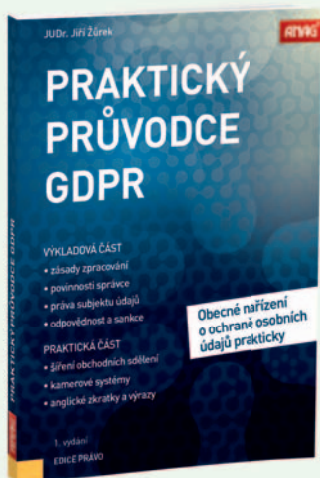


Bulletin

Komory certifikovaných účetních
Legislativa – komentáře – informace





Praktický průvodce GDPR (5715)

(Obecné nařízení o ochraně osobních údajů)

JUDr. Jiří Žůrek

Obecné nařízení o ochraně osobních údajů (GDPR) vstoupilo v platnost dne 24. 5. 2016, jeho účinnost je stanovena od 25. 5. 2018. Obecné nařízení nahradí současný zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů, a bude stanovovat přímo pravidla týkající se ochrany fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a pravidla týkající se volného pohybu osobních údajů, správcům i zpracovatelům osobních údajů přináší nové povinnosti a instituty. Cílem publikace je komplexním způsobem přiblížit zpracování osobních údajů v kontextu Obecného nařízení, informace budou dány i do souvislosti se zatím účinným zákonem č. 101/2000 Sb. a zároveň bude přiblížen pohled na to jak zpracovávat osobní údaje od nabytí účinnosti Obecného nařízení. Součástí je i praktický seznam anglických zkratk a slovních výrazů, které jsou v oblasti ochrany osobních údajů běžně používané, a to i při hovoru v českém jazyce.

224 stran, brožovaná

359 Kč



264 stran
brožovaná

339 Kč
obj. kód 5698



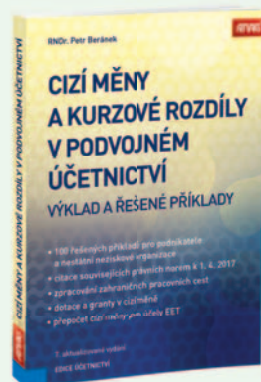
856 stran
vázaná

659 Kč
obj. kód 5692



1696 stran
brožovaná

599 Kč
obj. kód 5696



256 stran
brožovaná

379 Kč
obj. kód 2387



296 stran
brožovaná

349 Kč
obj. kód 5709



448 stran
kroužková

649 Kč
obj. kód 2323

BULLETIN 4/2017

LEGISLATIVA — KOMENTÁŘE

Poznámky ke vztahu účetnictví a daní v oblasti dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku <i>Ing. Jan Molín, Ph.D.</i>	3
Účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku jako nástroj jeho věrného a poctivého zobrazení v účetnictví“ <i>Kateřina Štajmarová</i>	8
Nejčastější chyby v oblasti hmotného a nehmotného majetku z pohledu daně z příjmů právnických osob <i>Ing. Hana Brothánková</i>	13
Vybraná judikatura v oblasti dlouhodobého hmotného majetku v roce 2017 <i>Bc. Lukáš Jirsa</i>	17
Nemovitosti v účetních závěrkách sestavených podle IFRS <i>Ing. Libor Vašek, Ph.D.</i>	20
Ocenění rezidenčních nemovitostí <i>Ing. Tomáš Podškubka, Ph.D., MRICS</i>	26
Rozhovor s Bc. Lenkou Dvořákovou	33
Ohlédnutí za rokem 2017 – profesní legislativa není jen o daních a účetnictví <i>Mgr. Ing. Magdalena Králová</i>	36

LEGISLATIVA

Nová legislativa	39
------------------	----

JUDIKÁTY

Ze Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu	42
Stát nemůže registrovat podnikatele k platbě DPH v neomezené lhůtě	43

INFORMACE

Certifikace po 20 letech očima absolventů	46
Koncepce novely zákona o účetnictví aneb práce na rekodifikaci českých účetních předpisů	49

ZÁKULISÍ

Ze zákulisí (výjezdní zasedání komisí, osvědčení o členství, sněm, odborná konference)	62
Nová koncepce členství v Komoře	66

Vážení a milí čtenáři,

jak všichni víme, dlouhodobý majetek je v účetnictví evergreenem a ačkoli se většina z účetních odborníků domnívá, že ho již v praxi nemůže nic překvapit, stále dokola se můžeme s chybami v účtování majetku setkávat. Účtování majetku je skvělá a systematická záležitost, ovšem za předpokladu, že do účtování majetku na počátku jeho účtování správně „naskočíme“. Uděláme-li chybu hned na počátku, pak může mít tato chyba dopad do řady navazujících účetních období.

Již bezprostředně po pořízení majetku stojí účetní před problémem, zda pořízené aktivum je či není dlouhodobým majetkem. Pohled účetních předpisů a zákona o daních z příjmů se v tomto směru liší a ne každý může odlišnosti zaznamenat, případně správně pochopit. Velice často se účetní snaží odlišnému pohledu účetních předpisů a daňových zákonů předejít. Tato snaha o zjednodušení je bohužel zcela zbytečná, neboť obvykle „padá“ hned při tvorbě účetního odpisového plánu, anebo při prvním technickém zhodnocení tohoto majetku. Problematickou oblastí může být také správné stanovení pořizovací ceny dlouhodobého majetku, resp. správné naložení s jejími jednotlivými složkami.

K jednomu z největších nešvarů patří nesprávné nastavení účetního odpisování. Stále dokola se sama sebe ptám, co je důvodem nesprávného účtování účetních odpisů, zejména s přihlédnutím, že v zásadě jediným požadavkem je zachování věrného a poctivého obrazu účetnictví. Mají-li být účetní odpisy stanoveny tak, aby vyjadřovaly ekonomické a morální opotřebení, pak není možné stanovit účetní odpisování v souladu s konstrukcí daňových odpisů. V tomto čísle Bulletinu si připomeneme způsoby, jak účetní odpisování vhodně nastavit.

Další potíže mohou způsobovat rozdíly české účetní legislativy a IFRS. Připomeňme, že každá česká účetní jednotka je povinna k sestavení účetní závěrky podle českých účetních předpisů. Pokud (z nějakých důvodů) sestavuje také účetní závěrku podle IFRS, pak velice často vychází z účetnictví vedeného podle české účetní legislativy. Pohled na výkaznictví podle IFRS je ale zcela jiný a zpracovatel účetní závěrky si musí být odlišností dobře vědom a musí být schopen pro účetní závěrku podle IFRS tyto rozdíly zapracovat. Jde o poměrně náročnou disciplínu s vysokými odbornými požadavky na zpracovatele. V neposlední řadě činí obecně problém oceňování majetku. Považuji za velmi zajímavou problematiku týkající se způsobu oceňování rezidenčních nemovitostí, a to zejména díky vzácnosti veřejně dostupných zdrojů informací.

A abychom si všichni ještě před koncem roku pořádně „užili“, neošidíme Vás ani o vývoj poslední judikatury týkající se dlouhodobého majetku. K horkým aktualitám letošního roku patří rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2017, čj. 4 Afs 88/2017-35, který dramaticky mění pohled na základ daně z nabytí nemovitých věcí ve spojitosti s (ne)zahrnováním DPH a u něhož lze předpokládat podání dodatečných daňových přiznání nejen obcemi, ale i podnikatelskými subjekty. Jak vidno, výraz „nuda“ účetní znají jen z vyprávění.

Poté, co si bulletin přečtete, zapomeňte na chvíli na všechny pracovní povinnosti a užijte si pár okamžiků klidu, než všichni vkročíme do dalšího roku našeho života. Přeji Vám spolu s redakční radou Bulletinu KCÚ, aby byl rok 2018 plný jen samých pozitivních dní.

Lenka Dvořáková

Poznámky ke vztahu účetnictví a daní v oblasti dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Účetnictví a daně (zejména daně z příjmů) mají v českém účetním a daňovém prostředí historicky relativně pevný vztah. Tento vztah je dán mimo jiné i tím, že se při stanovení základu daně z příjmů fyzických i právnických osob u poplatníků, kteří vedou účetnictví, vychází z výsledku hospodaření (a to vždy podle českých účetních předpisů). Při konstrukci základu daně pak dochází k různým úpravám výsledku hospodaření, mezi něž lze zařadit i položky týkající se dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Cílem tohoto příspěvku je věnovat se stručnému vymezení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v účetnictví vedeném podle českých předpisů pro podnikatele, komparovat jej s vymezením hmotného a nehmotného majetku v daních z příjmů a zabývat se některými problémovými otázkami.

VYMEZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU PODLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ PRO PODNIKATELE

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je vymezen zejména příslušnými ustanoveními vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „vyhláška“). Konkrétně se pak jedná zejména o ustanovení § 7 odst. 1 a násl. vyhlášky, které definuje dlouhodobý hmotný majetek tak, že se jedná o:

1. pozemky a stavby; stavby zahrnují bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti:
 - a) stavby podle stavebního zákona včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, důlní díla a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů,
 - b) právo stavby, pokud není zbožím,
 - c) otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,

- d) technické rekultivace, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak,
 - e) byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky,
2. hmotné movité věci a jejich soubory, kterými se rozumí:
 - a) předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění,
 - b) hmotné movité věci a jejich soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinnosti stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku,
 3. oceňovací rozdíl k nabytému majetku (viz ustanovení § 7 odst. 10 vyhlášky),
 4. pěstitelské celky trvalých porostů (§ 7 odst. 4 vyhlášky),
 5. dospělá zvířata a jejich skupiny (§ 7 odst. 5 vyhlášky) a
 6. jiný dlouhodobý hmotný majetek.
- V rámci dlouhodobého hmotného majetku se vykazuje též technické zhodnocení úplatně nebo bezúplatně využívaného (cizího) majetku a drobného hmotného majetku (nedosahujícího výše ocenění pro vykazání dlouhodobého majetku). Vykazují se zde též poskytnuté zálohy a závadvky na pořizovaný dlouhodobý hmotný majetek

a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku není v účetních předpisech tak jednoznačné, jako je tomu u majetku hmotného. Je tomu tak proto, že vyhláška neobsahuje definici dlouhodobého nehmotného majetku, ten je tak vymezen toliko jeho výčtem. To ostatně platí i pro oblast dlouhodobého hmotného majetku, avšak u dlouhodobého nehmotného majetku se nejedná o výčet taxativní, nýbrž demonstrativní. Vyhláška současně obsahuje výčet položek, které se za dlouhodobý nehmotný majetek nepovažují, avšak i v tomto případě jde o výčet demonstrativní. Za situace, kdy právní předpisy neobsahují legální definici dlouhodobého nehmotného majetku a položky, které se za nehmotný majetek považují, resp. nepovažují jsou vymezeny pouze demonstrativně, se v řadě praktických případů mohou účetní jednotky nacházet ve stavu právní nejistoty. Za dlouhodobý nehmotný majetek se v souladu s ustanovením § 6 odst. 1 vyhlášky považují zejména:

1. nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,¹
2. software,
3. ostatní ocenitelná práva,
4. goodwill,
5. povolenky na emise,
6. preferenční limity a
7. technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku (viz § 6 odst. 2 vyhlášky).

U položek 1 až 4 uvedeného výčtu platí, že ty se dlouhodobým nehmotným majetkem stávají za situace, kdy doba použitelnosti² je delší než jeden rok a překračují výši ocenění určenou účetní jednotkou (s výjimkou goodwillu).

V rámci dlouhodobého nehmotného majetku se vykazují též poskytnuté zálohy a závdavky na pořizovaný dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek. Jak již bylo uvedeno výše, vyhláška obsahuje i výčet položek, které se za dlouhodobý nehmotný majetek nepovažují. Konkrétně se jedná zejména o znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklam-

ních akcí, certifikace systému jakosti a software pro řízení technologií nebo pro zařízení, která bez tohoto software nemohou fungovat. Dále se může účetní jednotka rozhodnout, že za dlouhodobý nehmotný majetek nebude považovat zejména technické audity a energetické audity, lesní hospodářské plány a plány povodí.

VYMEZENÍ HMO TNÉHO A NEHMO TNÉHO MAJETKU V DANÍCH Z PŘÍJMŮ

Hmotný majetek pro účely obou daní z příjmů (tj. daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob) je vymezen v ustanovení § 26 odst. 2 a násl. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „zákon o daních z příjmů“). Podle tam uvedené úpravy se za hmotný majetek považují:

1. samostatné hmotné movité věci, popř. soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,
2. budovy, domy a jednotky,
3. stavby (s drobnými výjimkami),
4. pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky,
5. dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč,
6. jiný majetek, kterým se rozumí:
 - a) technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku,
 - b) technické rekultivace, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak,
 - c) výdaje hrazené uživatelem, které podle účetních předpisů nebo podle daňové evidence tvoří součást ocenění hmotného majetku, který je předmětem finančního leasingu, a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšují u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč,
 - d) právo stavby (pouze u poplatníků, kteří nevedou účetnictví).

