváženy.

IFRS 13 poskytuje také nově jednotnou hierarchii ocenění reálné hodnoty, která výrazně ovlivňuje také požadavky na zveřejnění a v důsledku strukturu a obsah informací zveřejňovaných v příloze:

– **Úroveň 1 (Level 1)** => do ocenění reálné hodnoty vstupují kótované, nijak neupravené ceny na aktivním trhu pro identické aktivum nebo závazek, na které může podnik dosáhnout k datu ocenění, které může využít.

– **Úroveň 2 (Level 2)** => do ocenění reálné hodnoty vstupují pozorovatelné, tržní údaje pro aktivum nebo závazek, získané přímo nebo nepřímo, např. kótované ceny obdobných aktiv a závazků, kótované ceny z neaktivních trhů, dále úrokové sazby, výnosové křivky, volatilita, úvěrové marže.

– **Úroveň 3 (Level 3)** => do ocenění reálné hodnoty vstupují nepozorovatelné, netržní údaje pro aktivum nebo závazek, např. vážené průměrné náklady kapitálu, očekávaný dlouhodobý růst tržeb apod.

C) OBSAHUJE POŽADAVKY NA ZVEŘEJNĚNÍ INFORMACÍ O POUŽITÍ REÁLNE HODNOTY

IFRS 13 požaduje, aby účetní jednotky zveřejnily informace objasňující použití oceňovacích technik k vyčíslení reálných hodnot, jejich vstupní údaje a aby jasně identifikovaly výsledné dopady zachycené ve výsledku nebo v ostatním úplném výsledku. Požadavků je poměrně dost a každá účetní jednotka by měla důsledně analyzovat nový standard, jaké povinnosti jí v této souvislosti vznikají. Zvláštní a rozšířené požadavky jsou pro reálné hodnoty oceněné v rámci úrovně 3, kde to riziko spojené s jejich vyčíslením a objektivitou je nejvyšší.

Již bylo uvedeno, že se IFRS 13 stává účinným pravidlem od 1. ledna 2013. Jeho účinnost je prospektivní, tudíž účetní jednotka nemusí zveřejňovat požadované informace za předcházející období, v nichž nový standard nebyl ještě aplikován.

4. NOVELIZACE UPRAVUJÍCÍ PŘÍSTUP K PREZENTACI POLOŽEK OSTATNÍHO ÚPLNÉHO VÝSLEDKU

Tato novelizace přijatá a vydaná v červnu 2011 byla svým způsobem také velmi očekávána, protože při její přípravě bylo diskutováno, zdali zrušit alternativu obsaženou v současných pravidlech, která dovoluje účetní jednotce se rozhodnout, zdali výkaz úplného výsledku bude prezentovat jako jeden výkaz nebo jako dva oddělené výkazy. Možná pro někooho formalita, ale jistá podstata v narušení koncepční charakteristiky o srovnatelnosti účetních informací zde je. Takže k čemu přesně došlo a jaká pravidla jsou nově účinná pro účetní jednotky od 1. 7. 2011:

A) ZMĚNA OFICINÁLNÍHO NÁZVU

VÝKAZ ÚPLNÉHO VÝSLEDKU

Současný název „Výkaz úplného výsledku (*Statement of Comprehensive Income*)“ se mění nově na „Výkaz výsledku hospodaření a ostatního úplného výsledku (*Statement of profit or loss and other comprehensive income*)“. Z mého osobního pohledu původní přístup byl vhodnější, ale IASB tímto krokem chce jasně zdůraznit, že jde o výkaz finanční výkonnosti podniku a její prezentace má dvě části – výsledek hospodaření a ostatní úplný výsledek. Nově se mluví o sekcích či částech daného výkazu, jehož cílem je podávat informace o výkonnosti podniku za uplynulé období. Podniky tyto změnu nemusí nijak reflek-

tovat, mohou i nadále používat „Výkaz úplného výsledku“ jako označení svého reálného výkazu, neboť popis naprosto přesně se váže k obsahu.

B) JEDEEN NEBO DVA VÝKAZY ÚPLNÉHO VÝSLEDKU

Ačkoliv výše představená terminologická změna mluví o dvou částech jednoho výkazu, IASB i nadále povoluje tento výkaz rozdělit na dva. Není to sice a priori podporováno, ale ani zakázáno. Podnik tak tedy může i nadále prezentovat ve své účetní závěrce výsledovku a na ni navazující výkaz úplného výsledku (resp. s novým pojmenováním) s detailním pohledem na položky ostatního úplného výsledku. Tato alternativa tedy

Tabulka č. 2 Uspořádání položek dle aktuálních požadavků IAS 1

Ostatní úplný výsledek:

Kurzové rozdíly z převodu zahraničních jednotek (IAS 21)	x	x
Realizovatelná finanční aktiva (IAS 39)	x	x
Zajištění peněžních toků (IAS 39)	x	x
Zisky z přecenění majetku (IAS 16 a IAS 38)	x	x
Pojistně-matematické zisky (ztráty) u plánů definovaných požitků (IAS 19)	x	x
Daň ze zisku týkající se složek ostatního úplného výsledku (IAS 12)	x	x
Ostatní úplný výsledek za období po zdanění	x	x

Tabulka č. 3 Uspořádání položek dle novelizovaných požadavků IAS 1

Ostatní úplný výsledek:

Položky bez následné reklasifikace do výsledku hospodaření

Zisky z přecenění majetku (IAS 16 a IAS 38)	x	x
Pojistně-matematické zisky (ztráty) u plánů definovaných požitků (IAS 19)	x	x
Podíl na zisku z přecenění majetku u přidružených podniků (IAS 28)	x	x
Daň ze zisku týkající se složek ostatního úplného výsledku (IAS 12)	x	x

Položky s následnou reklasifikací do výsledku hospodaření

Kurzové rozdíly z převodu zahraničních jednotek (IAS 21)	x	x
Realizovatelná finanční aktiva (IAS 39)	x	x
Zajištění peněžních toků (IAS 39)	x	x
Daň ze zisku týkající se složek ostatního úplného výsledku (IAS 12)	x	x
Ostatní úplný výsledek za období po zdanění, po zdanění	x	x
CELKOVÝ ÚPLNÝ VÝSLEDEK ZA OBDOBÍ	x	x

zrušena nebyla, ačkoliv se ve zveřejněném návrhu pravidel zdálo, že k tomu dojde.

C) ODDĚLENÁ PREZENTACE REKLASIFIKOVANÝCH A NEOKLASIFIKOVANÝCH POLOŽEK OSTATNÍHO ÚPLNÉHO VÝSLEDKU

V rámci ostatního úplného výsledku jsou prezentovány přesně vymezené kladné nebo záporné efekty, nazývané v koncepci IFRS jako „gains“ nebo „losses“, v českém jazyce lze uvážit zisky nebo ztráty. To přesné vymezení vyplývá z pravidel konkrétních standardů a většinou se jedná o efekt jistého přecenění, ať již hmotných (IAS 16) či nehmotných aktiv (IAS 38), finančních aktiv (IAS 39 nebo IFRS 9) nebo kurzový přepočít zahraničních jednotek (IAS 21). Typické je, že podnik aplikuje konkrétní ustanovení konkrétního standardu, které mu nařizuje uznat plynoucí efekt jako položku ostatního úplného výsledku v prezentovaném období, nikoliv jako položku běžného výsledku hospodaření.

Ty ziskové či ztrátové efekty nejsou věčné, a pokud podnik vyřadí přeceňované hmotné či nehmotné aktivum, finanční aktivum nebo prodá zahraniční dceřiný podnik, musí se také vypořádat do té doby zachycené a nakumulované výsledky prezentované pravidelně skrz ostatní úplný výsledek. A pravidla rozlišují dva způsoby vypořádání:

- a) skrz výsledek hospodaření (způsob s tzv. následnou deklasifikací výsledku) => aplikovaný v současnosti například pro přecenění realizovatelných finančních aktiv podle IAS 39 při jejich prodeji nebo pro kurzové rozdíly plynoucí z přepočtu zahraničních jednotek při jejich prodeji; a
- b) pouze v rovině rozvahového změny ve struktuře vlastního kapitálu (způsob bez tzv. následné reklasifikace do výsledku) => aplikovaný v současnosti například pro přecenění

položek pozemků, budov a zařízení při jejich vyřazení či prodeji nebo pro přecenění majetkových finančních aktiv podle nových pravidel IFRS 9.

Dosavadní pravidla IAS 1 upravující prezentace položek ostatního úplného výsledku ve výkazu nijak tyto položky nerozlišovala. Jediným požadavkem bylo a stále ještě je, prezentovat každou položku ostatního úplného výsledku pomocí samostatného řádku. Informace o případných přesunech z ostatního úplného výsledku do běžného výsledku hospodaření postačilo poskytnout v příloze.

Novelizace přístup mění a požaduje výkaz úplného výsledku v části ostatního úplného výsledku rozlišit na dvě zřetelně oddělené části shrnující právě položky s následnou deklasifikací do běžného výsledku a položky bez následné reklasifikace. Každé části se musí přiřadit relevantní dopad daně ze zisku. Uživatel by tak měl být schopen vyhodnotit, jaká část celkového úplného výsledku se nikdy nedostane do výsledku běžného. V celkovém pohledu působí na vlastní kapitál, ale nikdy se nezobrazí ve výsledovce.

Tabulky č. 2 a 3 porovnávají současný stav s nově přijatým (v závorce je připojen odkaz na standard, z jehož pravidel nasměrování do ostatního úplného výsledku vyplývá).

Z dosavadních již vydaných pravidel IFRS 9, které mění přístup ke klasifikaci a oceňování finančních aktiv, vyplývá zrušení dosavadního reklasifikovaného přecenění k realizovatelným finančním aktivům (podle IAS 39) a nové přecenění, nastane-li, bude patřit do skupiny nereklasifikovaných položek.

■ **Ing. Libor Vašek, Ph.D.**
Komora certifikovaných účetních,
VŠE v Praze, LVC, s.r.o.

Starosti s hotovostí

Máme za sebou léto a spíše více času jsme věnovali odpočinku než změnám legislativy, která je u nás věčně živá. Pokud už přece jen naši pozornost nějaké ty zákony přitáhly, byla to nejspíš tolik diskutovaná a pro náš obor stěžejní daňová reforma. V jejím stínu tak možná zůstal jeden nový zákon a jedna novela týkající hotovostních peněz. A vězte, že i pár balíčků bankovek Vám může přidělat vrásky.

K 1. červenci 2011 nabyl účinnosti nový zákon č. 136/2011 Sb., o oběhu bankovek a mincí a o změně zákona č. 6/1993 Sb., o České národní bance, ve znění pozdějších předpisů. Zákon nově upravil postup při příjmu peněz a nakládání s nimi při poskytování náhrad při výměně za ne celé a poškozené bankovky a mince. Nová právní úprava je totiž značně přísnější a určitě přinesla spoustu starostí nejen pokladním. Pro všechny z nás se hotové peníze stávají v jistém smyslu „cennější“.