¹ Na tomto místě si dovoluji upozornit na předpokládanou novelu vyhlášky s účinností od 1. ledna 2018, podle které se nehmotné výsledky výzkumu nebudou vykazovat jako dlouhodobý nehmotný majetek.

² V souladu s ustanovením § 6 odst. 1 vyhlášky se dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovacích nebo jiných postupů a řešení vč. doby ověřování nehmotných výsledků.

Nehmotný majetek je poté vymezen v § 32a zákona o daních z příjmů, podle kterého se za nehmotný majetek považují nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je podle účetních předpisů vymezen jako nehmotný majetek, za podmínky, že:

1. byl
 - a) nabyt úplatně, vkladem člena obchodní korporace, tichého společníka, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo
 - b) vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování a
2. vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a
3. doba použitelnosti je delší než jeden rok.

Pro účely daní z příjmů se za nehmotný majetek nepovažuje goodwill, povolenky na emise a preferenční limity.

POZNÁMKY K NĚKTERÝM DŮSLEDKŮM VZTAHU ÚČETNICTVÍ A DANÍ V OBLASTI DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Porovnáním vymezení (dlouhodobého) hmotného a nehmotného majetku v účetnictví a v daních z příjmů je možné dojít k závěru, že na první pohled je majetek vymezen téměř obdobně. Při detailní analýze však lze spatřit, že vymezení zcela totožné není, jinými slovy v některých konkrétních situacích pro účely účetnictví dlouhodobý majetek vzniká, aniž by současně vznikal pro účely daní z příjmů, a naopak.

Prvním takovým případem je výše ocenění, od kterého je (u některých položek) dlouhodobý majetek povinně rozeznáván. Jak je možné dovodit z výše uvedeného textu, v účetnictví je výše ocenění v zásadě determinována rozhodnutím účetní jednotky, nýbrž v oblasti daní z příjmů je stanovena pevnou částkou (ve výši 40 tis. Kč v případě hmotného majetku a 60 tis. Kč v případě nehmotného majetku). Z tohoto pohledu bude zcela jistě praktickým řešením, pokud si konkrétní účetní jednotka ve svém vnitřním účetním předpisu zvolí stejné částky pro rozeznání dlouhodobého majetku, jako je tomu v daních z příjmů, nicméně je třeba se zabývat i případy, kdy tomu tak nebude.

V takových situacích mohou přirozeně nastat dvě varianty, a to, že hranice pro uznání fixního aktiva v účetnictví bude nižší, než v daních, resp. naopak, že výše ocenění stanovená účetní jednotkou bude vyšší, než hranice vstupní ceny v daních. V prvním případě (účetní jednotka např. stanoví vyšší ocenění pro uznání dlouhodobého hmotného majetku na 20 tis. Kč) bude praktickou otázkou, jak účetně a daňově vyřešit situaci, kdy dojde k pořízení aktiva s pořizovací cenou přesahující stanovenou výši ocenění pro účetní uznání dlouhodobého majetku a zároveň nedosahující výši ocenění v daních (např. s pořizovací cenou 30 tis. Kč). Lze dojít k závěru, že správným účetním řešením bude vznik dlouhodobého hmotného majetku, který se bude přirozeně i účetně odpisovat. Naopak pro účely daní z příjmů hmotný majetek nevznikne, tudíž nebude ani relevantní uvažovat o daňovém odpisování. Lze současně dovodit, že položkou snižující daňový základ (přesněji vyjádřeno daňově uznatelným nákladem) pak v souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů budou účetní odpisy takového aktiva.³

Ve druhé situaci, tedy v případě, kdy výše ocenění stanovená účetní jednotkou bude vyšší, než hranice vstupní ceny stanovená zákonem o daních z příjmů (např. účetní jednotka si pro účely uznání dlouhodobého hmotného majetku stanoví částku 50 tis. Kč) a pořídí aktivum v ocenění mezi oběma hranicemi (např. za částku 45 tis. Kč), z hlediska účetnictví dlouhodobý hmotný majetek nevznikne a takové aktivum se bude v souladu s ustanovením § 7 odst. 3 písm. b) vyhlášky považovat za drobný hmotný majetek, o kterém bude účetní jednotka účtovat jako o zásobách. Znamená to, že v případě spotřeby takového majetku bude v účetnictví zaúčtován příslušný náklad. Z hlediska daňového však v důsledku překročení výše ocenění hmotný majetek vznikne, v důsledku čehož se bude i daňově odpisovat. Při výpočtu základu daně se tedy účetní náklad v podobě spotřeby materiálu (drobného hmotného majetku) vyloučí z daňově uznatelných nákladů a namísto toho se uplatní daňové odpisy hmotného majetku podle zákona

³ Ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů: „Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také ... účetní odpisy ... hmotného majetku, který není vymezen pro účely zákona jako hmotný majetek ...“

o daních z příjmů. V zásadě obdobné závěry se týkají (dlouhodobého) nehmotného majetku, jen s tím rozdílem, že účetní předpisy k drobnému nehmotnému majetku nepřístupují jako k zásobě, nýbrž v souladu s ustanovením § 6 odst. 2 písm. b) se vykazují (přímo) v nákladech.

Druhým okruhem determinujícím vztah mezi účetnictvím a daněmi je otázka ocenění stálých aktiv.⁴ Účetní předpisy přirozeně odvozují oceňovací základnu podle způsobu pořízení daného aktiva, stejně tak k tomu přistupuje i zákon o daních z příjmů. V případě nejběžnějšího způsobu pořízení aktiva, tedy koupí, se v účetnictví používá koncept pořizovací ceny, který je prostřednictvím ustanovení § 29 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů „vtažen“ i do oblasti přímého zdanění. Tvoří se tak pevný vztah mezi daněmi a účetnictvím, neboť účetní předpisy určují i ocenění hmotného a nehmotného majetku v daních (kde se jako širší pojem používá termín vstupní cena).

V tomto kontextu je tedy nutné mimo jiné pro účely daní z příjmů zkoumat jednotlivé složky pořizovací ceny. Jde zejména o vymezení vedlejších pořizovacích nákladů, které vyhláška upravuje v ustanovení § 47 odst. 1, resp. o přehled nákladů, které do pořizovací ceny daného aktiva nevstupují (ustanovení § 47 odst. 2 vyhlášky). Vedle věcného vymezení položek, které se do pořizovací ceny zahrnují, resp. nezahrnují, je však nutné diskutovat i jiný rozměr pořizovací ceny, a to okamžik, do kdy (resp. od kdy) se vedlejší pořizovací náklady pro účely ocenění fixního aktiva sledují. Okamžik „do kdy“ je dán momentem zařazení fixního aktiva do užívání, který je pro oblast dlouhodobého nehmotného majetku definován v ustanovení § 6 odst. 8 vyhlášky tak, že se jedná o:

1. dokončení pořizovaného majetku a
2. splnění stanovených technických funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro jeho užívání.

Pro oblast dlouhodobého hmotného majetku vyhláška upravuje v ustanovení § 7 odst. 11 v zásadě obdobně, že se musí jednat o:

1. dokončení věci (ekonomický pohled na zařazení aktiva) a
2. splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (tj. způsobilost k provozu jakožto právní pohled na zařazení aktiva).

Ve věci přesného výkladu okamžiku uvedení do užívání byla vydána Interpretace Národní účetní rady č. I-33 Určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání, podle které v případě, kdy se ekonomický pohled neshoduje s právním přístupem, účetní jednotka musí posoudit povahu naplnění podmínky způsobilosti k provozu (tj. právní pohled) ve vztahu k uvedení majetku do užívání tak, že:

1. jestliže uvedení pořizovaného majetku do používání je podmíněno vydáním osvědčení příslušnou veřejnou institucí, je ekonomické dokončení majetku závislé na právním stavu majetku a účetní jednotka zařadí majetek do používání k datu, ke kterému nabylo účinnost osvědčení o způsobilosti k provozu,
2. jestliže osvědčení o způsobilosti k provozu má povahu následného nebo podmíněně následného ověření a potvrzení splnění všech podmínek a majetek může být používán již před vydáním osvědčení, účetní jednotka zařadí majetek do používání k okamžiku, ke kterému byl majetek uveden do stavu, aby mohl být využíván k zamýšlenému účelu,
3. jestliže osvědčení o způsobilosti k provozu je získáno před tím, než je majetek ekonomicky dokončen, účetní jednotka zařadí majetek do používání až k okamžiku, kdy je majetek ve stavu k zamýšlenému používání.⁵

Národní účetní rada se zabývala i druhým problémem, tj. „od kdy“ je nutné (možné) rozeznávat vedlejší pořizovací náklady související s pořízením stálých aktiv, zejména za situace, kdy účetní jednotka vynakládá celou řadu nákladů, které nemusejí mít přímou souvislost s budoucím dlouhodobým majetkem (např. stanovuje různé koncepce, vynakládá náklady na průzkum trhu, marketingové průzkumy atp.). V rámci Interpretace NÚR č. I-5 pak dospěla k závěru, že okamžikem,

⁴ Pojem „stálá aktiva“ nahrazuje pojem „dlouhodobý majetek“ v předpokládané novele vyhlášky účinné od 1. ledna 2018.

⁵ Viz interpretace NÚR č. I-33 dostupná na www.nur.cz (a též www.komora-ucetnich.cz).

od kdy je nutné rozeznávat vedlejší pořizovací náklady, je rozhodnutí účetní jednotky o pořízení nového dlouhodobého majetku. Veškeré náklady, které budou vynaloženy před tímto okamžikem, se tak součástí ocenění aktiva v účetnictví (a v daních) nestávají a budou vykázány jako náklady (případně časově rozlišené).⁶

Další problémový okruh vztahu účetnictví a daní v oblasti dlouhodobého majetku je determinován rozdílnými pravidly pro účetní a daňové odpisování. Důsledky těchto rozdílů se projevují jak v oblasti stanovení splatné daně, tak mají vliv i na vykazování odložené daně.⁷

ZÁVĚR

Vztah účetnictví a daní z příjmů v oblasti dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se projevuje v mnoha ohledech. Předně je to otázka samotného vymezení stálých aktiv v obou systémech, které není zcela shodné, zejména co se týče hranice ocenění, při jejímž překročení dlouhodobý hmotný či nehmotný majetek vzniká. Zvolí-li účetní jednotka jinou výši ocenění, než je tomu podle daňových pravidel, mohou nastat situace, kdy (dlouhodobý) hmotný či nehmotný majetek je v jednom systému rozeznán, v druhém však nikoliv. Obě tyto situace mají jiné účetní a daňové řešení.

Vztah účetnictví a daní z příjmů je v oblasti stálých aktiv realizován také tím, že zákon o daních z příjmů na více místech odkazuje na české účetní předpisy. Je tomu tak i v případě vymezení vstupní ceny, kterou se v případě úplatného pořízení rozumí pořizovací cena, v případě pořízení

ve vlastní režii vlastní náklady atp. V kontextu pořizovací ceny je pak zapotřebí zkoumat, které (vedlejší pořizovací) náklady se do ocenění zahrnují a které nikoliv, a dále analyzovat okamžik, od kdy a do kdy se tyto vedlejší pořizovací náklady stávají součástí ocenění fixního aktiva.

Literatura

- [1] Březinová, H. (2016): Účetní předpisy pro podnikatele (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy). Komentář. Praha: Wolters Kluwer.
- [2] Interpretace – Národní účetní rada. Praha: 2012, Wolters Kluwer.
- [3] Müllerová, L. – Vančurová, A. (2006): Daně v účetnictví podnikatelů. Praha: ASPI.
- [4] Skálová, J. (2017): Daně v účetnictví. Praha: Wolters Kluwer.

■ **Ing. Jan Molín, Ph.D.**



ING. JAN MOLÍN, PH.D.

Absolvent oboru Účetnictví a finanční řízení podniku Vysoké školy ekonomické v Praze, kde nyní působí jako zástupce vedoucího katedry finančního účetnictví a auditingu. Daňový poradce, certifikovaný účetní. Předseda etické komise KCÚ, zkušební komisař KDP ČR. Praxi vykonává v účetní a poradenské společnosti MIVO s.r.o., kde je současně jednatelem.