Jak se to stalo? Zákon zavedl totiž naprosto novou kategorii – nestandardně poškozená bankovka a mince. Z hlediska významnosti, vypůjčím si naši účetní terminologii, se dál zaměřím jen na bankovku. Slovy zákonodárce je takovou nestandardně poškozenou bankovkou tuzemská bankovka, jejíž obrazec je nečitelný, deformovaný nebo proděravělý, tuzemská bankovka ohořelá nebo zetlelá, tuzemská bankovka, která je popsána, pomalovaná, přetištěná, potišťená, obarvená, odbarvená, poškozená biologickým nebo jiným materiálem, nejde-li o nepatrná poškození nebránící dalšímu oběhu, dále tuzemská bankovka poškozená nástražným zařízením na ochranu proti krádeži a tuzemská bankovka skládající se z více než dvou částí.

Docela užitečnou pomůcku zveřejnila na svých stránkách Česká národní banka. I když je třeba mít na paměti, že jde jen o výklad, nikoli závazný předpis, určitě ji doporučuji k nahlédnutí. Pozornost je dobré této záležitosti věnovat, protože právě nestandardně poškozená bankovka bude z oběhu stažena bez náhrady a platební místa ji mohou odmítnout přijmout. Takže se dozvíme, že bankovka proděravělá, je nestandardně poškozena tehdy, chybí-li v ní více než 1 cm^2 – na

to stačí asi tak dvakrát cvaknout děrovačkou. Nebo je-li popsána, potišťená nebo pomalovaná z obou stran. Zde je určitě zmírnění od původního výkladu, kdy stačilo takovéto poškození jen na líci či na rubu bankovky. Jasně, že uvedené případy se nedějí běžně, ale na druhou stranu třeba děti právě v takovýchto kategoriích poškození umí někdy pořádně „zařadovat“. Jistě je správná argumentace, že děti si máme hlídat, ale všichni asi víme, jak umí být někdy rychlé. Nebo když spadne bankovka nešťastně na kraj krbu a ohoří, už vám ji také nikdo nevymění. Konkrétně u ohořelých bankovek, může totiž ČNB učinit výjimku jen u živelných katastrof, ale ne v případech nepozornosti.

Do konce června se na všechny uvedené bankovky vztahovala předchozí úprava a takto poškozené peníze byly platné a prostě se postupně stahovaly z oběhu. Pokud jste neměli bankovky celé, znala právní úprava i možnost náhrady v poloviční či čtvrtinové výši. Tak pozor, to už je minulost.

A proč mně tohle téma připadlo zajímavé do profesního bulletinu? Předně nás určitě zajímá jako lidi. Dávat si na své peníze pozor doma, ale i když je přijímáme třeba v obchodech, abychom pak v jiném či v bance nebyli hodně nepřijemně překvapeni. A má to vlastně dopad i do práce. Jak mají firmy reagovat na tohle riziko a co se schodkem v pokladně, který právě takto vznikne? Budou ho řešit jen dohody o hmotné odpovědnosti a dopadnou v konečném důsledku na pokladní? Nebo bude hodně odvážně vytvořit na obdobné situace něco jako normy ztratného? Je tady problém, který budou muset mnohé společnosti se svými účetními vyřešit. A stát se to může „raz dva“.

Druhá změna na poli užívání hotovosti je spíše podnikatelská a nastala už před létem. Koncem května nabyla účinnosti v rámci novely zákona o platebním styku č. 139/2011 Sb. drobná změna zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti. Dřívější limit pro platby v hotovosti stanovený na 15 000 EUR je nyní stanoven na částku 350 000 Kč. Platby v cizí měně je pro účely tohoto zákona třeba přepočítat aktuálním denním kurzem ČNB. Osobně si myslím, že tato změna je užitečná. Přeci jen jsme v Česku a většina plateb zde tedy zatím stále probíhá v českých korunách – takže určité zjednodušení a v hraničních hodnotách snad i zvýšení jistoty.

Tato změna ale možná není na dlouhou dobu poslední. Právě nad zákonem o omezení plateb v hotovosti visí i v tuto chvíli otazník. V těchto dnech k němu probíhá na Ministerstvu financí připomínkové řízení, zatím k tzv. konzultačnímu materiálu. Problematická se ukazuje např. teritoriální vázanost zákona – zásadně se český veřejnoprávní předpis může vztahovat jen na skutkové podstaty, k nimž došlo na našem území. Měl-li by se vztahovat i na české osoby jednající v zahraničí, musel by tak výslovně stanovit – k nadlimitní platbě proto může dojít mimo území ČR v zemi, která obdobnou úpravu nemá. Na druhou stranu dlužno dodat, že jsou i evropské země kde je limit již třeba 3 000 EUR! Dále se musí jednat o nadlimitní platbu učiněnou v jednom dni. Takže nic nebrání například úhradě závazku 1 000 000 Kč, a to každý pracovní den v týdnu po 200 000 Kč. Další, již judikovanou záležitostí je, že musí jít právě o úhradu závazku. Zákon nemůže zamezit třeba poskytnutí půjčky v nadlimitní hotovosti či předání takto objemného daru.

Toto vše jsou záležitosti, v nichž ministerstvo, někdy zřejmě oprávněně, vidí možnost obejít účelu zákona. Zajímavý, ve věci posouzení účelu zákona, je ale i názor Krajského soudu v Českých Budějovicích z rozsudku č.j. 10Ca 46/2008-34. V kauze, kterou jsem osobně řešila, bylo rozhodnutí o uložení pokuty zrušeno pro vady řízení.

Územní finanční orgány totiž nejsou, v některých případech naštěstí, zvyklé na postupy podle správního řádu.

Soud ovšem považoval dále za nutné, vyslovit se k názoru na situaci, kdy se subjekt dopustí správního deliktu. Kategorie správních deliktů je podle něj kategorií trestního práva, tudíž se i pro správní delikty uplatní povinnost správního orgánu zkoumat nejen naplnění formálních znaků správního deliktu, ale také zda jednání vykazuje daný stupeň společenské škodlivosti. Nemožnost posouzení materiální stránky správního deliktu by podle něj byla v rozporu s požadavkem spravedlivé rovnováhy mezi ochranou zájmů společnosti a ochranou základních práv a svobod jednotlivců. Soud tak dovozuje, že správním deliktem je tedy pouze jednání, které porušuje nebo ohrožuje zájem společnosti. Finanční orgány by tak měly vzít v úvahu řádně zjištěný skutkový stav a rovněž účel zákona, kterým je omezit daňové úniky a zejména působit proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a zda lze tedy usuzovat, že by se mohlo jednat o pochybnou platbu.

Případů, kdy finanční orgány řeší takovýto správní delikt není moc. V roce 2010 jich bylo 686, na pokutách se však vybralo 14 686 000 Kč oproti roku 2009, kdy se řešilo 747 případů a na pokutách se vybralo 9 140 000 Kč. Vývoj tak naznačuje, že pokuta na jeden případ se časem spíše zvyšuje, ačkoli zákon spodní hranici dávno zrušil. Takže pokud by Vás nebo Vaše klienty takový problém potkal, může se i tato argumentace, byť „jen“ Krajského soudu hodit.

Podle toho, jak je zákon nastaven v současné situaci, je ale určitě snazší si celou situaci ohlídat. Brzo pravděpodobně uvidíme, kam se legislativa posune. Ve hře je dokonce i varianta zrušení celého zákona, což se ale v návaznosti na zabránění „praní špinavých peněz“ nejspíš očekávat nedá. Takže buďme na poli plateb v hotovosti raději ve střehu!

■ Ing. Magdalena Králová

Nová legislativa

ZE SBÍRKY ZÁKONŮ

Částka č. 36 - rozeslána dne 12. dubna 2011:

ZÁKON Č. 95/2011 SB., KTERÝM SE MĚNÍ ZÁKON Č. 353/2003 SB., O SPOTŘEBNÍCH DANÍCH, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 61/1997 Sb., o lihu a změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákona ČNR č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, (zákon o lihu), ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. května 2011).

Částka č. 40 - rozeslána dne 22. dubna 2011:

ZÁKON Č. 104/2011 SB., kterým se mění zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 99/2004 Sb., o rybníkářství, výkonu rybářského práva, rybářské stráží, ochraně mořských rybolovných zdrojů a o změně některých zákonů (rybářský zákon), ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. července 2011).

Částka č. 45 - rozeslána dne 6. května 2011:

NÁLEZ ÚSTAVNÍHO SOUDU Č. 119/2011 SB., ve věci návrhu na zrušení zákona č. 348/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 96/1993 Sb., o stavebním spoření a státní podpoře stavebního spoření a o doplnění zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona ČNR č. 35/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Částka č. 51 - rozeslána dne 25. května 2011:

ZÁKON Č. 132/2011 SB., kterým se mění zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 102/1992 Sb., kterým se upravují některé otázky související s vydáním zákona č. 509/1991 Sb., kterým se mění, doplňuje a upravuje občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. listopadu 2011 s výjimkou).

Částka č. 52 - rozeslána dne 25. května 2011:

ZÁKON Č. 136/2011 SB., o oběhu bankovek a mincí a o změně zákona č. 6/1993 Sb., o České národní bance, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. července 2011 s výjimkou).

ZÁKON Č. 138/2011 SB., kterým se mění zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. srpna 2011).

Částka č. 53 - rozeslána dne 27. května 2011:

ZÁKON Č. 139/2011 SB., kterým se mění zákon č. 284 /2009 Sb., o platebním styku, ve znění zákona č. 156/2010 Sb., a některé další zákony (účinnost dnem 27. května 2011).

Částka č. 63 - rozeslána dne 29. června 2011:

NÁLEZ ÚSTAVNÍHO SOUDU Č. 177/2011 SB., ve věci návrhu na zrušení ustanovení § 104e písm. b) zákona č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů.

Částka č. 65 - rozeslána dne 30. června 2011:

ZÁKON Č. 180/2011 SB., kterým se mění zákon č. 229/2002 Sb., o finančním arbitrovi, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (účinnost dnem 1. července 2011).

Částka č. 68 – rozeslána dne 8. července 2011:

ZÁKON Č. 185/2011 SB., kterým se mění zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 8. července 2011).

Částka č. 69 – rozeslána dne 15. července 2011:

ZÁKON Č. 188/2011 SB., kterým se mění zákon č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 15. července 2011).

Částka č. 70 – rozeslána dne 15. července 2011:

VYHLÁŠKA Č. 194/2011 SB., o podrobnější úpravě některých pravidel v kolektivním investování (účinnost dnem 15. července 2011).

Částka č. 73 – rozeslána dne 19. července 2011:

ZÁKON Č. 206/2011 SB., kterým se mění zákon č. 219/1995 Sb., devizový zákon, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 19. července 2011).

Částka č. 74 – rozeslána dne 19. července 2011:

VYHLÁŠKA Č. 210/2011 SB., o rozsahu, náležitostech a termínech vyúčtování dodávek elektřiny, plynu nebo tepelné energie a souvisejících služeb (účinnost dnem 15. prosince 2011).