⁶ Blíže viz např. Interpretace – Národní účetní rada, Praha: 2012, Wolters Kluwer.

⁷ Pro studium tohoto tématu odkazují na další literaturu, např. Müllerová, L. – Vančurová, A. (2006) nebo Březinová, H. (2016) nebo Skálová, J. (2017).

Účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku jako nástroj jeho věrného a poctivého zobrazení v účetnictví

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“) v § 7 odst. 1 ukládá každé účetní jednotce povinnost vést účetnictví tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Věrné zobrazení znamená, že obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu. K dodržení této zásady nám slouží řada účetních metod.

Zobrazení je poctivé, pokud jsou při něm použity metody tak, aby bylo dosaženo jeho věrnosti. Věrné a poctivé zobrazení v účetní závěrce je důležité zejména pro uživatele, kteří používají informace v ní uvedené k ekonomickým rozhodnutím.

Věrné a poctivé zobrazení dlouhodobého hmotného majetku v účetnictví začíná již jeho **pořízením**, kdy musí být správně oceněn pořizovací cenou, vlastními náklady či reprodukční pořizovací cenou. Náklady, které jsou součástí pořizovací ceny, uvádí § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“).

Dalším důležitým momentem je správné určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání. Pro správné stanovení tohoto okamžiku můžeme použít Interpretaci Národní účetní rady I – 33 Určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání. V průběhu životnosti dlouhodobého hmotného majetku dochází k fyzickému i morálnímu opotřebení, tedy k trvalému snížení jeho hodnoty, což vyjádříme **odpisy** dlouhodobého hmotného majetku a dále může také docházet k přechodnému snížení jeho hodnoty, které vyjádříme tvorbou **opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku**. Skutečný stav dlouho-

dobého hmotného majetku zjišťujeme nejdéle k rozvahovému dni inventurou.

ÚČETNÍ ODPISY

Účetní odpisy vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku během jeho užívání. Každá účetní jednotka má povinnost sestavit odpisový plán. Stanoví délku použitelnosti majetku a způsob, kterým bude majetek účetně odpisovat.

Účetní odpis **je odhadem**, jeho určení závisí na subjektivním posouzení účetní jednotky. Při jeho stanovení by měla účetní jednotka vycházet ze zásady věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví a použije jednu z metod odpisování, kterou dává na výběr vyhláška v § 56 a § 56a. Při výběru metody by měla účetní jednotka vycházet z toho, aby její užití vedlo k co nejvěrnějšímu zobrazení hodnoty daného majetku, což bez vazby na generování užitkového potenciálu daného majetku pro účetní jednotku dost dobře nejde. V praxi se často setkáváme převážně u neauditovaných účetních jednotek s tím, že pro zjednodušení administrativy účetní jednotky stanoví výši účetního odpisu rovnu výši daňovému odpisu a o něm pak účtují. To je, ale velká chyba. Daňový odpis nemá nic společného s vyjádřením opotřebení a skutečnou hodnotou majetku. Tímto postupem není dodržena zásada věrného a poctivého obrazu účetnictví. Nejenže neodpovídá zůstatková hodnota majetku v rozvaze skutečnosti, ale je zkreslen i výsledek hospodaření. Někdy se setkáme i s tím, že účetní jednotka

přeruší daňové odpisování a nezaúčtuje ani účetní odpis, který nelze přerušit.

Jaké metody odpisování máme na výběr a kdy kterou metodu nejlépe použít? V § 56 vyhlášky jsou uvedeny základní metody odpisování, a to metody založené na době použitelnosti (časové) a metody založené na výkonu.

ČASOVÉ ÚČETNÍ ODPISY

Časové účetní odpisy dělíme na lineární a zrychlené. Nejvíce používané jsou časové odpisy lineární, kdy účetní jednotka tzv. kvalifikovaně odhadne dobu používání majetku a rozpočítá pořizovací cenu lineárně na měsíce. Tím rovnoměrně odepisuje majetek po celou dobu jeho užívání. Zaúčtování provádí nejlépe průběžně každý měsíc, nejpozději však při účetní závěrce k rozvahovému dni.

Příklad

Účetní jednotka zařadila osobní počítač v pořizovací ceně 48 000 Kč do užívání. Odhadla, že bude počítač používat 4 roky a vypočetla měsíční odpis ve výši 1 000 Kč.

VÝKONOVÉ ÚČETNÍ ODPISY

Používání majetku může být vyjádřeno i výkony (počet provozních hodin, množství produkce). Opotřebení majetku se potom vztahuje k jednomu výkonu, kterým se násobí počet výkonů v daném období (měsíc). Příkladem použití této metody může být strojní zařízení, jehož životnost je stanovena počtem provozních hodin, nebo výrobní zařízení, které má určenou životnost počtem výrobků, které je schopno vyrobit. Pokud jsou k dispozici taková data, je vhodné použít tuto metodu odpisování.

ZOHLEDNĚNÍ PŘEDPOKLÁDANÉ ZBYTKOVÉ HODNOTY

V rámci zvolené metody odpisování má účetní jednotka možnost zohlednit s ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví dle § 56 odst. 3 Vyhlášky předpokládanou zbytkovou hodnotu. Předpokládanou zbytkovou hodnotou se rozumí zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jed-

notka mohla získat při vyřazení majetku. V případě, že by se v průběhu odpisování ukázalo, že zbytková hodnota bude významně jiná, provede účetní jednotka úpravu odpisového plánu tohoto majetku dopředu, vykázané odpisy již nebude zpětně měnit.

Tuto metodu je vhodné použít například při odpisování automobilu, kdy se dá předpokládat, že automobil bude prodán za významnou částku. Jak, ale co nejlépe vyčíslit jeho zbytkovou hodnotu? K tomu by se dal použít Znalecký standard 1/2005¹, který stanovuje „časovou cenu“. Určitým vodítkem mohou být také odhady založené na veřejně dostupných prodejních cenách srovnatelných ojetých automobilů (tabulka č. 1 a 2).

Příklad

Firma pravidelně po 5 letech obnovuje vozový park. V lednu 2014 koupila osobní automobil Škoda Fabia Combi za 350 000 Kč (neuvažujeme DPH) o objemu 1 390 cm³. Automobil bude používat obchodní zástupce k objíždění zákazníků. Předpokládá se, že za dobu používání najede dle evidence předchozích let v průměru 19 200 km/rok, za 5 let tedy 96 000 km.

Zbytkovou hodnotu stanovíme z výše uvedených údajů za použití znaleckého standardu:

Míra opotřebení dle stáří činí 50%. Srážka za každých ujetých 1 000 km činí 58% (20 000 km x 1,0 + 76 000 km x 0,5) / 1 000 km. Míra opotřebení dle stáří a ujetých kilometrů činí (50% + 58%) / 2 = 54%. Odhad prodejní ceny (zbytkové hodnoty) je v našem případě 161 000 Kč ($[1 - 0,54] \times 350\,000\text{ Kč}$).

Při výpočtu odpisu bude pořizovací cena snížena o 161 000 Kč (předpokládaná zbytková hodnota) a z této pak počítán odpis. Automobil účetní jednotka začíná odpisovat v lednu daného roku.

Výpočet odpisů: $(350\,000\text{ Kč} - 161\,000\text{ Kč}) / 60\text{ měsíců} = 3\,150\text{ Kč/měsíc}$, ročně odepíše firma částku 37 800 Kč.

TVORBA OPRAVNÉ POLOŽKY

V průběhu užívání hmotného majetku je třeba nejpozději k rozvahovému dni zjišťovat, zda nedošlo ke snížení hodnoty majetku a upravit jeho hodnotu v účetnictví.

¹⁾ Dostupné na www.autovkapse.cz vč. postupu výpočtu.

Tabulka č. 1 Znalecký standard č.1/2005 ZS1

Doba provozu vozidla roky	Srážka za dobu provozu pro vozy o objemu do 950 cm ³ v %	Srážka za dobu provozu pro vozy o objemu od 951 cm ³ do 2000 cm ³ v %	Srážka za dobu provozu pro vozy o objemu nad 2000 cm ³ v %
1	15	25	33
2	25	33	40
3	33	40	45
4	40	45	50
5	45	50	55
6	50	55	60
7	55	60	65
8	60	65	70
9	65	70	74
10	70	74	78
11	74	78	82
12	78	82	86
13	82	86	90
14	86	90	90
15 a více	90	90	90

Zdroj: www.autovkapse.cz

Tabulka č. 2 Znalecký standard 1/2005 ZS1

Osobní vozy s objemem v cm ³	Ujeté kilometry	% srážky za každých 1000 km
do 950	do prvních 15 000	1,33
	další	0,67
951–2000	do prvních 20 000	1,0
	další	0,5
2001–3000	do prvních 30 000	0,67
	další	0,33
nad 3000	do prvních 40 000	0,5
	další	0,25

Zdroj: www.autovkapse.cz

Například uvedený automobil havaruje v prosinci. Předpokládaná cena opravy podle kalkulace autoservisu je 30 000 Kč. Oprava bude provedena až v lednu následujícího roku a nebude kryta pojistným plněním. V tomto případě vytvoříme

opravnou položku ve výši 30 000 Kč. Po opravě vozu opravnou položku zrušíme

ÚPRAVA ODPISOVÉHO PLÁNU

K rozvahovému dni roku 2016 účetní jednotka

zjistí, že za rok 2016 najela vozidlem 25 000 km a předpokládá, že toto navýšení bude i v dalších letech, proto bude potřeba aktualizovat zbytkovou hodnotu. Za roky 2014 a 2015 najela autem 19 800 km. Tzn., že míra opotřebení podle stáří činila stále 50%. Srážka za každých ujetých 1 000 km činila 67,3% (20 000 km x 1,0 + 94 600 km x 0,5) / 1 000 km. Míra opotřebení podle stáří a ujetých kilometrů činí (50% + 67,3%) / 2 = 58,65%. Odhad prodejní ceny (zbytkové hodnoty) je v našem případě 144 725 Kč ($[(1 - 0,5865) \times 350\ 000\ \text{Kč}]$).

Základna pro výpočet odpisu: 350 000 Kč - 2 * 37 800 Kč - 144 725 Kč = 129 675 Kč.

Výpočet odpisu za rok 2016 : 129 675 Kč / 3 roky = 43 225 Kč/rok. Podle odpisového plánu byl odpis za rok 2016 ve výši 37 800 Kč. Účetní jednotka zaúčtuje dodatečný odpis ve výši 5 425 Kč (43 225 Kč - 37 800 Kč) a aktualizuje odpisový plán na 43 225 Kč/rok.

Výše zbytkové hodnoty automobilu závisí též na přístup uživatele, jak o dané auto pečuje, zda je auto pravidelně servisované či zda vozidlo bylo havarované. K tomu je též potřeba přihlídnout při jejím odhadu.

PRODEJ VOZU A VLIV NA VH

Na konci pátého roku firma skutečně prodá osobní automobil za 144 000 Kč a zaúčtuje vyloučenou zbytkovou hodnotu do nákladů (144 725 Kč). Při použití zbytkové hodnoty má prodej vozu vliv na výsledek hospodaření minimální (-725 Kč). Pokud by firma tuto metodu nepoužila a odpisovala automobil z pořizovací ceny například metodou časových lineárních odpisů, odpis by byl v pátém roce 70 000 Kč, při prodeji na konci pátého roku by došlo ke zvýšení výsledku hospodaření o 74 000 Kč.

Vyhláška neukládá povinnost použití předpokládané zbytkové hodnoty v rámci zvolené metody odpisování. Z výše uvedeného příkladu je ale zcela zřejmé, že pro dodržení zásady věrného

a poctivého obrazu je užití předpokládané zbytkové hodnoty žádoucí, pokud je dopad na výsledek hospodaření významný (typicky u malých společností, kde se výsledky hospodaření pohybují ve statisících či jednotkách milionů).

KOMPONENTNÍ ODPISOVÁNÍ

Vyhláška v § 56a uvádí další metodu odpisování majetku, kterou lze použít s ohledem na významnost a věrnější zobrazení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku v účetní závěrce. Jde o metodu komponentního odpisování, jejíž použití je na zvážení účetní jednotky, nikoliv její povinností. Tato metoda spočívá v určení části majetku nebo souboru majetku, tzv. komponenty, jejíž výše ocenění je významná v poměru k výši ocenění celého majetku nebo souboru majetku. Významně se liší též její doba použitelnosti oproti době použitelnosti celého majetku. Komponenta se odpisuje samostatně od zbylé části majetku. Při výměně komponenty se nejprve sníží ocenění majetku o vyřazovanou komponentu a poté zvýší o nově zařazenou komponentu. V případě, že komponenta není v době výměny ještě plně odepsána, účetní jednotka odepíše zůstatkovou cenu do nákladů. Majetek je vykazován jako celek.