Částka č. 76 – rozeslána dne 19. července 2011:

ZÁKON Č. 212/2011 SB., kterým se mění zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2012).

Částka č. 78 – rozeslána dne 22. července 2011:

ZÁKON Č. 220/2011 SB., kterým se mění zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (účinnost dnem 30. září 2011 s výjimkami).

ZÁKON Č. 221/2011 SB., kterým se mění zákon č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší a o změně některých dalších zákonů (zákon o ochraně ovzduší), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 22. července s výjimkami).

Částka č. 89 – rozeslána dne 30. srpna 2011:

ZÁKON Č. 252/2011 SB., kterým se mění zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 30. srpna 2011).

ZÁKON Č. 255/2011 SB., kterým se mění zákon č. 412/2005 Sb., o ochraně o utajovaných informacích a o bezpečnostní způsobilosti, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2012).

Částka č. 90 – rozeslána dne 30. srpna 2011:

ZÁKON Č. 258/2011 SB., kterým se mění zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 12. září 2011).

Částka č. 91 – rozeslána dne 31. srpna 2011:

VYHLÁŠKA Č. 259/2011 SB., o podílu jednotlivých obcí na stanovených procentních částech celostátního hrubého výnosu daně z přidané hodnoty a daní z příjmů (účinnost dnem 1. září 2011).

Částka č. 92 – rozeslána dne 31. srpna 2011:

ZÁKON Č. 263/2011 SB., kterým se mění zákon č. 365/2000 Sb., o informačních systémech veřejné správy a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 300/2008 Sb.,

o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (účinnost dnem 29. listopadu 2011).

Částka č. 97 - rozeslána dne 23. září 2011:

VYHLÁŠKA Č. 274/2011 SB., o provedení některých ustanovení zákona o oběhu bankovek a mincí (účinnost dnem 23. září 2011).

Částka č. 101 - rozeslána dne 30. září 2011:

VYHLÁŠKA Č. 286/2011 SB., o výši všeobecného vyměřovacího základu za rok 2010, přepočítacího koeficientu pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu za rok 2010, redukčních hranic pro stanovení výpočtového základu pro rok 2012 a základní výměry důchodu stanovené pro rok 2012 a o zvýšení důchodů v roce 2012 (účinnost dnem 1. ledna 2012).

ZE SBÍRKY MEZINÁRODNÍCH SMLUV

Částka č. 14 - rozeslána dne 1. dubna 2011:

SDĚLENÍ MINISTERSTVA ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ Č. 26/2011 SB.M.S., o sjednání Protokolu mezi vládou České republiky a vládou Republiky Srbsko ke smlouvě mezi vládou České republiky a radou ministrů Srbska a Černé Hory o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku (platnost dnem 28. února 2011).

Částka č. 32 - rozeslána dne 17. června 2011:

SDĚLENÍ MINISTERSTVA ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ Č. 58/2011 SB.M.S., o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Austrálií o sociálním zabezpečení (platnost dnem 1. července 2011).

SDĚLENÍ MINISTERSTVA ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ Č. 59/2011 SB.M.S., o sjednání Správního ujednání k provádění Smlouvy mezi Českou republikou a Austrálií o sociálním zabezpečení (platnost dnem 1. července 2011).

Částka č. 35 - rozeslána dne 8. července 2011:

SDĚLENÍ MINISTERSTVA ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ Č. 65/2011 SB.M.S., o sjednání Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Čínské lidové republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů (platnost dnem 4. května 2011).

UPOZORNĚNÍ

Dnem 1. července 2011 vstoupilo v platnost Nařízení Rady EU č. 282/2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (viz minulý bulletin, s textem se můžete seznámit na internetových stránkách Komory v menu právní předpisy – přehled legislativy EU). Nařízení mimo jiné mění definici DPH provozovny pro účely stanovení místa plnění při poskytnutí služby. Novému pravidlu by měly věnovat pozornost jak provozovny a organizační složky, které dosud nebyly pro účely DPH považované za provozovnu, tak poskytovatelé služeb, jejichž zákazníci jsou provozovny a organizační složky, aby správně posoudili daňový režim daného plnění. Nesprávné stanovení místa plnění vede k riziku, že DPH nebude odvedena v souladu se zákonem o DPH. V souladu s Nařízením se DPH provozovnou pro

účely stanovení místa plnění u služeb rozumí jakákoli provozovna či organizační složka s dostatečnou úrovní stálosti a vhodnou strukturou z hlediska lidských a technických zdrojů, které jí umožňují přijímat a využívat služby určené pro její vlastní potřebu. Není přitom nezbytné, aby provozovna uskutečňovala ekonomickou činnost.

Vlivem nařízení mohou být služby poskytované provozovněm či organizačním složkám nově zatíženy českou DPH. Některým provozovněm či organizačním složkám může z titulu přijetí služeb nově vzniknout povinnost registrace k DPH v České republice. Nařízení má přímý účinek, a proto je pro daňové subjekty a správce daně závazné, aniž by muselo být implementováno do českého zákona o DPH.



NOVÍ ČLENOVÉ KOMORY

KVĚTEN 2011

Ing. Jana Matoušková		300126
----------------------	--	--------

ČERVEN 2011

Ing. Martina Fleischerová	Praha	300213
Věra Ditzová	Benešov	002018

ČERVENEC 2011

Marie Vetchá	Ostrava	002274
Bc. Dagmar Štěpáníková	Praha	100159
Ing. Milena Bromová		300254
Ing. Renata Faustenová		300261

SRPEN 2011

Jindřiška Bělohlová, DiS.	Přeštice	100136
Ing. Miloslava Večerníková	Praha	000175
Bc. Lenka Křivánková	Kolín	100135

ZÁŘÍ 2011

Ing. Martin Beneš		100137
-------------------	--	--------

Informace GFŘ k aplikaci § 44 ZDPH

Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení

Novelou zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „ZDPH“) účinnou od 1. 4. 2011 byl do tohoto zákona v ust. § 44 nově zaveden institut opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení. K tomuto bodu novely ZDPH byla v dubnu zveřejněna informace MF „Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení“. S ohledem na množici se dotazy a aplikační problémy, které se v praxi v poslední době objevují, vydává GFŘ tuto informaci. Platnost zmíněné informace MF není dotčena.

1. OPRAVA VÝŠE DANĚ PODLE § 44 ZDPH – SAMOSTATNÉ ZDANITELNÉ PLNĚNÍ

Obdobně jako u oprav podle § 42 ZDPH je i oprava dle § 44 ZDPH založena předně a primárně na vzniku nových skutečností. Právě proto je považována za samostatné zdanitelné plnění, přičemž zákon ji takto i výslovně označuje a současně v § 44 odst. 9 ZDPH vymezuje den jeho uskutečnění.

Vycházejí z této základní, zákonem exaktně zakotvené charakteristiky je potom k opravě provedené v souladu s § 44 ZDPH nutno přistupovat v jednotlivých souvislostech.

1.1. POUŽITÍ PŘECHODNÝCH USTANOVENÍ K ZÁKONU Č. 47/2011 SB.

Účinnost změn v právním předpisu je dána účinností novely zákona, tj. v daném případě 1. dubna 2011. Bez dalšího by se tedy právní vztahy řídily novou právní úpravou, a to bez ohledu na datum jejich vzniku. Nicméně je možné (a velmi často používané), zejména z důvodu zachování právní jistoty a kontinuity právních vztahů, udělat výjimku z tohoto obecného pravidla. Tato výjimka se obvykle realizuje za pomoci tzv. přechodných ustanovení.

Obecné přechodné ustanovení uvedené v čl. II zákona č. 47/2011 Sb. uvádí: „Pro uplatnění daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro

uplatnění práv a povinností s tím souvisejících se použijí dosavadní právní předpisy, není-li dále stanoveno jinak.“. Vzhledem k faktu, že oprava výše daně podle ustanovení § 44 odst. 1, povinnost snížit daň podle § 44 odst. 5, povinnost přiznat a zaplatit daň podle § 44 odst. 6, zvýšení daně na výstupu podle § 44 odst. 7, se vztahují pouze ke zdaňovacím obdobím, která započnou běžet dnem, který se shoduje nebo následuje po dni nabytí účinnosti tohoto zákona, se toto přechodné ustanovení na výše uvedené vztahy neuplatní (vztahuje se pouze na vztahy ve zdaňovacích obdobích započatých před 1. dubnem 2011). Jiné přechodné ustanovení obsažené v zákoně č. 47/2011 Sb., nepřipadá vzhledem k jejich věcné materii v úvahu, a proto je třeba aplikovat obecný režim. To znamená, že se daná úprava uplatní od 1. dubna 2011.

Použití obecného režimu přechodných ustanovení však nemůže vést k závěru, že opravu výše daně lze uskutečnit pouze u plnění poskytnutých dlužníkovi po 1. dubnu 2011. Opravou výše daně totiž vzniká nové samostatné zdanitelné plnění, které si věřitel uplatňuje v tom zdaňovacím období, v němž opravu výše daně uskutečnil. Nevrací se tak ke starému zdaňovacímu období (před 1. dubnem 2011), kdy právní úprava § 44 zákona o dani z přidané hodnoty neexistovala. Jinými slovy, v případě zdanitelných plnění uskutečněných před nabytím účinnosti zákona č. 47/2011 Sb., vzniká opravou výše daně těchto plnění nové samostatné zdanitelné plnění vztahující se ke zdaňovacímu období po 1. dubnu 2011. **Tudíž opravit výši daně podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty lze i u pohledávek, které vznikly před 1. dubnem 2011.**

1.2. POSTAVENÍ POGLEDÁVKY VZNIKLÉ SPRÁVCI DANĚ Z TITULU OPRAVY PODLE § 44 ZDPH VŮČI DLUŽNÍKOVÍ V INSOLVENČNÍM ŘÍZENÍ

Z charakteru opravy coby samostatného zdanitelného plnění vyplývá rovněž základ rozhodný pro posouzení závazků resp. pohledávek vzniklých

provedením opravy v návaznosti na uplatnění v insolvenčním řízení.

Naplněním skutečností vymezených v § 44 ZDPH dochází ke vzniku nové daňové povinnosti a to povinnosti zdaňovacího období, ve kterém tyto skutečnosti nastaly. Po provedení opravy věřitelem vzniká dlužníkovi povinnost zakotvená v § 44 odst. 5 ZDPH. Jinými slovy v důsledku zdanitelného plnění, které představuje oprava provedená podle § 44 odst. 1 ZDPH, vzniká tak dlužníkovi nově daňový závazek (povinnost), a to za zdaňovací období, v němž byly splněny podmínky podle odst. 1 (tj. v němž byla provedena oprava). Dlužník musí tuto povinnost vykázat a vypořádat v daňovém přiznání za zdaňovací období, k němuž se vztahuje, tj. v období ve které byla provedena oprava podle § 44 odst. 1 ZDPH.