Příklad

Firma XYZ, s.r.o. zařadila do užívání stroj dne 3.1.2xx3 v celkové hodnotě 1 000 000 Kč a stanovila dobu odpisování stroje na dvanáct let. Součástí výrobního stroje je klimatizační jednotka v hodnotě 400 000 Kč, kterou je potřeba každých čtvrtý rok vyměnit. Účetní jednotka se rozhodla, že bude klimatizační jednotku odpisovat jako komponentu, protože se jedná o významný díl, který má vysokou hodnotu z pohledu celého stroje (tabulka č. 3).

Počátkem pátého roku dojde k výměně komponenty za 420 000 Kč. Účetní jednotka vyřadí starou již odepsanou komponentu a zařadí komponentu novou. Od pátého roku komponentu odpisuje

Tabulka č. 3

Položka stroje	Pořizovací cena (v Kč)	Lineární časový odpis
Klimatizační jednotka	400 000	400 000/4 = 100 000 Kč/rok
Zbylá část stroje	600 000	600 000/12 = 50 000 Kč/rok

Tabulka č. 4

Rok odpisu	Výše odpisu	Zůstatková cena
2xx3	200 000 Kč	800 000 Kč
2xx4	320 000 Kč	480 000 Kč
2xx5	240 000 Kč	240 000 Kč
2xx6	160 000 Kč	80 000 Kč
2xx7	80 000 Kč	0 Kč

z částky 420 000 Kč, u zbylé části stroje pokračuje v již započatém odpisování.

Pokud by komponentní odpisování účetní jednotka nezvolila a použila metodu lineárně časového odpisu, odpisovala by 144 měsíců částku 6 945 Kč, ročně tedy 83 334 Kč. V roce výměny komponenty by zatížila výsledek hospodaření o jednorázový náklad na opravu ve výši nové komponenty.

Daňové odpisy se stanoví podle §26 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů bez vlivu komponentního odpisování.

K výše uvedenému příkladu: daňové odpisy stanovila účetní jednotka jako zrychlené, stroj je zařazen do 2. odpisové skupiny (tabulka č. 4).

V praxi se s komponentním odpisováním setkáme zřídka. Hlavním důvodem je, že metoda komponentního odpisování je jen účetní záležitostí a pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření bez vlivu této účetní metody podle §23 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Z výsledku hospodaření vyloučíme komponentní odpisy, uplatníme odpisy daňové, výměna komponenty vč. nákladů souvisejících s výměnou

bude daňově uznatelným nákladem na opravu dlouhodobého hmotného majetku.

ZÁVĚREM

Účetní jednotky jsou povinny v účetnictví zohlednit používání dlouhodobého hmotného majetku, čímž dochází k trvalému snížení jeho hodnoty formou odpisů. Pro věrné a poctivé zobrazení hmotného majetku v účetnictví je zásadní zvolení nejvhodnějšího způsobu účetního odpisování. Nedodržováním zásad dochází k porušování ZoÚ. V § 37a ZoÚ jsou stanoveny možné sankce za porušování ZoÚ, kterými je i povinnost vést účetnictví tak, aby podávalo věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví.

Cílem tohoto článku bylo ukázat způsoby účetního odpisování dlouhodobého hmotného majetku a vliv výběru použití metod účetního odpisování na dodržení účetní zásady věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví v účetní závěrce.

■ **Kateřina Štajmarová**



KATEŘINA ŠTAJMAROVÁ

Účetní a ekonomický poradce, hlavní účetní s mnohaletou praxí, účetnictví se věnuje od roku 1999, specializuje se především na stavebnictví. V současné době úzce spolupracuje se společností PROSPEKO spol. s ro

Nejčastější chyby v oblasti hmotného a nehmotného majetku z pohledu daně z příjmů právnických osob

Zdalo by se, že je oblast hmotného a nehmotného majetku z daňového pohledu již dávno vyřešenou a poměrně rutinní záležitostí, která v praxi nečiní žádné problémy. Opak je ale pravdou. Stále se při přípravě daňového priznání k dani z příjmů objevují stejné, a dost často i z roku na rok se opakující chyby.

Vzhledem k tomu, že se blíží konec kalendářního roku a s ním pro většinu poplatníků daně z příjmů právnických osob i konec účetního a zdaňovacího období, domnívám se, že je teď správný čas upozornit na několik nejčastějších chyb v této oblasti, s kterými se ve své praxi setkávám. Třeba se týkají i Vás a následující text Vám pomůže si je uvědomit a nabídne Vám zároveň návod, jak jim do budoucna předejít.

CO JE A NENÍ HMOTNÝM ČI NEHMOTNÝM MAJETKEM VE SMYSLU ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ?

Začneme ale od začátku, a to od definice hmotného a nehmotného majetku v daňových předpisech. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění (dále jen „ZDP“) v § 26 stanovuje, co se rozumí **hmotným majetkem**:

- a) samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (§ 29) je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,
- b) budovy, domy a jednotky,
- c) stavby, s výjimkou
 1. provozních důlních děl,
 2. drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m,
 3. oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou,
- d) pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky vymezené v § 26 odst. 9 ZDP,

e) dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena (§ 29) je vyšší než 40 000 Kč,

f) jiný majetek vymezený v § 26 odst. 3 ZDP. Hmotným majetkem pro účely ZDP však nejsou zásoby. Za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny. Souborem hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku. Soubor hmotných movitých věcí je nutné evidovat zvlášť tak, aby byly zajištěny průkazné technické i hodnotové údaje o jednotlivých věcech zařazených do souboru, určení hlavního funkčního předmětu a o všech změnách souboru (přírůstky, úbytky) vč. údajů o datu změny, rozsahu změny, vstupních cenách jednotlivých přírůstků nebo úbytků, celkové ceny souboru věcí a dále částky odpisů vč. jejich změn vyplývajících ze změny vstupní ceny souboru hmotných movitých věcí. Soubor hmotných movitých věcí se zařazuje do odpisové skupiny podle hlavního funkčního předmětu.

Jiným majetkem se pro účely ZDP rozumí:

- a) technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 1 písm. f) ZDP,
- b) technické rekultivace, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak,
- c) výdaje hrazené uživatelem, které podle zvláštních právních předpisů (zákona o účetnictví) nebo podle daňové evidence tvoří součást

ocenění hmotného majetku, který je předmětem finančního leasingu a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšují u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč,

- d) právo stavby u poplatníka, který nevede účetnictví.

Definice nehmotného majetku je v ZDP stanovena odlišným způsobem než pro hmotný majetek, a to odkazem na zákon o účetnictví. Pro účely ZDP se podle § 32a odpisují nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zákonem o účetnictví (dále jen „**nehmotný majetek**“), pokud:

- a) byl
 1. nabyt úplatně, vkladem člena obchodní korporace, tichého společníka, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo
 2. vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování a
- b) vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a
- c) doba použitelnosti je delší než jeden rok; přitom dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení vč. doby ověřování nehmotných výsledků.

1. NESPLNĚNÍ ZÁKONNÉHO LIMITU 40 000 Kč, RESP. 60 000 Kč

Z výše uvedené definice hmotného majetku vyplývá, že, aby mohla být samostatná movitá věc považována za hmotný majetek pro daňové účely, zařazena do příslušné odpisové skupiny a aby u ní byly uplatňovány daňové odpisy, musí její vstupní cena přesahovat 40 000 Kč. Toto pravidlo platí i pro fyzické osoby vedoucí daňovou evidenci. Naopak, pokud samostatná movitá věc tento limit a zároveň dobu užívání delší než 1 rok nesplňuje, může se poplatník daně z příjmů právnických osob (účetní jednotka) rozhodnout, zda bude o jejím pořízení účtovat přímo do nákladů daného období, popř. zda ji bude ve svém účetnictví evidovat jako majetek v souladu s účetními předpisy a svou interní směrnici. Účetní předpisy totiž na rozdíl od těch daňových nestanovují účetním jednotkám přesnou hranici pro určení dlouhodobého hmotného majetku, ale

ponechávají určení limitu na rozhodnutí samotné účetní jednotky. Ta tak činí prostřednictvím interní směrnice, ve které si limit pro dlouhodobý hmotný (i nehmotný) majetek sama stanoví. V praxi je však běžné, že ve své směrnici účetní jednotky používají pro stanovení hranice dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku právě limit daný ZDP, tj. 40 000 Kč pro hmotný majetek a 60 000 Kč pro nehmotný majetek. Důvody jsou jednoduché. Pro výpočet účetního i daňového odpisu majetku budou moci vycházet ze stejné vstupní ceny, tj. základny pro výpočet účetních či daňových odpisů. U některých účetních jednotek se však můžeme setkat s přístupem, že si pro samostatné movité věci stanoví z evidenčních důvodů nižší hranici, např. 20 000 Kč.

Chyba 1 – uplatnění daňového odpisu u hmotného majetku, který nespĺňuje hranici danou v ZDP

Účetní jednotka (poplatník daně z příjmů) se rozhodne, že bude i majetek se vstupní cenou např. 20 000 Kč evidovat pro účetní účely, tj. stanoví pro něho účetní odpisový plán. Pro daňové účely by měla správně postupovat podle § 24 odst. 2 písm. v) ZDP a uplatnit i pro daňové účely účetní odpisy tohoto majetku. Chybně však tento majetek zařadí do některé z odpisových skupin podle ZDP, uplatňuje do daňové uznatelných nákladů daňové odpisy a vykazuje v daňovém přiznání rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy.

Chyba 2 – hranice 40 000 Kč neplatí pro stavby
Z výše uvedené definice hmotného majetku však také vyplývá důležité pravidlo pro stavby. Limit 40 000 Kč platí totiž jen pro vybrané položky majetku (typicky pro samostatné movité věci), nikoliv však pro stavby, budovy nebo byty.

Ty jsou hmotným majetkem vždy, bez ohledu na výši vstupní ceny. Na to se v praxi také zapomíná a stavby s nižší vstupní cenou než 40 000 Kč končí v nákladech.

Oba zmíněné postupy jsou nesprávné, a i když s nimi samotnými nebývá spojeno velké daňové riziko, mohou v kombinaci s níže uvedenými způsobit pochybnosti o systémovém nastavení a správném uplatňování daňových odpisů.

JAK DŮLEŽITÉ JE SPRÁVNÉ ZAŘAZENÍ DO DAŇOVÉ ODPISOVÉ SKUPINY A VOLBA METODY ODPISOVÁNÍ?

Od správného zařazení majetku do daňové

odpisové skupiny se odvíjí počet let odpisování a promítnutí daňového odpisu do položek snižující základ daně v jednotlivých letech. Proto je potřeba věnovat pozornost správnému zařazení majetku do příslušné odpisové skupiny 1–6 podle přílohy č. 1 k ZDP, která pro zařazení majetku používá „Klasifikaci produkce (CZ-CPA)“ a „Klasifikaci stavebních děl (CZ-CC)“. Dalším vodítkem pro správné zařazení majetku v některých případech může být pokyn GŘ D-22 k § 26 až 32 ZDP.

Zatímco u běžného majetku typu počítač, auto si asi každý poradí, u majetku, který je součástí staveb nebo se jedná o složité výrobní linky či celky, může být určení správné daňové odpisové skupiny obtížnější. V takových případech může jistotu správného zařazení majetku zajistit posudek certifikované společnosti (profesně zaměřené firmy), která se na tuto oblast specializuje. Obrátit se můžete např. na společnosti SIAK spol. s ro., ÚRS PRAHA, a.s., nebo FES Consulting spol. s ro., které se zabývají zařazováním majetku do statistické klasifikace pro daňové účely. Po předání informací o nově pořizovaném majetku dostanete zpravidla již do týdne stanovisko o jeho zařazení do příslušné klasifikace. Vzhledem k tomu, že se v porovnání s vyšší vstupní cenou pořizovaného majetku nejedná o nijak nákladnou položku (řádově ve výši stokorun), bývá získání jistoty správného zařazení majetku touto cestou tím nejlepším řešením.