Pohledávka správců daně odpovídající takto vzniklé povinnosti dlužníka je pohledávkou DPH za shodné zdaňovací období a v souladu s § 168 odst. 2 písm. d) zákona č. 182/2006 Sb., ve znění pozdějších předpisů (insolvenční zákon) je pohledávkou za majetkovou podstatou.

Právě konstatované postavení pohledávky vzniklé správcem daně vůči dlužníkovi v důsledku provedení opravy podle § 44 ZDPH je v souladu s charakterem opravy coby samostatného zdanitelného plnění a v korelaci s tím i v souladu s výše uvedeným ustanovením insolvenčního zákona. Jde o uspokojení pohledávky na dani vzniklé po rozhodnutí o úpadku, což mj. odpovídá též principům a pravidlům shodnutým v rámci legislativního procesu při zavedení institutu oprav podle § 44 ZDPH, potažmo šlo tak o záměr zákonodárce¹⁾.

V neposlední řadě je takto dané postavení předmětné pohledávky ve shodě s požadavky zachování základního principu současného systému DPH – principu neutrality, který je součástí harmonizované, pro Českou republiku plně závazné evropské legislativy.

Ing. Otakar Sladkovský, v.r.
ředitel sekce

Z DALŠÍCH INFORMACÍ ZVEŘEJNĚNÝCH NA INTERNETOVÝCH STRÁNKÁCH MINISTERSTVA FINANCÍ ČR

- Cenový věstník č. 6/2011 (27. května 2011).
- Státní závěrečný účet 2010 (22. června 2011).
- Cenový věstník č. 7/2011 (22. června 2011).
- Finanční zpravodaj č. 4/2011 (27. června 2011) – Jak správně zaplatit daň finančnímu a celnímu úřadu.
- Informace GFŘ k daňovému posouzení výstupu procesu registrace chemických látek v návaznosti na Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1907/2006 (1. července 2011).
- Informace Ministerstva financí k rozšíření působnosti finančního arbitra a zřízení Kanceláře finančního arbitra jako organizační složky státu (1. července 2011).
- Informace Ministerstva financí – přehled vydaných cenových map stavebních pozemků obcí k 30. červnu 2011 (4. července 2011).
- Zpráva o vývoji finančního trhu za rok 2010 (14. července 2011).
- Makroekonomická predikce vývoje české ekonomiky – červenec 2011 (21. července 2011).
- Cenový věstník č. 8/2011 (22. července 2011).
- Informace Ministerstva financí o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2010 (5. srpna 2011).
- Cenový věstník č. 9/2011 (26. srpna 2011).
- Cenový věstník č. 10/2011 (29. září 2011).

1) Mj. např. i propočtení rozpočtových dopadů zavedení oprav podle § 44 ZDPH uvedený v důvodové zprávě k zákonu č. 47/2011 Sb., byl proveden s tím výchoziskem, že předmětná pohledávka za dlužníkem bude mít postavení.

Komisionářská smlouva – DPH

V červenci Soudní dvůr Evropské unie (SDEU) posuzoval případ C 464/10 – Henfling, Davin, Tanghe. SDEU se vyslovil k tomu, jakým způsobem se uplatní DPH v případě služeb poskytnutých na základě komisionářské smlouvy (tj. v případě, že jedna osoba jedná svým jménem a na účet druhé osoby). Připomeňme, že v případě komisionářských smluv DPH legislativa rozděluje plnění na dvě fiktivní dodávky, a to plnění poskytnuté komitentem komisionáři a plnění poskytnuté komisionářem finálnímu zákazníkovi.

Cenné komentáře přináší případ C 464/10 – Henfling, Davin, Tanghe především pro účely samotného posouzení, zda jedna osoba jedná svým jménem, ale na účet druhé osoby (šlo by o komisionářskou smlouvu), nebo zda jedná jménem a na účet této druhé osoby (tj. šlo by o mandátní smlouvu). Je zjevné, že SDEU více akcentuje praktická fakta. Mimo jiné totiž uvádí,

že pro takové posouzení může být rozhodující i to, zda v provozovně komisionáře je či není majetek označený jménem komitenta. Na posouzení DPH režimu uzavřených komisionářských nebo mandátních smluv by toto rozhodnutí mohlo mít významný vliv.

SDEU dále dovozuje, že pokud je aplikovatelné osvobození na jednu z dodávek (plnění poskytnuté komitentem komisionáři), pak je automaticky nutné osvobodit i druhou z dodávek (plnění poskytnuté komisionářem finálnímu zákazníkovi). Přitom v minulosti české daňové orgány zastávaly názor opačný, než je názor SDEU, a požadovaly osvobození jen jedné z dodávek. Nelze proto vyloučit, že i tento názor SDEU by mohl ovlivnit plátce poskytující plnění osvobozená od DPH (např. poštovní služby, výchova a vzdělávání, zdravotní péče, provozování kasin)

Výplata dividend – srážková daň

Nejvyšší správní soud vydal v červnu rozsudek týkající se problematiky uplatnění srážkové daně z dividend placených zahraniční mateřské společnosti. V posuzovaném případě společnost z Velké Británie, 100% vlastník české akciové společnosti, založila společnost v Holandsku, na kterou převedla akcie této české společnosti; holandská společnost se tak stala jejím majoritním vlastníkem. Česká společnost následně vyplácela dividendu holandské společnosti, přičemž na zdanění dividend aplikovala smlouvu o zamezení dvojímu zdanění s Nizozemím.

Předmětem sporu mezi finančním úřadem a českou společností bylo, zda se má v daném případě uplatnit nulová srážková daň podle česko-nizozemské smlouvy o zamezení dvojímu zdanění nebo sazba podle mezinárodní smlouvy s Velkou Británií (5%). Daňová správa argumentovala ve prospěch užití britské smlouvy zejména tím, že britský vlastník převedl akcie na holandskou společnost jen proto, aby zajistil následnou výplatu dividend bez daně, a že tato britská společnost je

skutečným vlastníkem mj. i proto, že dividendy byla uhrazena přímo z ČR do Velké Británie.

Nejvyšší správní soud rozhodl ve prospěch české společnosti a přisvědčil jí v tom, že mezinárodní smlouvu s Nizozemím by nebylo možno užít pouze tehdy, pokud by bylo v daňovém řízení jednoznačně prokázáno, že nizozemská společnost nevykonávala práva spojená s vlastnictvím akcií a dividendy přes ni pouze „protékaly“ za účelem vyhnutí se dani. Skutečnost, že dividendy byly zaslány jinému subjektu, však neznamená, že z nich nizozemská společnost neměla užitek tím, že jimi uhradila jiný svůj existující závazek vůči britské společnosti.

Dalším významným aspektem rozsudku je potvrzení skutečnosti, že finanční úřad nemůže v soudním řízení na podporu svých závěrů poukazovat na obsah dokumentů, které obdržel až po vydání svého rozhodnutí (v daném případě na obdržená vyjádření zahraničních daňových správ). **(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. června 2011 č. 2 Afs 86/2010-141)**

Ze Sbírkky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

ROZHODNUTÍ Č. 2172

Daň z přidané hodnoty: dodání zboží osvobozeného od daně do jiného členského státu Evropské unie; důkazní břemeno

Důkazní břemeno o dodání zboží osvobozeného od daně z přidané hodnoty do jiného členského státu Evropské unie (§ 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty), tj. prokázání faktického odeslání zboží z tuzemska plátcem osobě registrované k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě, leží na plátcu, který zdanitelně plnění uskutečňuje. Písemné prohlášení kupujícího o přepravě zboží (§ 64 odst. 5 citovaného zákona) je způsobilým důkazem jen za předpokladu, že odpovídá zjištěnému skutkovému stavu. V případě pochybností je prodávající povinen prokázat existenci dobré víry, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku možného daňového podvodu.

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010 – 195)

ROZHODNUTÍ Č. 2181

Řízení před soudem: ochrana proti nečinnosti správního orgánu; kompetenční vyluka: sdělení správce daně o neexistenci podmínek pro ověření neplatnosti rozhodnutí; daňové řízení: ověření neplatnosti rozhodnutí

- I. Posouzení toho, zda je správní orgán nečinný ve smyslu § 79 soudního řádu správního (s.ř.s.), je otázkou důvodnosti žaloby (součástí rozhodnutí ve věci samé), nikoliv otázkou existence podmínek řízení.
- II. Ověření neplatnosti rozhodnutí podle § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je svou podstatou nápravným prostředkem dozorčího práva, na jehož výkon a užití není právní nárok.

III. V řízení o ochraně proti nečinnosti správního orgánu podle § 79 a násl. s. ř. s. nejsou soudy oprávněny uložit správci daně povinnost vydat rozhodnutí o ověření neplatnosti (dodatečného) platebního výměru. Sdělení správce daně, jímž informuje žadatele o tom, že podmínky pro ověření neplatnosti neshledal, není rozhodnutím podle § 65 s. ř. s.

IV. Neplatnost rozhodnutí podle § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, může daňový subjekt namítat v odvolání proti (dodatečnému) platebnímu výměru a poté případně v žalobě proti rozhodnutí o odvolání u soudu ve správním soudnictví.

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2010, čj. 7 Ans 5/2008 – 164)

ROZHODNUTÍ Č. 2182

Daňové řízení: převod přeplatku na dani na úhradu nedoplatku nedaňového charakteru

Finanční úřad není oprávněn převádět jím evidované daňové přeplatky (§ 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) na úhradu platebních povinností, které uložil jiný správní orgán v jiném než daňovém řízení. Použití daňového přeplatku na úhradu nedoplatku nedaňového charakteru je postupem, který právní úprava neumožňuje.

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2009, čj. 9 Afs 60/2008 – 60)

ROZHODNUTÍ Č. 2183

Daň z převodu nemovitostí: osvobození od daně; vklad nemovitosti do obchodní společnosti

Podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném do 31. 5. 2001, podléhal vklad nemovitosti do obchodní společnosti při splnění podmínky podle věty druhé téhož ustanovení (pětiletá účast společníka

na společnosti) úplnému osvobození od daně z převodu nemovitostí i v případech, kdy do základního jmění společnosti nebyla započtena celá hodnota vkládané nemovitosti, ale pouze její část.

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, čj. 7 Afs 51/2007 – 121)

ROZHODNUTÍ Č. 2184

Daň z přidané hodnoty: použití práva Společenství; pojem „nájem nebytových prostor“

- I. Podle ustálené judikatury Soudního dvora EU je pojem „osvobození od daně“ uvedený v čl. 13 šesté směrnice Rady 77/388/EHS autonomní pojem práva Společenství, který musí být definován na úrovni Společenství. Jestliže vnitrostátní zákon o dani z přidané hodnoty neobsahuje v porovnání s šestou směrnicí žádné rozdíly týkající se osvobození nájmu, je při výkladu pojmu „nájem“ pro účely daně z přidané hodnoty nutno zohlednit výkladová pravidla stanovená judikaturou Soudního dvora.
- II. Pod pojem „nájem nebytových prostor“ nebudou pro účely osvobození od daně z přidané hodnoty spadat taková plnění, k jejichž poskytování je sice nemovitost nezbytná, ale jejíž užití není hlavním smyslem ani cílem poskytovaného plnění.

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, čj. 9 Afs 93/2008 – 43)

ROZHODNUTÍ Č. 2204

Daň z příjmů: dividendové příjmy; příjmy ze závislé činnosti; tantiéma

Tantiéma (§ 178 odst. 3 obchodního zákoníku) není dividendovým příjmem ve smyslu § 36 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ale je příjmem ve smyslu § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů.

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2009, čj. 8 Afs 8/2009 – 42)

ROZHODNUTÍ Č. 2212

Daň z přidané hodnoty: technické zhodnocení na najatém majetku

Přenechá-li nájemce po ukončení nájmu pronajímateli za úplaty technické zhodnocení provedené nájemcem na najatém majetku v průběhu

nájemního vztahu se souhlasem pronajímatele, jedná se o poskytnutí služby spočívající v poskytnutí práva využití jiné majetkové využitelné hodnoty podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. V takovém případě se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem ukončení nájmu.

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2010, čj. 1 Afs 70/2010 – 57)

ROZHODNUTÍ Č. 2214

Daň z nemovitostí: pojem „vodní hospodářství“; stanovení sazby daně

- I. Ustanovení § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, nelze vyložit tak, že pojmem „vodní hospodářství“ se rozumí pouze hospodaření na vodních plochách, ale je jím třeba rozumět i hospodaření s vodami v režimu zákona č. 138/1973 Sb., o vodách. Proto při stanovení daně z nemovitostí u budov sloužících v převážné míře k výrobě a rozvodu pitné a užitkové vody a likvidaci odpadní vody bylo třeba ve zdaňovacích obdobích let 2002 až 2005 vycházet z nejnižší sazby daně za metr čtvereční zastavěné plochy.
- II. Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, neobsahuje výslovnou úpravu, podle které by bylo možné při stanovení sazby daně vycházet z odvětvové klasifikace ekonomických činností (OKEČ). V takovém případě sice nelze bránit správnímu orgánu, aby si za využití této klasifikace učinil o věci úsudek, avšak klasifikace nemůže být v důsledku své nezávaznosti jediným a stěžejním argumentem pro přijaté řešení. To musí obstát samo o sobě ve vztahu k platné právní úpravě.

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2010, čj. 8 Afs 36/2008 – 68)

ROZHODNUTÍ Č. 2216

Pojistné na sociální zabezpečení: předmět dohody o provedení práce

Předmětem dohody o provedení práce podle § 236 zákoníku práce z roku 1965, ve znění po novelizaci provedené zákonem č. 188/1988 Sb. mohl být nejen jednorázový, individuálně definovaný pracovní úkol, ale, za předpokladu, že z dohody bylo patrné, na jaký časový úsek byla uzavřena, i pracovní úkol spočívající v opakované

a určitými charakteristickými rysy specifikované činnosti zaměstnance pro zaměstnavatele, samozřejmě v obou případech za podmínky, že předpokládaný rozsah práce (pracovního úkolu) nebyl vyšší než 100 hodin.

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, čj. 6 Ads 48/2009 – 87)

ROZHODNUTÍ Č. 2225

Spotřební daně: náležitosti daňového dokladu; dokazování

Podle § 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, se zdanění vybraných výrobků spotřební daní prokazuje daňovým dokladem, dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků. Pokud však daňového dokladu (resp. dokladu o prodeji či dopravě) chybějí některé zákonem stanovené náležitosti, nebo jsou některé údaje na tomto dokladu uvedeny chybně, není vyloučeno, aby byly tyto nedostatky nahrazeny jinými důkazy prokazujícími zdanění vybraného výrobku spotřební daní.

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2009, čj. 5 Afs 93/2008 – 94)

ROZHODNUTÍ Č. 2226

Daň z příjmů: existence příjmů souvisejících s výdajem

Podmínkou aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je existence příjmů souvisejících s výdajem. Má-li být výdajem podle § 24 odst. 2 písm. zc) citovaného zákona pohledávka, resp. její jmenovitá hodnota, v návaznosti na § 25 odst. 1 písm. z) téhož zákona, musí existovat příjem, který lze k pohledávce vztáhnout. Tímto souvisejícím příjmem nemůže být samotná pohledávka, resp. jí odpovídající výnos. (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 2/2007 – 98)

ROZHODNUTÍ Č. 2227

Daň z příjmů: stanovení vstupní ceny

U majetku pořízeného či vyrobeného ve vlastní režii, který se do pěti let od pořízení stane předmětem pronájmu či součástí obchodního majetku, nemůže být vstupní cenou pro účely odpisování reprodukční pořizovací cena, tedy cena vypočtená podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku; vstupní cenou jsou v takovém případě pouze vlastní náklady

[srov. § 29 odst. 1 a § 70 písm. b) a d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a § 1 odst. 3 písm. a) zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku]. To platí i tehdy, pokud daňový subjekt v důsledku objektivních okolností není schopen doložit vlastní odběratelské doklady; takovou situaci lze řešit např. obstaráním daňových dokladů od dodavatelů.

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2008, čj. 1 Afs 98/2008 – 68)

ROZHODNUTÍ Č. 2228

Daňové řízení: námitka promlčení

- I. O námitce promlčení podle § 70 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze rozhodovat jako o námitce proti úkonu správce daně v souvislosti s řízením vymáhacím a zajišťovacím podle § 52 téhož zákona.
- II. O námitce promlčení podle § 70 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je správce daně povinen rozhodnout rozhodnutím (§ 32 odst. 1 citovaného zákona), proti němuž je přípustné odvolání (§ 48 odst. 1 téhož zákona).

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2009, čj. 1 Aps 11/2008 – 73)

ROZHODNUTÍ Č. 2229

Daňové řízení: počátek běhu prekluzivní lhůty

Výklad § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009 učiněný v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno.

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2011, čj. 5 Afs 15/2009 – 122)

ROZHODNUTÍ Č. 2231

Daňové řízení: k pojmu „ukončení činnosti“

Pojem „ukončení činnosti“ ve smyslu § 40 odst. 9 věty druhé zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je třeba chápat jako okamžik vstupu daňového subjektu do likvidace.

(podle rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 1. 2010, čj. 31 Ca 51/2009 – 46)

ROZHODNUTÍ Č. 2232

Daňové řízení: nahlížení do spisu

Rozhodnutí, jímž bylo podle § 23 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, zamítnuto odvolání daňového subjektu proti rozsahu, v jakém mu správce daně umožnil nahlédnout do spisů týkajících se jeho daňových povinností, nemůže být považováno za úkon správního orgánu, jímž se upravuje vedení řízení ve smyslu § 70 písm. c) s. ř. s., v těch případech, kdy žádost o nahlédnutí do daňových spisů nebyla podána v době probíhajícího daňového řízení ani v souvislosti s ním. V těchto případech tedy rozhodnutí odvolacího orgánu ve věci nahlédnutí do daňových spisů podléhá samostatnému soudnímu přezkoumání na základě žaloby podle § 65 a násl. s. ř. s.

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2010, čj. 5 Afs 33/2009 – 43)

ROZHODNUTÍ Č. 2239

Veřejné zdravotní pojištění: zjištění výše pojistného; promlčení pojistného

Úkon ke zjištění výše pojistného nebo jeho vyměření (§ 16 odst. 1 zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění) musí mít za cíl zjištění dosud chybějících skutkových informací či jejich shromáždění; jinak nemůže založit běh nové pětileté lhůty pro předepsání dlužného pojistného. Takovým úkonem není oznámení o zahájení správního řízení ve věci porušení povinnosti odvádět pojistné na veřejné zdravotní pojištění, v němž se dlužník pouze informuje o výši dlužné částky a vybízí

se, aby případně vznesl své námítky; to platí tím spíše, pokud jediným dalším úkonem v tomto správním řízení v I. stupni je bezprostředně navazující vydání platebních výměrů na pojistné a na penále.

(podle rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 5. 2010, čj. 5 Ca 202/2007 – 39)

ROZHODNUTÍ Č. 2249

Daňové řízení: přípustnost opravných prostředků proti rozhodnutí o žádosti o prominutí daně

Ustanovení § 55a odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, podle něhož se proti rozhodnutí o žádosti o prominutí daně opravné prostředky nepřipouštějí, je třeba vykládat tak, že opravné prostředky nelze uplatnit jak proti rozhodnutí, kterým se žadateli promine daň či příslušenství daně zcela nebo zčásti, tak proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti. Obdobně nelze uplatnit opravný prostředek proti plošnému prominutí daně prostřednictvím tzv. generálního pardonu ministerstva financí.

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2009, čj. 5 Afs 44/2009 – 64)

ROZHODNUTÍ Č. 2250

Daňové řízení: běh prekluzivní lhůty po dobu řízení o ústavní stížnosti

Řízení o ústavní stížnosti před Ústavním soudem nemá vliv na běh prekluzivní lhůty podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2008, čj. 8 Afs 49/2007 – 52)

Stalo se nebo se nestalo?

Níže Vám předkládám tři příběhy, které připravili spolupracovníci ze společnosti ZADA a.s. Nechám na Vašem posouzení, zda se skutečně staly, či se jedná o fikci.

PŘÍBĚH PRVNÍ Z VÝCHODNÍCH ČECH

Drobnému podnikateli panu XY vlastnícímu malou firmu se specializací na kovoobrábění byla oznámena kontrola finančního úřadu na daň z příjmů. Při hloubkovém auditu jeho účetnictví byla nalezena nesrovnalost ve vystavovaných fakturách.

Problémem se stalo jedno slovo – „výroba“, které podnikatel běžně používal při fakturaci, ačkoliv jeho živnostenské oprávnění bylo vydáno na obrábění kovů, nikoliv na výrobu.

Kontrola proběhla bez dalších průtahů. Na konci daňové kontroly mu byl předložen protokol vč. zprávy o výsledku daňové kontroly s nulovým doměrkem a zároveň byl upozorněn, že by toto jednání mohlo být považováno za neoprávněné podnikání. Podnikatel protokol souhlasně podepsal, a to aniž by si řádně přečetl zaprotokolovaná zjištění. Nebyl to tím pádem konec, ale naopak začátek problémů...

Neuplynulo ani čtrnáct dnů od ukončení kontroly a podnikateli bylo poštou doručeno obvinění z neoprávněného podnikání. Při konzultaci se svým právním zástupcem se podnikatel dozvěděl, že souhlasným podpisem uznal své pochybení a obhajoba bude v tomto případě velice složitá. Následovalo několik soudních přelíčení s konečným verdiktem – vinen. Vysoká pokuta za neoprávněné podnikání a podmíněný trest byly odměnou za jeho dlouholetou práci...

Stálo se nebo se nestalo?