Pokud jde o volbu metody daňového odpisování, je třeba si uvědomit, že **způsob daňového odpisování nelze** během celé doby odpisování **měnit**. Navíc zatímco pro rovnoměrné odpisování jsou sazby stanovené zákonem dané jako „maximální“, což dává určitý manévrovací prostor, pro zrychlené odpisování jsou stanoveny pevné koeficienty pro každý rok a nelze se od nich odchýlit. Způsob výpočtu daňového odpisu je vhodné vybrat i s ohledem na budoucí očekávaná technická zhodnocení majetku. Stále se v praxi setkáváme s případy zrychleného odpisování u nemovitostí, které se může zdát výhodnější pro rychlejší uplatnění daňového odpisu v prvních letech. Nepříjemným překvapením pak bývá výpočet odpisu po provedeném technickém zhodnocení, kdy se doba odpisování díky konstrukci odpisu po provedeném technickém zhodnocení prodlužuje.

V této souvislosti je třeba zdůraznit i fakt, že doba daňového odpisování i sazby či koeficienty jsou striktně dané ZDP a neodráží tak dobu životnosti konkrétního majetku. Podle doby životnosti majetku by však měl být stanoven účetní odpisový plán, který si určuje účetní jednotka. V něm je uvedena doba a metoda účetního odpisování majetku. Přístup, kdy účetní odpisy kopírují ty daňové, je z logiky věci nesprávný. Nezohledňuje totiž skutečnou dobu životnosti konkrétního majetku.

TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ Hmotného vs. NEHmotného majetku

Další oblastí, ve které se v praxi dělají chyby, je sledování výdajů na technické zhodnocení hmotného a nehmotného majetku. Podle § 33 ZDP se technickým zhodnocením pro jeho účely rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily **u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč**. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP.

Rekonstrukcí se rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Modernizací se zase rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. Samostatná definice technického zhodnocení nehmotného majetku je pak uvedena v § 32a odst. 6 ZDP. Za technické zhodnocení nehmotného majetku se považují výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení **u jednotlivého nehmotného majetku převyší částku 40 000 Kč**. Za technické zhodnocení se považují i uvedené výdaje nepřesahující stanovenou částku, pokud je poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24.

Porovnáním obou definic dojdeme k závěru, že existuje zásadní rozdíl ve sledování technického zhodnocení hmotného a nehmotného majetku. Zatímco u hmotného majetku sledujeme limit pro technické zhodnocení 40 000 Kč u jednotlivého majetku v úhrnu za zdaňovací období,

u technického zhodnocení nehmotného majetku musíme tento limit sledovat u každého jednotlivého majetku a každého ukončení technického zhodnocení. Jinými slovy, u nehmotného majetku může dojít, a v praxi i dochází, k několika technickým zhodnocením provedeným na jednom nehmotném majetku během jednoho zdaňovacího období a tím i k opakovaným změnám ve výpočtu daňových odpisů tohoto majetku.

Více technických zhodnocení na jednom nehmotném majetku činí problémy také účetním softwarům, které si zpravidla s touto situací neumí poradit. Důsledkem toho bývají chybně spočítané daňové odpisy nehmotného majetku a tyto chyby bývají vzhledem ke způsobu výpočtu odpisu (měsíční) i nevratné. Proto je vhodné automatický výpočet daňového odpisu nehmotného majetku po provedeném technického zhodnocení ještě početně ověřit před tím, než se chybná výše daňového odpisu stane součástí základu daně pro výpočet daně z příjmů právnických osob.

JAK ODPISUJE NÁJEMCE ČI PODNÁJEMCE?

Pokud nemáte to štěstí, že byste podnikali tzv. „ve svém“ a používáte pro své podnikání pronajaté prostory, které jste si pro své potřeby formou technického zhodnocení upravili, můžete si daňové odpisy tohoto technického zhodnocení v souladu s § 28 odst. 3 ZDP uplatnit pouze za podmínky, že:

- máte písemný souhlas vlastníka;
- hradili jste výdaje na technické zhodnocení;
- zatřídíte technické zhodnocení do stejné daňové odpisové skupiny, jako je zařazen majetek vlastníka;
- odpisujete technické zhodnocení v souladu se zákonem,

- pronajímatel technické zhodnocení nezahrnul do vstupní ceny jím odpisovaného majetku. Při kontrolách odpisů v rámci přípravy daňového přiznání k dani z příjmů se v praxi často stává, že není k dispozici písemný souhlas vlastníka nemovitosti, a přesto je daňový odpis uplatněn. Bývá to v případech, kdy písemný souhlas není přímo součástí nájemní smlouvy, ale je udělován dodatečně jako samostatný dokument. Komplikovanější situací jsou případy, kdy technické zhodnocení provádí částečně pronajímatel (vlastník), částečně nájemce či dochází k podílení se na výdajích nebo částečné úhradě nájemného formou technického zhodnocení. V takových případech jsou pro daňové posouzení technického zhodnocení a rozhodnutí, kdo může a v jaké výši uplatňovat daňové odpisy, ale i pro účetní zachycení celé operace, důležitá ustanovení smluv, ať už jde o smlouvu budoucí či přímo o smlouvu nájemní.

Ještě do poloviny roku 2017 se také objevovaly chyby v uplatňování daňových odpisů technického zhodnocení provedeného podnájemcem. Zákon o daních z příjmů totiž umožňoval daňové odpisování jen nájemci a Ministerstvo financí ČR i GŘ dlouhodobě odmítaly přiznat tuto možnost i podnájemci. Toto se povedlo prosadit až do novely zákona účinné od 1. 7. 2017, která rozšířila okruh poplatníků, kteří mohou uplatňovat daňové odpisy technického zhodnocení, o podnájemce. Podle přechodných ustanovení k této novele budou moci podnájemci uplatnit daňové odpisy za stejných podmínek jako nájemci, ale až u technických zhodnocení dokončených a uvedených do stavu způsobilého obvyklému užívání po 1. 7. 2017.

■ Ing. Hana Brothánková



ING. HANA BROTHÁNKOVÁ

Vystudovala VŠE v Praze a je daňovým poradcem zapsaným v KDP ČR (č.3635). Ve své praxi se zaměřuje na daň z příjmů právnických osob, mezinárodní zdanění a transfer pricing. Ve společnosti IB Grant Thornton Consulting s.r.o. pracuje na pozici Tax Manager.

Vybraná judikatura v oblasti dlouhodobého hmotného majetku v roce 2017

V tomto článku jsme se zaměřili na daňovou judikaturu z roku 2017 související s dlouhodobým hmotným majetkem (dále též „DHM“). Vybrali jsme celkem čtyři judikáty, kde byly řešeny buď časté problémy související s DHM, případně přináší zásadní změnu v dosavadní praxi.

V prvním případě se soud věnoval často velmi tenké hranici mezi opravou DHM a technickým zhodnocením (dále též „TZ“) majetku.

1. REZERVA NA OPRAVU MAJETKU, ROZDÍL MEZI OPRAVOU A TECHNICKÝM ZHODNOCENÍM¹

Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) ve svém rozsudku ze dne 27. 7. 2017 rozhodl v případě tvorby rezervy na opravu hmotného majetku, kde se zároveň vyjádřil k rozdílu mezi opravou a technickým zhodnocením.

Případ se týkal tvorby rezervy na výměnu oken budovy – tedy na rekonstrukci hmotného majetku, kterou daňový subjekt považoval za opravu (realizovanou v roce 2012). Správce daně však označil rezervu za daňově neuznatelnou, a to z důvodu nedostatečné dokumentace, která vykazuje vady jednak v oblasti technického popisu samotné opravy a jednak v nejasně stanoveném odhadu nákladů na opravu.

Ze záznamu z valné hromady, kde byla tvorba rezervy schválena, bylo navíc zjištěno, že byla od počátku plánována výměna oken s dvěma skly za okna se třemi skly. V takovém případě už je ale stavební zásah považován za technické zhodnocení – nikoli za opravu – což upřesňuje i dříve vydaný pokyn Generálního finančního ředitelství (dále též „GFR“) č. D-6 (dnes v novější verzi č. D-22), který jmenovitě upřesňuje, že za *technické zhodnocení se nepovažuje změna mate-*

riálu (např. výměna dřevěných oken za plastová), je-li zachován počet vrstev skel oken.

Při tvorbě rezervy na opravu majetku je tedy nutné detailně zpracovat projekt opravy, který popíše původní stav majetku a jeho plánovanou podobu po provedení opravy, stejně jako postup opravy. Kromě toho je nutné stanovit přesný rozpočet. V případě sporných situací může u případného soudu jako důkazní prostředek pomoci posudek znalce.

Hranice mezi tím, co lze ještě považovat za opravu a co už je nutné odepisovat jako technické zhodnocení, je mnohdy nejasná. Kde nepomůže pokyn GFR, jako ve výše uvedeném případě, je oporou především starší judikatura. V té je technické zhodnocení zpravidla charakterizováno jako „oprava vyšší kvality“ – přináší významnější kvalitativní a kvantitativní změny stávajícího majetku. Během jednoho technického zásahu může být dokonce současně provedeno z části technické zhodnocení a zčásti oprava majetku. Je proto nutné konkrétně popsat všechny dílčí stavební úkony a zásahy, ze kterých lze zpětně obhájit, zda šlo o opravu nebo technické zhodnocení.

Druhý rozsudek přinesl zcela zlomové rozhodnutí, které změnilo dosavadní praxi a umožnilo tisícům subjektů možnost podat dodatečně daňové přiznání s nárokem na vrácení části daně z nabytí nemovitosti.

¹⁾ Rozsudek č. 9 Afs 149/2016 – 34 ze dne 27. 7. 2017 dostupný na www.nssoud.cz.

2. DO ZÁKLADU DANĚ Z NABYTÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ SE NEZAPOČÍTÁVÁ DPH²

Správce daně v tomto případě vyměřil daň z nabytí nemovitosti. Daňový subjekt v daňovém přiznání jako základ daně vykázal částku bez DPH, správce daně však s odvoláním na § 13 zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí vyměřil daň z hodnoty transakce vč. DPH. Na základě zmíněného zákonného opatření senátu byl takový postup od zavedení daně z nabytí nemovitých věcí běžnou praxí.

Daňový subjekt (v tomto případě obec) však doměření daně rozporoval s odvoláním na „předcházející“ zákon o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitosti (dále též „trojdaň“), jehož úprava nevykazuje podstatné odlišnosti od daně z nabytí nemovitých věcí, a je tak nutné postupovat podle judikatury a dosavadní praxe k tomuto zákonu. Podle té je předmětem daně samotný finanční výnos z převodu nemovité věci, ne však odvedená DPH mířící do státního rozpočtu.

NSS se pro mnohé překvapivě vyjádřil ve prospěch daňového subjektu, smyslem daně z nabytí nemovitosti je podle NSS zdanění finančního výnosu získaného prodejem nemovitosti a odvolává se i na starší rozsudky ve vztahu k trojdani. NSS upozorňuje i na narušení principu daňové neutrality, kdy zahrnutí DPH do základu daně by znamenalo vyšší efektivní daň pro plátce daně oproti neplátcům.

Vzhledem k existenci zákonného opatření senátu NSS přiznává konflikt dvou možných výkladů problematiky a přiklání se tak i s ohledem na předchozí rozsudky k řešení, které je ve prospěch soukromé osoby. Ačkoli se případ týká územního samosprávného celku (obce), rozsudek otevírá všem plátcům DPH s obdobnými transakcemi vč. podnikatelů, možnost podání dodatečného přiznání pro navrácení části daně z nabytí nemovitých věcí.

Následující rozsudek, který souvisí opět s problematikou oprav a TZ, přináší zajímavý posun v oblasti uznatelnosti daňových nákladů souvi-

sejících s převodem TZ z nájemce na majitele nemovitosti.

3. PŘEVOD PRÁVA TECHNICKÉHO ZHODNOCENÍ A UZNATELNOST SOUVISEJÍCÍCH NÁKLADŮ³

Daňový subjekt provedl na budově, kterou měl v nájmu, technické zhodnocení financované úvěrem. Toto technické zhodnocení po určitou dobu nájemce používal a odepisoval. Následně však byla nájemní smlouva postoupena novému nájemci a původní a nový nájemce mezi sebou zároveň převedli „právo na technické zhodnocení“. Nový nájemce na základě tohoto převodu pokračoval v odpisování provedeného TZ.

Správce daně vyloučil možnost převodu takových práv na nového nájemce s odůvodněním, že při ukončení nájmu ze strany zhotovitele TZ přechází vlastnické právo na TZ – a tím i právo dokončit jeho odpis – na vlastníka budovy. NSS v rozsudku potvrdil stanoviska nižších soudů a přiklonil se v tomto bodě k názoru správce daně.

V rozsudku se ale NSS vyjádřil také ke sjednané úplatě mezi původním a novým nájemcem, která se vztahovala k asistenčním službám jednak k převodu úvěru, ze kterého je financováno technické zhodnocení, a jednak k samotnému převodu práv na TZ. Správce daně tyto „asistenční náklady“ vyhodnotil jako daňově neuznatelné.

NSS však poukázal na možnost, kdy lze tyto náklady vyhodnotit jako daňově uznatelné, je-li náležitě prokázána jejich ekonomická podstata. V případě úvěru může původní nájemce fungovat jako „finanční nárazník“ (tento pojem uvedl sám žalobce a označuje jím prostředníka mezi tím, kdo projekt financoval – věřitelem, a novým nájemcem; jeho funkce může spočívat např. v administrativní činnosti a komunikaci s věřitelem) mezi věřitelem a novým provozovatelem projektu TZ. Služby mohou pomoci k bezproblémovému převodu úvěru a úplata za takové služby může být zdůvodnitelná.

Na převáděné TZ, u kterého musí být umožněno dokončení odpisování vlastníkem, se podle NSS musí nahlížet jako na funkční ekonomickou

²⁾ Rozsudek č. 4 Afs 88/2017 – 35 ze dne 27. 4. 2017, dostupný na www.nssoud.cz

³⁾ Rozsudek č. 2 Afs 62/2015 – 28 ze dne 16. 1. 2017, dostupný na www.nssoud.cz

jednotku (ačkoli tomu tak není ve smyslu vlastnicko-právním). Tuto jednotku si mohou mezi sebou vlastníci a nájemci „prodávat“, tzn. měnit jejího provozovatele.

Jsou-li takové transakce ekonomicky racionální, měly by související náklady být považovány za daňově uznatelné.

Poslední z rozsudků, který se týká soukromoprávní oblasti, pojednává o náhradě škody pojišťovnou, která by měla podle soudu zohledňovat nejen hodnotu náhradních dílů, ale i trvalý pokles tržní hodnoty dříve poškozeného majetku.

4. NÁKLADY NA OPRAVU VOZIDLA A ZMĚNA HODNOTY VOZIDLA⁴

Poškozená nechala po havárii opravit vozidlo, které v důsledku havárie (i přes opravu) kleslo na hodnotě, což bylo doloženo znaleckými posudky – na cenu vozidla při prodeji má vliv i fakt, že bylo během dřívějšího používání havarováno.

Pojišťovnou však byly hrazeny pouze náklady opravy, a to navíc jen ve výši snížené o amortizaci náhradních dílů. Poškozená požadovala odškodnění vč. částky, o kterou poklesla tržní hodnota vozidla, případ se postupně dostal až k Ústavnímu soudu, který dal poškozené za pravdu.

Podle Ústavního soudu obecné soudy nerespektují jím již dříve formulované principy práva na náhradu škody (k amortizaci nákladů viz např. nález sp. zn. I. ÚS 1902/13 ze dne 11. 6. 2014 – N 120/73 SbNU 849) a zcela se ve svém názoru mýjí s ekonomickou realitou (viz nález sp. zn. II. ÚS 3588/14 ze dne 16. 6. 2015 – N 114/77 SbNU

673). Jsou-li hrazeny pouze náklady na opravu a nikoliv rozdíl v tržní hodnotě, nepřináší již věc vlastníkovu stejný užitek, a škoda tak nebyla hrazena v plném rozsahu.

Závěrem dodejme, že publikace soudních rozhodnutí mají jednoznačně pozitivní vliv na zvyšování právní jistoty poplatníků a na předvídatelnost práva. Proto doporučujeme se při významných strategických rozhodnutích (a to nejen v souvislosti s daňovou problematikou v oblasti dlouhodobého hmotného majetku) kromě platných zákonů řídit právě i minulými rozsudky. V případě sporů se správcem daně může být opora v judikatuře a její znalost zcela zásadním klíčem k úspěšnému obhájení vlastních kroků.

■ Bc. Lukáš Jirsa



Bc. LUKÁŠ JIRSA

Absolvent bakalářského oboru Účetnictví a finanční řízení podniku na Vysoké škole ekonomické v Praze. Nyní dokončuje studia na oboru Zdanění a daňová politika a pracuje na pozici Tax Assistant ve společnosti Grant Thornton.

⁴⁾ Rozsudek č. II. ÚS 795/16 ze dne 27. 4. 2017, dostupný na www.usoud.cz

Nemovitosti v účetních závěrkách sestavených podle IFRS

Nemovitosti v účetní závěrce sestavené podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) se vykazují a oceňují velmi rozmanitě. Jejich zachycení a ocenění může představovat i významný rozdíl oproti prezentaci použité pro danou nemovitost a její využití v účetní závěrce sestavené podle českých účetních předpisů.

PŘÍKLADY RŮZNÉHO VYKAZOVÁNÍ NEMOVITOSTÍ V IFRS

V následujících příkladech jsou uvedeny různé konkrétní situace a důvody, které vedou k různému způsobu vykázání a ocenění nemovitostí v IFRS:

POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ (PPE) PODLE IAS 16

Příkladem může být administrativní budova, v níž je umístěno vedení společnosti, ekonomické oddělení, kontaktní místo se zákazníky apod. Typickým rysem je to, že budova je využívána účetní jednotkou. Tato aktiva se oceňují v pořizovacích nákladech snížených o případné oprávký a znehodnocení (tzv. *cost model*) nebo se vykazují v přeceněné částce snížené o případné oprávký a znehodnocení (tzv. *revaluation model*). Zvýšení hodnoty nad úroveň historicky odpisovaných pořizovacích nákladů je zachyceno v ostatním úplném výsledku, naopak snížení hodnoty pod úroveň odpisovaných historických pořizovacích nákladů je zachyceno ve výsledku hospodaření.

ZÁSoby PODLE IAS 2

Typickým příkladem může být v nedávné minulosti nakoupená administrativní budova za účelem jejího dalšího prodeje v brzké budoucnosti. Znakem takto zatříděných nemovitostí je jejich určení k prodeji v rámci běžné činnosti společnosti. Tato aktiva se oceňují v hodnotě nižší

z (a) pořizovacích nákladů a (b) čisté realizovatelné ceny, tj. očekávané prodejní ceny snížené o náklady na uskutečnění prodeje (*lower of cost or net realizable value*). Snížení hodnoty pod výši pořizovacích nákladů je zachyceno ve výsledku hospodaření.

Dlouhodobá aktiva držená k prodeji podle IFRS 5. Alternativně k předchozímu případu – pokud by realitní činnost nebyla hlavní výdělečnou činností účetní jednotky, ale nákup a prodej nemovitosti by byl nahodilou, neopakovanou událostí – lze uvážit zachycení nemovitosti v kategorii „Dlouhodobá aktiva držená k prodeji“. Musí však být naplněny podmínky IFRS 5, tj. záměr prodat do 12 měsíců (k okamžiku nákupu), zahájeno aktivní nabízení a vyjednávání, stanovena reálná prodejní cena (do tří měsíců od okamžiku nákupu). Ocenění takové nemovitosti bude v hodnotě nižší z (a) pořizovacích nákladů a (b) reálné hodnoty snížené o náklady na uskutečnění prodeje, přičemž se nemovitost po dobu držby neodpisuje. Snížení hodnoty pod výši pořizovacích nákladů je zachyceno ve výsledku hospodaření.

ZHOTOVOVANÉ AKTIVUM PODLE IAS 11¹⁾

Příkladem může být komplex nemovitostí ve výstavbě, které formují budoucí obchodní centrum a jehož realizace vychází ze specifického kontraktu s investorem, jenž podstatně ovlivňuje podobu a průběh realizace. Takové nemovitosti

¹⁾ Účinnost IAS 11 *Smlouvy o zhotovení* končí k 31. 12. 2017 a od 1. 1. 2018 je v účinnosti IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*. Metodika však může být po změně i shodná jako dosavadní, nelze však generalizovat plošně.

budou zachyceny v rámci krátkodobých aktiv nebo závazků jako specifická pohledávka nebo závazek vyplývající z uzavřeného obchodního vztahu. Rozvahový zůstatek, stejně tak dopad do výsledku hospodaření vychází většinou z použití metody stupně (procenta) dokončení projektu.

NEMOVITOST VYUŽÍVANÁ NA ZÁKLADĚ OPERATIVNÍHO LEASINGU PODLE IAS 17

Příkladem může být budova, využívaná na základě smlouvy o nájmu na dobu 5 let, v níž jsou umístěny prodejní prostory. Taková budova nebude prezentována v aktivech společnosti, pokud půjde o „operativní leasing“ podle IAS 17. Společnost musí zachytit do výsledku hospodaření rovnoměrně náklady vyplývající z leasingové smlouvy a v aktivech (krátkodobých i dlouhodobých) lze uvážit časově rozlišené předplacené nájemné.

Pro doplnění lze avizovat změnu do budoucna, neboť současný IAS 17 bude s účinností od 1. 1. 2019 nahrazen novou úpravou obsaženou v IFRS 16. Nový standard zavádí povinnost nájemce prezentovat v rozvaze většinu majetků využívaných na leasing (tj. současné operativní leasingy). Taková aktiva budou prezentována jako práva k užívání (*right-of-use*) aktiv.

NEMOVITOST VYUŽÍVANÁ NA ZÁKLADĚ FINANČNÍHO LEASINGU PODLE IAS 17

Jako příklad může být uvedena budova, využívaná na základě smlouvy o nájmu na dobu 10 let s následným převodem vlastnictví. Je-li taková budova využívána pro vlastní účely, bude v rámci dlouhodobých aktiv zahrnuta do kategorie „pozemky, budovy a zařízení.“ Pokud by nebyla využívána přímo společností Delta, ale byla pronajímána jiným subjektům, půjde o kategorii „investice do nemovitostí“ podle IAS 40 (viz dále).

NEMOVITOST PRONAJÍMANÁ NA ZÁKLADĚ FINANČNÍHO LEASINGU PODLE IAS 17

Příkladem může být vlastněná budova pronajata dalšímu subjektu formou smlouvy o pronájmu s následným převodem vlastnictví. Vzhledem k převodu vlastnictví bude smlouva naplňovat charakteristiky „finančního leasingu“ podle IAS 17. Účetní jednotka ve svých aktivech bude pre-

zentovat pohledávku z finančního leasingu jakožto finanční nástroj, poskytnutý úvěr s následným výnosovým úročením vykazovaným ve výsledku hospodaření.

Ač IAS 17 je nahrazen s účinností od 1. 1. 2019 novou úpravou obsaženou v IFRS 16. Ta se týká výhradně nájemce a pronajímatel bude nadále postupovat obdobně jako doposud, tj. i po roce 2019 bude platit výše uvedené.

INVESTICE DO NEMOVITOSTÍ PODLE IAS 40 (NEJASNÝ ZÁMĚR)

Jako příklad lze uvést nedávno nakoupený pozemek, jehož další využití (prodej, pronájem, použití k výstavbě apod.) je prozatím nejasné a společnost při jeho nákupu využila zájmovou nabídku, která ji byla předložena. Klíčovým rysem této transakce je to, že záměr využití je nejasný, a proto se předpokládá, že pozemek má charakter investice. Ocenění bude v reálné hodnotě s přeceněním do výsledku hospodaření a bez odpisování (tzv. *fair value model*), případně v pořizovacích nákladech snížených o případné oprávký a znehodnocení (tzv. *cost model*), což však musí být určeno při prvotním zachycení pozemku.

INVESTICE DO NEMOVITOSTÍ PODLE IAS 40 (PRONAJÍMANÁ NEMOVITOST)

Příkladem může být vlastní administrativní budova pronajímána několika subjektům na různě dlouhá období bez následného převodu vlastnictví. Naplňují-li smlouvy o pronájmu operativní leasing podle IAS 17, bude budova zachycena jako dlouhodobé aktivum v kategorii „investice do nemovitostí“ dle IAS 40, neboť je pronajímána. Ocenění viz předchozí případ.

DLOUHODOBÁ AKTIVA DRŽENÁ K PRODEJI PODLE IFRS 5 (DŘÍVE PPE)

Příkladem může být nemovitost využívaná po několik let účetní jednotkou, o jejímž prodeji bylo rozhodnuto v aktuálním období. Nemovitost byla po několik let vykazována podle IAS 16 jako dlouhodobé aktivum v kategorii „Pozemky, budovy a zařízení“. V návaznosti na rozhodnutí lze uvážit prezentaci nemovitosti jako krátkodobého aktiva v kategorii „dlouhodobá aktiva držena k prodeji“ podle IFRS 5, pokud budou naplněny podmínky

IFRS 5, tj. záměr prodat do 12 měsíců, připravenost nemovitosti k prodeji, aktivní nabízení a vyjednávání a stanovena reálná prodejní cena. Nemovitost se ocenění v hodnotě nižší ze (a) zůstatkové hodnoty a (b) reálné hodnoty snížené o náklady na uskutečnění prodeje, přičemž se nemovitost po dobu držby neodpisuje.