Trestný čin neoprávněného podnikání podle § 251 odst. 1 trestního zákoníku může spáchat i ten, kdo sice byl držitelem určitého oprávnění k podnikání (např. živnostenského listu), ale prováděl ve větším rozsahu podnikatelskou činnost překračující rámec tohoto oprávnění. To platí i tehdy, jestliže pachatel prováděl některé práce či poskytoval služby prostřednictvím tzv. subdodavatelů, kteří rovněž neměli příslušné podnikatelské oprávnění.

K naplnění skutkové podstaty trestného činu neoprávněného podnikání se nevyžaduje způsobení škody ani získání prospěchu v určité výši, jeho zákonný znak je naplněn již tím, že pachatel neoprávněně podnikal po delší dobu a jeho cílem bylo získat trvalejší zdroj finančních prostředků.

Výše konečného výtěžku pachatele však není pro spáchání trestného činu neoprávněného podnikání významná, neboť neoprávněným podnikáním prováděným ve větším rozsahu může být i neúspěšné podnikání, které z nejrůznějších příčin skončilo bez dosažení zisku, resp. bylo dokonce ztrátové.

PŘÍBĚH DRUHÝ Z JIŽNÍCH ČECH

Menší podnikatel, pan XY, vlastníci truhlářství byl nucen při daňové kontrole v roce 2010 zaměřené na cestovní náhrady, doložit pravdivost uvedených cest v letech 2007 a 2008. Konkrétně se jednalo o desítky služebních cest za klienty ze vzdálenějších obcí.

Jistě souhlasíte, že člověku, který je často na cestách a montážích mimo svoji dílnu, budou cesty, které se uskutečnily více než před dvěma roky, splývat.

Jen těžko může kdokoli prokázat, že v čase T na místě M opravdu byl. Pokud tak neučiní, budou cesty z jeho účetnictví vyjmuty a dodaněny. Pan XY se tedy rozhodl někdejší klienty oslovit s prosbou o podání svědecké výpovědi před správcem daně.

Tento proces trval postupně téměř půl roku, přičemž zmiňovaný podnikatel musel vždy svědka k výpovědi dovést a zase samozřejmě i odvést. To vše na své vlastní náklady a na úkor svého podnikání.

Zděšení a beznaděj se dostavily až zcela ke konci, když byl podnikateli oznámen verdikt. Veškerá svědectví jsou považována za irelevantní. To z důvodu, že během procesu došlo k ovlivňování svědků.

Veškeré cestovní náhrady označené za nepodložené (ačkoliv svědecky prokázané) byly vyjmuty z účetnictví, dodaněny, byla přičtena pokuta a úrok z prodlení. Podnikatel doplácí několik set tisíc korun a jeho ztráty zapříčiněné půl roční prací na poloviční úvazek činí další sta tisíce korun...

Stalo se nebo se nestalo?

Povinnost předkládat důkazy pro svá tvrzení má primárně daňový subjekt, neboť ten podává daňové přiznání, v něm něco tvrdí a proto je tedy nucen i tato svá tvrzení relevantně doložit. Ovšem i výše zmíněná povinnost má své hranice, neboť daňové subjekty a správce daně podle daňového řádu spolu (s určitými výjimkami) vzájemně spolupracují a proto je důkazní břemeno rozděleno mezi obě strany. V případě, že daňový subjekt důkazní břemeno unesl, přechází toto břemeno na správce daně a je povinen prokázat např. v našem případě **skutečnosti vyvracející věrohodnost**, dále průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, apod. Hodnocení důkazů, provedené správcem daně, musí být předloženo daňovému subjektu ve zprávě o daňové kontrole.

Při posuzování důkazů se správce daně řídí zásadou volného hodnocení důkazů, tzn. že nejsou stanovena pravidla, pokud jde o množství důkazů a jejich důkazní sílu. Správce daně tedy zhodnotí důkazy podle své volné úvahy. Podle judikatury musí správce daně své rozhodnutí logicky fakticky i právně zdůvodnit tak, aby bylo možné se odvolat či podat žalobu pro nesprávný postup správce daně a případnou náhradu škody způsobené jeho rozhodnutím. Neučiní-li tak, lze napadnout nepřízvučnost rozhodnutí správce daně.

PŘÍBĚH TŘETÍ ZE STŘEDNÍCH ČECH

Panu XY, majiteli středně velké maloobchodní firmy, bylo oznámeno zahájení daňové kontroly na dani z příjmů za zdaňovací období 2007 a 2008. Sídlo firmy vč. skladových prostor je umístěno

v odděleném a oploceném objektu nedaleko bydliště majitele firmy. Po zahájení kontroly úředníci z finančního úřadu sdělili podnikateli, že si chtějí celý objekt prohlédnout.

Problémy na sebe nenechaly dlouho čekat. U vchodu k centrálnímu skladu si kontroloři povšimli saní, jež tu zapoměla podnikatelova devítiletá dcera.

Verdikt zněl jednoznačně – podle zjištěných skutečností není objekt využíván jen k podnikání, z toho vyplývá, že nemohou být uplatňovány všechny náklady vztahující se k objektu v účetnictví firmy jako daňově účinné.

Úředníci byli neoblomní; náklady spojené s pronájmem objektu a dalším provozem byly poníženy o celou jednu třetinu a zpětně vyjmuty z daňových nákladů ve zmiňovaném období. I přes to, že v celém objektu již nebylo nalezeno cokoliv nepatřičného (kromě oněch dětských saní).

Doměřená částka rozhodně majitele firmy nepotěšila. Přesahuje totiž 100 tis. Kč. A k tomu je nutno ještě připočíst penále a úrok z prodlení.

Stalo se nebo se nestalo?

Za předpokladu, že se majitel firmy rozhodne bránit, má možnost využít řádných, event. mimořádných opravných prostředků.

Mezi řádné prostředky patří např. odvolání. Odvolání je nutné podat do 30 dnů ode dne, jež následuje po doručení dodatečného platebního výměru. Dobrou zprávou je to, že po novelách daňových zákonů má odvolání odkladný účinek. Z toho vyplývá, že doměřenou daň lze zaplatit až po doručení rozhodnutí Finančního ředitelství o odvolání.

Pakliže majitel firmy s odvoláním neuspěje, existuje možnost podat správní žalobu ke krajskému soudu, popř. kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu nebo dokonce stížnost k Ústavnímu soudu.



Monitor

DAŇOVÉ RÁJE. Zájem o daňové ráje letos opět roste. Vyplyvá to z databází agentury Čekia. Z daňového ráje je kontrolováno 3,3 % firem registrovaných v Česku.

Počet tuzemských společností, které mají vlastníka v destinaci považované za daňový ráj, meziročně vzrostl o 345 subjektů (pol. 2010–pol. 2011) resp. o 147 subjektů v letošním prvním pololetí. Podle analytiků Čekia jsou důvody pro přesun nejistá politická situace, tlak na zvyšování daní, měnění se legislativní prostředí, stejně jako frustrace z plýtvání veřejnými prostředky a neobjasněné korupční skandály zvyšují neochotu českých podnikatelů platit daně v České republice. Přesun sídla do daňového ráje v poslední době oznámila řada významných a ziskových firem. Statistiky ČEKIA představují jen špičku ledovce, neboť ČEKIA tento typ informací čerpá výhradně z veřejně dostupných zdrojů a zohledňuje jen přímou vazbu mezi vlastníkem a ovládaným subjektem, zatímco podnikatelé, za účelem skrytí skutečných vlastníků a vytváření dojmu „serióznosti“, stále častěji vytvářejí složitější a méně přehledné struktury.

Podle nejnovější studie mezi tuzemskými podnikateli prudce roste zájem o Kypr, a to na úkor doposud nejoblíbenějšího daňového ráje, Nizozemí. Od roku 2006, kdy ČEKIA tyto statistiky detailně sleduje, se počet českých firem s majitelem z Kypru zvýšil o 142 % (z 663 na 1 604), zatímco celkový počet společností kontrolovaných z daňového ráje vzrostl o 58 % (z 7 334 na 11 571). Extrémní zájem o Kypr je vysvětlován několika jevy: země přestala být vnímána ve světě jako offshore daňový ráj, ale je na ni pohlíženo jako na standardní evropskou ekonomiku. Druhým faktorem je, že v ostatních evropských zemích se zpřísňují daňové podmínky a Kypr zůstává k podnikatelům přátelský. Na druhou stranu Nizozemí začíná být administrativně, a proto i finančně, náročnější, nicméně stále zůstává vysoce stabilní a atraktivní destinací.

KONKURENCESCHOPNOST. Vláda na konci září schválila *Strategii mezinárodní konkurence-*

schopnosti ČR, která má napomoci tomu, aby ČR byla do roku 2020 mezi dvaceti nejvíce konkurenceschopnými zeměmi. Součástí strategie by mělo být 43 velkých projektů zahrnujících přes dvě stě konkrétních opatření, které vycházejí z návrhů Národní ekonomické rady vlády i mezinárodních institucí. Bude stát na třech základních pilířích, kterými jsou efektivní instituce, kvalitní infrastruktura a inovace. Mezi základní projekty patří např. finanční ústava, základní registry, kvalitní legislativa, podpora technického vzdělání a digitální stát. *„Realizace všech více než čtyř desítek projektů sdružených ve Strategii mezinárodní konkurenceschopnosti přinese skutečnou modernizaci českého státu, díky níž máme šanci vrátit se na vrchol,“* zdůraznil předseda vlády Petr Nečas. Vláda současně odsouhlasila i Národní inovační strategii, která podrobnější rozvádí opatření jednoho z pilířů strategie.

PŘEDÁVÁNÍ CERTIFIKÁTŮ. Před prázdninami proběhlo letošní první slavnostní předávání certifikátů. Konalo se opět na „půdě“ Jindřišské věže. K účastníkům tentokrát promlouvali prezidentka Svazu účetních Ing. Jana Pilátová, předseda Komitétu pro certifikaci a vzdělávání prof. Ing. Král, CSc. a místopředsedkyně Komory Ing. Chrastilová, FCCA. Z dosavadních členů Komory si přišly pro certifikát vyššího stupně jen **Bc. Lucie Horváthová, Dagmar Munduchová** a **Ing. Petra Šancová**. Ještě jedno dodatečné blahopřání.





„SUPERFINANČÁK“. Od 1. ledna 2012 dojde k významné změně při správě daní, která se bude týkat přibližně tisícovky daňových subjektů. Zřízením Specializovaného finančního úřadu se česká daňová správa přiřadí k moderním světovým daňovým správám, které vybrané daňové subjekty svěřují jednomu vysoce odborně zaměřenému orgánu s celostátní působností. Úřad bude mít několik desítek kvalifikovaných daňových odborníků, kteří budou vybíráni z řad stávajících zaměstnanců daňové správy.

Pod Specializovaný finanční úřad, který bude mít sídlo v Praze, budou spadat vybrané subjekty – banky, pobočky zahraničních bank, pojišťovny, zajišťovny a právnické osoby založené za účelem podnikání, které dosáhly obratu více než 2 mld. Kč. Jiné subjekty, tedy fyzické i právnické osoby, mohou v řádně odůvodněných případech spadat pod tento úřad na základě rozhodnutí Generálního finančního ředitelství.