DLOUHODOBÁ AKTIVA DRŽENÁ K PRODEJI PODLE IFRS 5 (DŘÍVE INVESTICE DLE IAS 40)

Stejný přístup jako v předchozím případě by byl i pro situaci, kdy byla nemovitost v minulých obdobích pronajímána a byla prezentována jako „investice do nemovitostí“ dle IAS 40. Jedinou výjimkou by bylo pokračování v modelu oceňování na bázi reálné hodnoty s přeceněním do výsledovky, pokud tímto modelem byla investice oceňována již dříve.

POSOUZENÍ DÍLČÍCH ČÁSTÍ NEMOVITOSTI

Pokud by např. vlastní administrativní budova byla částečně pronajímána jiným subjektům a částečně využívána společností, jednalo by se o kombinované využití nemovitosti a je třeba úsudku, zda lze nemovitost pro účely účetního zachycení „rozdělit“, tj. pronajímanou část vykázat jako „investici do nemovitostí“ podle IAS 40 a využívanou část vykázat jako „pozemky, budovy a zařízení“ podle IAS 16. Pokud lze části nemovitosti samostatně prodat, musí být také samostatně klasifikovány, oceněny a odlišně prezentovány v účetní závěrce. Pokud je nelze prodat samostatně, je nemovitost jako celek klasifikována jako „investice do nemovitostí“ pouze v případě, že je pro vlastní využití používána nevýznamná část (*insignificant portion*) nemovitosti, např. 75 % plochy nemovitosti je pronajímáno a 25 % plochy je využíváno společností.

PODNÁJEM NAJATÉ NEMOVITOSTI (PODLE IAS 40 A IAS 17)

Příkladem může být budova najatá na operativní leasing na dobu 10 let, kterou dále účetní jednotka pronajímá několika dalším subjektům na různé dlouhé období (podnájem). V takovém případě všechny leasingové smlouvy budou klasifikovány jako „operativní leasing“ podle IAS 17, přičemž účetní jednotka má možnost ve svých dlouhodobých aktivech zachytit právo k nemovitosti poskytnuté smlouvou o operativním lea-

singu (na celou nemovitost) jako „investici do nemovitostí“ podle IAS 40. Tato účetní metoda je dobrovolnou volbou účetní jednotky, lze ji aplikovat individuálně na nemovitosti (resp. operativní leasingy) a následně musí být pro jejich oceňování využita reálná hodnota s přeceněním do výsledku hospodaření.

INVESTICE DO NEMOVITOSTÍ

Za bližší pozornost stojí zejména investice do nemovitostí, které jsou specifikem, které IFRS neodlišují jen od českého účetnictví, ale např. také od US GAAP. Investice do nemovitostí jsou vymezeny jako nemovitosti (pozemky a budovy, případně jejich části), které jsou drženy za účelem a) pronájmu (formou operativního leasingu) nebo b) kapitálového zhodnocení (držba a prodej v budoucnu za vyšší hodnotu než činí pořizovací náklady). Mezi investice do nemovitostí jsou zahrnovány i budovy ve fázi pořízení, resp. výstavby, pokud je cílem je dále využívat k pronájmu nebo kapitálovému zhodnocení (tj. naplňují definici investice do nemovitostí). Úprava takto držенých a využívaných nemovitostí spadá v IFRS pod IAS 40 Investice do nemovitostí.

Při pořízení jsou nemovitosti oceňovány ve výši pořizovacích nákladů (tj. kupní cenou navýšenou o vedlejší pořizovací náklady nebo vlastními náklady na výstavbu). V období jejich držby nebo pronájmu účetní jednotky obecně používají jeden ze dvou možných modelů oceňování:

1. Model reálné hodnoty (tzv. *fair value model*) => všechny investice do nemovitosti jsou oceňovány v reálné hodnotě, která musí být určována vždy ke každému rozvahovému dni, aby odrážela aktuální tržní podmínky, přičemž změna reálné hodnoty (zvýšení = zisk nebo snížení = ztráta) je uznána ve výsledku období. IAS 40 požaduje výsledkové přecenění bez odpisování. Reálná hodnota je určována podle IFRS 13 a stanovena bez uvážení transakčních nákladů spojených s prodejem nebo jiným vyřazením nemovitosti.
2. Model pořizovacích nákladů (tzv. *cost model*) => všechny investice do nemovitosti jsou oceňovány stejně jako nemovitosti v kategorii pozemky, budovy a zařízení podle IAS 16, tj. ve výši pořizovacích nákladů snížených o kumulované odpisy (oprávky) a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Ač není požadová-

na prezentace nemovitostí v reálné hodnotě v účetních výkazech, účetní jednotka má i přesto povinnost reálnou hodnotu nemovitosti stanovit a zveřejnit ji v příloze.

Volbu oceňovacího modelu musí účetní jednotka učinit při prvotním zachycení první investice do nemovitostí, neboť změna modelu oceňování je možná pouze z modelu pořizovacích nákladů na model reálné hodnoty, nikoliv opačně. Jde o provázanost ustanovení IAS 40 s principy pro dobrovolnou změnu účetních pravidel v IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby, kdy taková změna musí vést k poskytování spolehlivějších a významnějších informací o finanční situaci a výkonnosti účetní jednotky. Ve vztahu k investicím do nemovitostí je tím vhodnějším modelem oceňování na bázi reálné hodnoty.

Pro použití reálné hodnoty platí vyvratitelný předpoklad, že je účetní jednotka schopna spolehlivě stanovovat reálnou hodnotu investice do nemovitosti na pokračující bázi. Pokud však pro diskutované nemovitosti neexistují srovnatelné tržní transakce a z nich vyplývající reálná hodnota nemovitostí, resp. dochází k nim jen zřídka, a neexistují ani alternativní spolehlivé odhady reálné hodnoty, ocení účetní jednotka nemovitosti ve výši pořizovacích nákladů, přičemž:

- jde o dočasnou neschopnost stanovit reálnou hodnotu nemovitosti ve fázi pořízení a účetní jednotka očekává bezproblémové oceňování v reálné hodnotě nejpozději od okamžiku dokončení pořízení. Nemovitost je tak vnímána v režimu oceňování reálnou hodnotou, i když je dočasně oceněna ve výši pořizovacích nákladů. První přecenění z historických pořizovacích nákladů na reálnou hodnotu je zachyceno do výsledku hospodaření.
- jde o neschopnost stanovit reálnou hodnotu nemovitosti na pokračující bázi a nemovitost je tak oceňována v režimu pořizovacích nákladů podle pravidel IAS 16 až do svého vyřazení, případně do změny podmínek, které by umožnily její ocenění reálnou hodnotou. První přecenění z historických pořizovacích nákladů na reálnou hodnotu je zachyceno v ostatním úplném výsledku, neboť zde dochází ke změně oceňovacího modelu.

S určováním reálné hodnoty souvisí i vnímání nemovitosti vč. jejího případného vybavení, aby

omylem nedocházelo k dvojímu účtování aktiv, případně i souvisejících závazků. Je-li předmětem pronájmu kancelářská budova vč. vybavení (nábytkem) a nájemné hrazené nájemci v sobě obsahuje i část za toto vybavení, je reálná hodnota nemovitosti většinou určena včetně reálné hodnoty vybavení. Pokud ano, vybavení nebude prezentováno jako samostatné aktivum (kategorie „pozemky, budovy a zařízení“) v rozvaze pronajímatele. V účetní závěrce pronajímatele bude pouze investice do nemovitostí a její celkové přecenění.

PŘÍKLADY PŘEVODŮ MEZI KATEGORIEMI AKTIV

Vzhledem k rozmanitosti zachycení nemovitostí v účetních závěrkách sestavených podle IFRS je třeba vnímat pravidla upravující přesuny mezi jednotlivými účetními kategoriemi při změně užití nemovitosti. Níže jsou uvedeny ilustrace převodů, které jsou blíže vymezeny v IAS 40, přičemž doposud se jedná o jedinečný výčet možných převodů, avšak důsledkem novelizace IAS 40 přijaté v prosinci 2016 s účinností od 1. 1. 2018, se tento výčet stává pouze ilustrativním a lze uvážit i jiné typy převodů, např. převod rozestavěné nemovitosti ze zásob do investic do nemovitostí:

1. Převod nemovitosti do kategorie „investice do nemovitostí“ s uvážením ocenění na bázi reálné hodnoty:

- ukončení užívání nemovitosti vlastníkem, tj. převod z kategorie „pozemky, budovy a zařízení“ podle IAS 16:

Ilustrace

Společnost Alfa vlastní budovu, kterou od počátku roku 20X1 využívá jako vlastní administrativní budovu. Původní pořizovací náklady činily 30 000 tis. Kč a společnost pořídila budovu výstavbou. Původní odhad doby použitelnosti budovy byl stanoven na 30 let bez zbytkové hodnoty a s očekáváním stejného každoročního využití. V roce 20X6 vedení společnosti rozhodlo přemístit své aktivity do pronajaté budovy v jiné lokalitě města a vlastní budovu připravilo k následnému pronájmu. Vše bylo připraveno ke konci roku 20X6. Od počátku roku 20X7 společnost Alfa budovu začíná postupně pronajímat. Reálná hodnota

administrativní budovy je spolehlivě ocenitelná a k 31. 12. 20X6 byla vyčíslena na částku 33 000 tis. Kč, ke konci roku 20X7 uvažte reálnou hodnotu ve výši 35 000 tis. Kč.

Řešení:

Ke konci roku 20X6 činí zůstatková hodnota budovy 24 000 tis. Kč (30 000 tis. Kč – 6 000 tis. Kč) a dochází k reklasifikaci budovy z kategorie pozemky, budovy a zařízení (PPE) do kategorie investice do nemovitostí, přičemž reálná hodnota budovy je k okamžiku změny 33 000 tis. Kč. Navýšení hodnoty budovy o 9 000 tis. Kč (33 000 tis. Kč – 24 000 tis. Kč) společnost uzná v ostatním výsledku hospodaření jako přecenění PPE bez následné reklasifikace do výsledku hospodaření. Za rok 20X6 je ve výsledku hospodaření uznán odpis ve výši 1 000 tis. Kč. Budova není od roku 20X7 odpisována. Za rok 20X7 je zachycen ve výsledku hospodaření zisk z přecenění 2 000 tis. Kč plynoucí z navýšení reálné hodnoty na 35 000 tis. Kč.

- zahájení operativního leasingu poskytovaného jiné straně u nemovitosti běžně nabízené k prodeji v rámci běžné činnosti podniku, tj. převod z kategorie „zásoby“ podle IAS 2:

Ilustrace

Dne 20. října 20X1 vedení společnosti rozhodlo o změně využití administrativní budovy, kterou poslední dva roky společnost stavěla a dokončení bylo plánováno na první kvartál roku 20X2. Původní záměr administrativní budovu prodat byl pozměněn na záměr budovu pronajímat a byly zadány úkoly připravit reklamní kampaň a začít vyjednávat možné nájemce. Pořizovací náklady budovy činí 25 500 tis. Kč a reálná hodnota budovy byla odhadnuta na částku 30 000 tis. Kč.

Řešení:

Změna v užívání nemovitosti vede k reklasifikaci budovy z kategorie zásoby do kategorie investice do nemovitostí, tj. z krátkodobých aktiv do dlouhodobých aktiv. IAS 40 k tomuto převodu stanoví požadavek na zachycení jako prodej zásob a více jej nerozebírá. Proto lze uvážít zachycení nákladů na prodaný výrobek ve výši 25 500 tis. Kč (a relevantní úbytek zásob) a současně výnosu z prodeje výrobku 30 000 tis. Kč (a relevantní přírůstek investice do nemovitosti).

2. Převod nemovitosti z kategorie „investice do nemovitostí“:

- zahájení užívání nemovitosti vlastníkem, tj. převod do kategorie „pozemky, budovy a zařízení“ podle IAS 16

Ilustrace

Podnik pořídil v roce 20X1 nemovitost za 1 000 tis. Kč a k 31.12.20X2 ji prezentoval v rozvaze v reálné hodnotě 1 200 tis. Kč. Během 4. čtvrtletí 20X3 vedení podniku přijalo rozhodnutí, že ukončí vztah s nájemníky budovy a od počátku roku 20X4 budovu bude využívat pro vlastní administrativní účely. Reálná hodnota k 31. 12. 20X3 byla odhadnuta ve výši 1 250 tis. Kč a hodnota z užívání založená na bázi současné hodnoty budoucích peněžních toků generovaných z využití aktiva byla vyčíslena ve výši 1 500 tis. Kč. Zbývající odhadovaná doba použitelnosti je 25 let a zbytková hodnota není uvažována, resp. je zanedbatelná.