STÁTNÍ POKLADNA. Ministerstvo financí v červnu spustilo nové internetové stránky projektu Státní pokladna (www.statnipokladna.cz). Na uvedené adrese jsou zveřejněny všechny doposud

publikované aktuální informace k problematice Státní pokladny, tedy i k Centrálnímu systému účetních informací státu (CSÚIS). Nově budou zveřejněny informace týkající se Státní pokladny, projektu Integrovaného informačního systému Státní pokladny, systému Podpory, školení a pravidel komunikace a také informačního systému přípravy rozpočtu (RISPR) a realizace rozpočtu (RISRE).

ŠEDÁ EKONOMIKA. Objem šedé ekonomiky v poměru k HDP v Česku činí 17%, tedy přes 500 mld. korun. Vyplývá to ze studie „*The Shadow Economy in Europe 2010*“ zpracované karetní asociací Visa Europe ve spolupráci se společností A.T.Kearney. ČR má podle studie nejlepší výsledky ze států východní Evropy, ale za ostatními státy výrazně zaostává. Objem šedé ekonomiky se pohybuje od osmi procent ve Švýcarsku a v Rakousku až po 33 procent v Bulharsku. Celkový objem šedé ekonomiky v Evropě se odhaduje na dva biliony eur.

■ LZ

Ze zákulisí

KONCEM ČERVNA NÁS ZASTIHLA SMUTNÁ ZPRÁVA. Ve věku pouhých 48 let zemřel náhle bývalý předseda Komory (v letech 2006–2009) Ing. Martin Unzeitig, FCCA. Čest jeho památce.



„IMPLEMENTACE BEST PRACTICE NA POLI CERTIFIKACE ÚČETNÍCH A ZAVEDENÍ FUNGUJÍCÍ SILNÉ PROFESNÍ ORGANIZACE ÚČETNÍCH V ČR“ je název projektu, který v uplynulých týdnech připravila pracovní skupina pod vedením Ing. Chrastilové, FCCA ve spolupráci se Schweizerischer Verband der dipl. Experten in Rechnungslegung und Controlling. Projekt byl předán na Ministerstvo financí ČR spolu se žádostí o dotaci na jeho realizaci z Programu švýcarsko-české spolupráce. Cílem projektu jest aplikace koncepce certifikace, vzdělávání a sdružování profesních účetních fungujících ve Švýcarské konfederaci v českých podmínkách. Ministerstvo financí na konci září po zhodnocení projektu doporučilo provést drobné úpravy v žádosti a poté předložit projekt znovu.

Agentura Bison & Rose s.r.o. je hlavním pořadatelem již tradičních soutěží „Firma roku“ a „Živnostník roku“. V letošním roce je poprvé zařazena také podkategorie „**ERA ÚČETNÍ ROKU**“, na které se organizačně podílí Komora. Více na www.firmaroku.cz.

KOMORA NYNÍ REVIDUJE DOHODY O SPOLUPRÁCI S RŮZNÝMI SUBJEKTY A TAKÉ PŘIPRAVUJE DOHODY NOVÉ. Cílem uzavírání těchto dohod je především získání různých výhod pro členy Komory a také samozřejmě jisté zviditelnění. Uvítáme další náměty, jistě znáte řadu firem, s kterými by Komora mohla spolupracovat. Díky. Aktualizovány jsou dohody s **Verlag Dashöfer**, nakladatelství, spol. s ro. (viz inzerce v bulletinu), internetovým obchodem **Blahasoft** (slevy na pořízení některých účetních software – viz str. 42), společností **SAUL IS, spol. s r.o.** (sleva 30% na pořízení ekonomického informačního systému RIS). Nově byla uzavřena dohoda se společností **M B M Trans, s.r.o.** (sleva 30% na pořízení software „Účetní poradce“ a slevy na časopisy „Účetnictví“ a „Metodické aktuality“), **Wolters Kluwer ČR, a.s.** (zvýhodněné podmínky na celoroční zpřístupnění portálu „Účetní kavárna“) a připomínám na jaře uzavřenou dohodu s **OTTO Office (CZ) s.r.o.** (kancelářské potřeby s min. 10% slevou). Více informací najdete na internetových stránkách. Připravuje se např. dohoda s Telefonickou Czech Republic, a.s...

PO CELÝ MĚSÍC ŘÍJEN MÁTE MOŽNOST ZDARMA NAVŠTĚVOVAT PORTÁL ÚČETNÍ KAVÁRNA.CZ V PRODUKTOVÉ VERZI „ÚČETNÍ STANDARD A DANĚ“.

uživatelské jméno: u-komora,
heslo: komoraucetnich

■ LZ

BlahaSoft

Naši zákazníci ušetřili stovky tisíc korun. Přidáte se k nim i Vy?

Internetový obchod **www.blahasoft.cz** se specializuje na ekonomický a účetní software pro živnostníky, menší a střední firmy. V naší nabídce najdete software od mnoha výrobců, který Vám může pomoci při firemních činnostech:

- účetní agendy daňové evidence
- účetní agendy podvojného účetnictví
- mzdové a personální agendy
- skladová evidence a maloobchodní prodej
- daňová přiznání
- práce s formuláři, smlouvami a tiskopisy

PROČ NAKUPOVAT ÚČETNÍ SOFTWARE NA WWW.BLAHASOFT.CZ

Jsme největším a certifikovaným prodejcem ekonomického systému Pohoda v ČR. Dále jsme největším prodejcem účetních programů Účto Tichý, Stereo Ježek, Stereo Kastner a FORM studio.

- slevy pro členy KCÚ,
- nejširší nabídka ekonomického softwaru,
- nejnižší ceny u vybraného softwaru,
- hodnotné dárky v hodnotě několika set korun (flash disky, odborné knihy, poukázky do TESCO, ..).
- výborné renomé eshopu u zákazníků,
- demoverze od všech programů,

- doprava zdarma,
- velké množství informací a poradenství,
- maximální rychlost vyřízení objednávky,
- provize za přivedení nového zákazníka.

MŮŽETE NÁM DŮVĚŘOVAT

Naše obchodní podmínky prošly auditem Sdružení obrany spotřebitelů a získali jsme osvědčení SAOP

NAKUPUJETE U NÁS = POMÁHÁTE DRUHÝM

Z každé internetové objednávky přispíváme částkou 5 Kč na Nadaci Naše dítě. V letošním roce tak přispějeme potřebným dětem částkou několika tisíc Kč. Díky Vám.

Ing. Jan Bláha – BlahaSoft

Náměstí T.G.M. 108

34012 Švihov

Internet: www.blahasoft.cz

Email: info@blahasoft.cz

Telefon: 371 120 481, 736 142 250

BlahaSoft
 ÚČETNÍ A EKONOMICKÝ SOFTWARE

DAŇOVÝ ŘÁD, DAŇOVÁ KONTROLA, PROFESNÍ ODPOVĚDNOST, VAZBY DANÍ A ÚČETNICTVÍ

24.—26. LISTOPADU 2011

VLOŽNÉ HRAZENÉ ÚČASTNÍKEM: 5 150 Kč včetně DPH.

CENA ZAHRAJUJE:

přednášky, materiály, ubytování ve dvoulůžkovém pokoji (dvě noci),
stravování v rozsahu plné penze, občerstvení, doprovodný program

MÍSTO KONÁNÍ:

Hotel Kraví hora, Bořetice 461 (cca 45 km od Brna).

Parkoviště u hotelu zdarma. Hotelové služby za úplaty se slevou.

Informace o spojení na internetových stránkách hotelu www.kravihora.cz.

Školení je zahrnuto do systému kontinuálního profesního vzdělávání v rozsahu 16 hodin.

ODBORNÝ PROGRAM:

24. LISTOPADU 2011 (ČT)

prezence od 10.00 hod.

10.30—16.00 DAŇOVÝ ŘÁD – PRAKTICKÉ ZKUŠENOSTI

Přednáší: Ing. Miloslav Kopřiva (FÚ Svitavy)

16.30—18.30 DAŇOVÁ KONTROLA

Přednáší: Mgr. Ing. Jiří Meduna (právník, daňový poradce)

25. LISTOPADU 2011 (PÁ)

8.30—16.00 PROFESNÍ ODPOVĚDNOST

Přednáší: Ing. Jan Molín, Ph.D. (daňový poradce, pedagog na VŠE v Praze)

16.30—18.30 VAZBY DANÍ (DPH, DANĚ Z PŘÍJMŮ) A ÚČETNICTVÍ

Přednáší: Ing. Jiří Klíma (daňový poradce)

26. LISTOPADU 2011 (SO)

8.30—12.30 VAZBY DANÍ A ÚČETNICTVÍ – POKRAČOVÁNÍ

Přednáší: Ing. Jiří Klíma (daňový poradce)

Podrobnější informace na

WWW.KOMORA-UCETNICH.CZ

POZVÁNKY NA NĚKTERÉ VZDĚLÁVACÍ AKCE V PŘÍŠTÍCH TÝDNECH

1. LISTOPADU 2011, PRAHA (10.00–15.00 hod.)

DAŇOVÝ ŘÁD – PRAKTICKÉ ZKUŠENOSTI

lektor: Ing. Miloslav Kopřiva (finanční úřad Svitavy)

vložné: 1 690,- Kč

zahrnuto do KPV v rozsahu 4,5 hodiny

14. LISTOPADU 2011, PRAHA (9.00–13.00 hod.)

AUTOMOBIL V DANÍCH

lektor: RNDr. Ivan Brychta (daňový poradce)

vložné: 1 590,- Kč

zahrnuto do KPV v rozsahu 4 hodin

24.–26. LISTOPADU 2011, BOŘETICE

**INTERNÁTNÍ ŠKOLENÍ (DAŇOVÝ ŘÁD, DAŇOVÁ KONTROLA,
PROFESNÍ ODPOVĚDNOST, VAZBY DANÍ A ÚČETNICTVÍ)**

lektori: Ing. Miloslav Kopřiva (finanční úřad Svitavy)

Mgr. Ing. Jiří Meduna (právník, daňový poradce)

Ing. Jan Molín, Ph.D. (daňový poradce), Ing. Jiří Klíma (daňový poradce)

vložné: 5 150,- Kč

zahrnuto do KPV v rozsahu 16 hodin

Podrobněji o akci na straně 43

25. PROSINCE 2011, OSTRAVA (9.00–14.00 hod.)

DAŇOVÝ ŘÁD – PRAKTICKÉ ZKUŠENOSTI

lektor: Ing. Pavel Prudký (ředitel FÚ Olomouc)

vložné: 1 590,- Kč

zahrnuto do KPV v rozsahu 4,5 hodiny

PŘIPRAVUJEME

8.–10. PROSINCE 2011 (KUTNÁ HORA)

MZDOVÉ ÚČETNICTVÍ V ROCE 2012

13. PROSINCE 2011 (PRAHA), 15. PROSINCE 2011 (OSTRAVA)

AKTUALITY V ÚČETNICTVÍ A V DANÍCH

19. PROSINCE 2011 (PRAHA), 4. LEDNA 2012 (OSTRAVA)

DPH V ROCE 2012

19. PROSINCE 2011 (OSTRAVA), 5. LEDNA 2012 (PRAHA)

ZÁKONÍK PRÁCE A PRACOVNÍ PRÁVO 2012

Podrobnosti k akcím naleznete na

WWW.KOMORA-UCETNICH.CZ

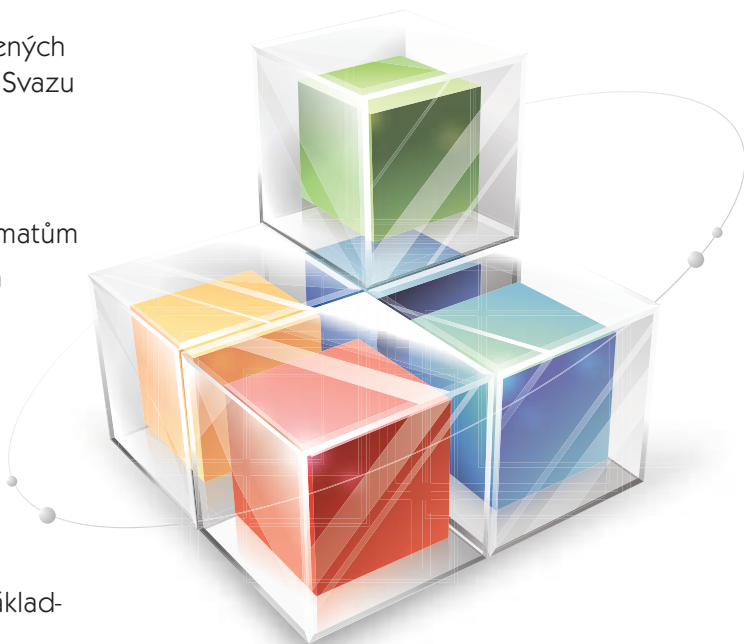
PORADENSKÝ MODULÁRNÍ SYSTÉM

ÚČETNÍ poradce

Účetní poradce obsahuje vždy aktuální soubor legislativy a výkladů souvisejících s podnikáním, účetnictvím a daněmi, úplná znění všech právních předpisů a metodiku.

- Průběžné aktualizace prostřednictvím internetu
- Fulltextové vyhledávání slov, slovních spojení a frází
- 17 let zkušeností, více jak 9000 spokojených uživatelů
- Unikátní systém uspořádání předpisů s časovou osou

- Více než 5000 výkladů, řešených formou otázek a odpovědí Svazu účetních z oblasti účetní a daňové problematiky
- Řada odborných manuálů k vybraným komplexním tématům
- Hypertextové vazby a jejich časová osa
- Přehledné řazení předpisů a jejich novel
- Barevné zvýraznění změn v novelách předpisů
- Rešeršní funkce
- Jednoduché ovládání
- Stavebnicové rozšiřování základního systému
- Používá i státní správa – Ministerstvo financí ČR



MBM *Trans*®

SVAZ
ÚČETNÍCH®

MP®
SOFT

**MOŽNOST STAŽENÍ DEMO VERZE ČI NÁKUPU NA WWW.MBM.CZ
ČLENOVÉ KCÚ MAJÍ SLEVU 30% Z POŘIZOVACÍ CENY.**

Výhradní distributor: MBM Trans s.r.o., Vlkova 20, 130 00 Praha 3 - Žižkov,
Tel.: +420 222 717 818, e-mail: mbm@mbm.cz, www.mbm.cz

Nakladatelství Verlag Dashöfer spolupracuje již 4 roky s Komorou certifikovaných účetních

Využijte slevy
až **20%!***

* pouze pro členy KCÚ



KOMORA
CERTIFIKOVANÝCH
ÚČETNÍCH

DOPORUČUJE:

DU PROFÍ - DANĚ A ÚČETNICTVÍ

Největší daňová a účetní databáze v ČR
s **GARANCÍ** aktuálnosti a správnosti

- Více než 10 000 textů z daňové a účetní oblasti
- Denně aktualizované informace
- Snadné a rychlé vyhledávání informací

PŘIPRAVTE SE NA ZMĚNY V DANÍCH A ÚČETNICTVÍ 2012–2013:

- 2 novely zákona o DPH (od 1. 1. 2012)
- reforma přímých daní
- jednotné inkasní místo

Sleva
10%

NOVINKA

daně & účetnictví
DU CZ
profí

6 048 + DPH*/rok

- **GARANCE** aktuálnosti a správnosti
- Odpověď na jakýkoli daňový či účetní problém
- 60–80 nových článků každý měsíc

ÚČETNÍ SOUVZTAŽNOSTI V KOSTCE 2011

- Získáte záruku aktuálního účtování.
- Ušetříte čas díky rychlé a pohodlné práci se vzájemně propojenými informacemi.
- Zaručená prevence chyb při účtování.
- Jistota v účtování zajištěná komplexní informací o účtování vč. daňových tipů.
- S neomezeným přístupem k aktuálnímu úplnému znění právních předpisů.

Sleva
20%

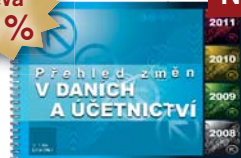


1 832 Kč + DPH*

PŘEHLED ZMĚN V DANÍCH A ÚČETNICTVÍ 2008–2011

- Získáte **přehled** o novelách, žádná neunikne Vaší pozornosti.
- **Ušetříte čas** při hledání informací díky přehlednému zpracování v tabulkách.
- **Snadná aplikace změn v praxi.**
- **Jednoznačná orientace ve změnách** jednotlivých let.
- **Jistota aktuálně platících hodnot.**

Sleva
20%



NOVINKA

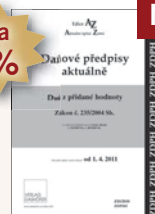


1 832 Kč + DPH*

DAŇOVÉ PŘEDPISY AKTUÁLNĚ

- Získáte balíček **sedmi daňových zákonů** - každý zákon v samostatné brožuře.
- **Automatická aktualizace po novele zákona ZDARMA!**
- **Přehledné zpracování:** - **tučně** zvýrazněný **nový** text zákona,
- **přeškrtnutý** novelou zrušený text zákona.
- **Snadno a rychle vyhledáte** potřebný **paragraf** v brožuře.
- Praktická úprava textu ponechává **místo pro Vaše poznámky.**

Sleva
10%



NOVINKA



1 422 Kč + DPH*/rok

KONTROLA ÚČETNICTVÍ + ÚČETNÍ UZÁVĚRKA A ZÁVĚRKA – SNADNO A RYCHLE

- **Nezapomenete** na žádný důležitý krok při zpracování účetní uzávěrky a závěrky.
- Stihnete vše **včas a bez stresu** díky časovému harmonogramu.
- Získáte **jistotu aktuálních** a nezastaralých **informací** z minulého období.
- Vzhledem k bezchybnému účetnictví se **nebudete obávat jednání se správcem daně.**
- **Prevence** chyb, **minimalizace** sankcí a penále.

Sleva
10%



3 141 Kč + DPH*

VNITŘNÍ FIREMNÍ PŘEDPISY

- **Vyhnete se konfliktům a sporům** s Vašimi zaměstnanci.
- Vzory **ušetří Váš čas** a **minimalizuje riziko chyb.**
- Díky hypertextovým odkazům budou Vaše směrnice **respektovat „mantinely“ stanovené platnou legislativou.**
- Nemusíte se obávat kontrol, máte k dispozici **komplexně zpracovanou dokumentaci.**
- **Aktualizace** pohlídáme za Vás.

Sleva
10%



3 141 Kč + DPH*

Více informací naleznete na:

WWW.KCU.CZ

• v rubrice **Informace komory / Partneři**

• nebo v rubrice **Pro členy / Výhody členství / Pro poskytování dalších výhod využívá Komora partnerských společností**



Poradenský servis – Vaše dotazy zodpoví ZDARMA odborníci na danou problematiku.

* uvedené ceny jsou včetně slevy a bez platné sazby DPH

**Speciální nabídka
jen pro členy Komory
certifikovaných účetních**

**Dvě zkušební hodiny
individuální výuky zdarma**

**Sleva 10% na všechny
další služby**

Nabídka platí do 31. 12. 2011.
Objednejte se na zkušební
hodinu zdarma ještě dnes!

+420 775 22 44 66
zkusebnihodina@domuslinguarum.cz

Jako Váš partner:

- Jsme přední pojišťovací makléř a poradce na trhu
- Tvoříme součást celosvětové makléřské sítě JLT International Network zastoupené ve více jak 135 zemích světa
- Svě služby nabízíme napříč oblastmi podnikatelské sféry

Výhody společnosti GrECo:

- Využíváme **špičkové pojistné techniky k tvorbě individuálních řešení** v oblasti pojištění a risk managementu
- Náš tým tvoří **experti s dlouholetou praxí, bohatými zkušenostmi a odbornými znalostmi**
- Jsme **specialisté na profesní pojištění odpovědnosti** a řadu dalších druhů pojištění
 - Nasloucháme **Vaším potřebám** s cílem vytvořit pro Vás řešení „šité na míru“.
 - Váš osobní makléř je **Vám k dispozici od sjednání pojištění až po likvidaci pojistné události**.
 - **Šetříme Vaše náklady** prostřednictvím našich dlouholetých obchodních kontaktů a nadstandardních vztahů s pojistiteli. To nám umožňuje vyjednat **pro Vás vždy ty nejnvýhodnější podmínky**.
 - **Vždy stojíme na straně klienta**.
 - **Poskytujeme komplexní zákaznický servis**.
 - Provádíme audit stávajících pojistných smluv, které přepracujeme v optimální variantu řešící Vaší konkrétní situaci. Sjednáme a zajistíme Vám výhodnější pojištění.



Zajišťujeme pro Vás:

- pojištění profesní odpovědnosti fyzických osob
- pojištění profesní odpovědnosti právnických osob
- pojištění profesní odpovědnosti zaměstnanců
- pojištění vozidel
- pojištění zařízení kanceláře a elektroniky



Výhody rámcového pojistného programu:

- Rozsáhlé obchodní kontakty zajišťují nejlepší možné cenové řešení pro naše klienty
- Rychlé a odpovídající pojistné plnění po vzniku škody - jednotná likvidace škod
- Pojistit se mohou všichni řádní členové Svazu účetních a Komory certifikovaných účetních, kteří mají oprávnění vykonávat účetní činnost na území ČR



Kontakt:
 GrECo JLT Czech Republic s.r.o.
Klára Lichtenberková
 Správce pojistného programu Svazu účetních a Komory Certifikovaných účetních
 tel.: +420 296 331 234
 mobil: +420 606 223 534
 e-mail: k.lichtenberkova@greco.cz



Bulletin Komory certifikovaných účetních
Redakce: Ladislav Zemánek
Vydání: říjen 2011