Řešení:

Za rok 20X3 podnik uzná ve výsledku hospodaření zisk z přecenění reálné hodnoty ve výši 50 tis. Kč. K 31. 12. 20X3 poté podnik převede nemovitost z kategorie investice do nemovitostí do kategorie pozemky, budovy a zařízení (PPE), přičemž její prvotní ocenění je v podobě tzv. domnělé pořizovací ceny a ta je stanovena ve výši reálné hodnoty k datu převodu, tj. 1 250 tis. Kč. Zpětně získatelná částka je na úrovni hodnoty z užívání a neboť je vyšší, bude budova od 1. 1. 20X4 odpisována rovnoměrně po dobu 25 let. Odhad ročního odpisu je 50 tis. Kč.

- zahájení kroků směřujících k prodeji nemovitosti v rámci běžné výdělečné činnosti, tj. převod do kategorie „zásoby“ podle IAS 2. K převodu dochází pouze za situace, kdy podnik změnu v užívání prokáže zahájením kroků směřujících k prodeji (tj. rekonstrukce). Pokud k rekonstrukci nedochází, vykazuje se nemovitost až do svého prodeje v souladu s IAS 40 (je-li oceňována v reálné hodnotě) a k převodu do kategorie „zásoby“ nedochází nebo se vykazuje podle IFRS 5 (viz předchozí bod).

Ilustrace

Dne 1. ledna 20X3 společnost začala rekonstruovat budovu, kterou do konce roku 20X2 pro-

najímala a evidovala ji jako investici do nemovitostí. Záměrem společnosti je nyní budovu zmodernizovat a prodat ji v rámci své běžné výdělečné činnosti (jedná se o developerskou společnost). Společnost oceňovala nemovitost modelem reálné hodnoty, přičemž k 1. 1. 20X3 činila reálná hodnota budovy 8 000 tis. Kč.

Řešení:

Změna v užívání nemovitosti vede k reklasifikaci budovy z kategorie investice do nemovitostí do kategorie zásoby, tj. z dlouhodobých aktiv mezi krátkodobá aktiva. Prvotním oceněním (tzv. domnělou pořizovací cenou) zásoby je reálná hodnota k datu reklasifikace, tj. 8 000 tis. Kč. Tato hodnota bude následně navyšována o vlastní náklady modernizace a celkové ocenění zásoby (účetní hodnota) bude průběžně porovnáváno s čistou realizovatelnou hodnotou (viz pravidla IAS 2). Je-li ta nižší, společnost zachytí do výsledku hospodaření ztrátu ze znehodnocení zásob.

- rozhodnutí o prodeji nemovitosti, tj. možný převod do kategorie „dlouhodobá aktiva držená k prodeji“ podle IFRS 5, pokud jsou naplněny podmínky IFRS 5 pro klasifikaci; pokud nemovitost byla oceňována modelem reálné hodnoty, její ocenění se nadále řídí IAS 40 (nikoliv IFRS 5), ač je vykazovaná jako aktivum držené k prodeji v rámci krátkodobých aktiv.

K prodeji nemovitosti může dojít i bez dřívějšího přesunu do kategorie dlouhodobých aktiv držených k prodeji podle IFRS 5, pokud nebyly dříve naplněny podmínky IFRS 5 a prodej byl uskutečněn rychle a v krátkém časovém období. Při prodeji účetní jednotka musí vyčíslit zisk

(*gain*) nebo ztrátu (*loss*) z vyřazení (*prodeje*), která je dána rozdílem mezi čistým výtěžkem z prodeje (net proceeds) – prodejní cena snížená o náklady vynaložené na realizaci prodeje – a účetní hodnotou nemovitosti.

Již zmíněná novelizace IAS 40, která nabývá účinnosti 1. ledna 2018, taktéž nově váže převod nemovitosti mezi klasifikacemi na změnu užití, resp. bude nově požadován důkaz o změně užití a k reklasifikaci nepostačí pouze přijatý záměr změny užití. Jako příklad lze uvést, že nepostačí rozhodnutí výhledově pronajímat nemovitosti oproti současnému stavu vlastního využití, dokud tento záměr nebude podložen také aktivním hledáním nájemců, zveřejňováním nabídky k pronájmu apod.

ZÁVĚREM

Jak vyplývá z uvedených příkladů, způsob vykazání a ocenění nemovitostí podle IFRS se může zásadně odlišovat od českých účetních předpisů, na což je třeba se soustředit zejména při sestavování účetních závěrek podle IFRS, jsou-li vstupní údaje prvotně zpracovány dle českých účetních předpisů.

■ **Ing. Libor Vašek, Ph.D.**



ING. LIBOR VAŠEK, PH.D.

Účetní expert, předseda Komory certifikovaných účetních, odborný asistent na katedře finančního účetnictví a auditingu VŠE. Konzultant v oblasti IFRS a podnikových konsolidací, odborný lektor, člen Metodické rady Svazu účetních ČR, autor a spoluautor několika odborných publikací a článků vydaných v ČR a na Slovensku.

Ocenění rezidenčních nemovitostí

Cílem tohoto příspěvku je představit čtenářům základní postupy spojené s odhadem hodnoty bytu a bytového domu. Jedná se o zkrácenou a mírně upravenou druhou kapitolu z knihy *Bytové domy, zdroj příjmu i povinností*, kterou napsal kolektivu autorů ve složení Ing. Simona Kropáčková, Ing. Magdalena Čudová, RNDr. Tomislav Šimeček, Ing. Tomáš Podškubka, Ph.D., MRICS, Mgr. Martin Laipold, Věra Brodecká a Ing. Romana HLůšková a vydalo nakladatelství 1. VOX a.s. v roce 2017.

Oceňování je proces, který pomáhá vytvořit představu o hodnotě. Představa o hodnotě je pro vlastníka nebo zájemce o koupi podstatná, protože je často jedním z důvodů pro koupi nebo prodej. Úspěch nákupu nebo prodeje je do velké míry dán tím, zda cenová očekávání prodávajícího nebo kupujícího jsou reálná a správně ekonomicky zdůvodněná. V prostředí fyzických a právnických osob, kteří vedou účetnictví, je oceňování využitelné také k provádění tzv. impairment testů, tj. testů na snížení hodnoty aktiva či v případech, kdy české účetní předpisy umožňují ocenit aktivum (nemovitost) tržní (reálnou) hodnotou, což jsou typicky případy některých přeměn obchodních společností. Možnosti ocenit aktiva v tržní (reálné) hodnotě jsou širší v rámci IFRS, kdy např. standard IAS 40 umožňuje účetní jednotce zvolit mezi modelem historických cen a modelem přecenění. V modelu historických cen účetní jednotka ocení aktivum pořizovací cenou a následně tuto cenu snižuje o opravy a ztráty ze snížení hodnoty. V modelu přecenění účetní jednotka ocení k rozvahovému dni aktivum v tržní (reálné) hodnotě a aktivum neodepisuje.

Problematika ocenění nemovitostí je poměrně rozsáhlá. S ohledem na stručnost tohoto článku a snahu o jednoduchost výkladu budou některé principy značně zjednodušeny a od některých souvislostí bude odhlédnuto.

Článek je zaměřen výhradě na nemovitosti rezidenční (bytové jednotky a bytové domy) tj. nemovitosti určené pro bydlení. Nemovitosti určené pro bydlení nejsou tak často diskutovány, přičemž v poslední době je tento trh velmi aktivní, a to už nejenom z důvodu uspokojování bytových potřeb ale hlavně z investičních důvodů. Komerční nemovitosti mají svá specifika, která

zde nebudou diskutována. Hlavní pozornost bude věnována těmto tématům:

1. druhy hodnot či cen, které mohou být výsledkem ocenění,
2. postupy (metody), které se pro ocenění používají,
3. hodnototvorné faktory rezidenčních nemovitostí,
4. příklady ocenění rezidenčních nemovitostí.

DRUHY HODNOT ČI CEN

Je potřeba upozornit na to, že nemovitosti (a tedy také bytové jednotky a bytové domy) lze oceňovat různými postupy (metodami) a výsledkem ocenění mohou být různé pojmenované hodnoty či ceny. Situace není úplně jednoduchá, a proto může často docházet k nedorozumění.

Volba metod a výsledné kategorie hodnoty či ceny je dána zejména tím, pro koho nebo proč se ocenění dělá. Např. ocenění bytu pro účely bankovního financování vede obvykle k odhadu tzv. **tržní hodnoty**, což dále ovlivňuje zvolené metody ocenění, kdy bude pravděpodobně zvolena metoda porovnávací. Ocenění stejného bytu ale pro účely daně z nabytí nemovité věci bude ovšem probíhat úplně jinak a výsledek se může lišit. V tomto případě bude třeba ocenit byt cenou zjištěnou případně směrnou hodnotou a postupy ocenění budou dány příslušnými právními předpisy.

Vybrané druhy hodnot či cen jsou blíže vysvětleny dále.

TRŽNÍ HODNOTOU se podle mezinárodních oceňovacích standardů (International Valuation Standards) rozumí odhadnutá částka, za kterou by měl být majetek směněn k datu ocenění

mezi koupěchtivým kupujícím a prodejechtivým prodávajícím při transakci mezi samostatnými a nezávislymi partnery po náležitém marketingu, při jejímž uzavření by její strany jednaly informovaně, rozumně a bez nátlaku.

Tržní hodnota nereflakuje náklady transakce (prodeje či koupě majetku, resp. služby) a souvisejících daní. V pojetí mezinárodních oceňovacích standardů je tato hodnota založena na **předpokladu nejlepšího a nejvyššího využití** (Highest and Best Use), který v podstatě znamená takové možné, proveditelné, legální a oprávněné využití majetku, které má za následek jeho nejvyšší hodnotu.

Výsledkem ocenění však nemusí být vždy jen tržní hodnota – tedy hodnota splňující požadavky a charakteristiky uvedené v její definici. Existují i další kategorie hodnoty, jejichž určení závisí zejména na účelu ocenění či na subjektu, pro který se ocenění provádí apod.

SUBJEKTIVNÍ (INVESTIČNÍ) HODNOTA vyjadřuje hodnotu, kterou má nemovitost pro konkrétního investora, který má konkrétní investiční cíle. Do ocenění se tedy promítají možnosti a schopnosti subjektu, pro něž se hodnota stanovuje. Z povahy věci může být subjektivní (investiční) hodnota vyšší, ale i nižší než hodnota tržní.

CENA OBVYKLÁ je cena, která by byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku k datu ocenění. Obvyklá cena vyjadřuje hodnotu věci a určí se porovnáním.

V odborné veřejnosti se vede diskuze, zda definice obvyklé ceny koresponduje s definicí tržní hodnoty a kdy má odhadce/znalec směřovat k odhadu ceny obvyklé a kdy k odhadu tržní hodnoty, pokud jsou to pojmy rozdílné.

Cena určená podle zákona o oceňování majetku jinak než obvyklá cena nebo mimořádná cena, je **CENA ZJIŠTĚNÁ**. Cena zjištěná, někdy také administrativní cena, představuje tedy cenu stanovenou podle zvláštního právního předpisu, kterým je zákon o oceňování majetku.

SMĚRNÁ HODNOTA je hodnota definovaná od 1. 1. 2014 pro účely daně z nabytí nemovitých

věcí. Jedná se o alternativní možnost zjištění základu daně z nabytí nemovitých věcí, kdy dříve byla jedinou variantou cena zjištěná.

POSTUPY (METODY) OCENĚNÍ

METODY NÁKLADOVÉ jsou založeny na odhadu nákladů, jejichž vynaložení je nezbytně nutné pro pořízení (výstavbu) předmětné nemovitosti nebo nemovitosti shodné. Při rozhodování obezřetného investora je důležitým faktorem porovnání nabídky existující nemovitosti s možností výstavby vlastní nemovitosti. Toto porovnání předpokládá možnost pořízení volného pozemku v dané lokalitě se shodnými vlastnostmi, zejména funkčním využitím.

Výsledkem nákladového ocenění je zjištění reprodukční ceny staveb, která je tvořena součtem nákladů na výstavbu a hodnotou nezastavěného pozemku. Současně se zjišťuje věcná hodnota, která je prezentována jako reprodukční cena snížená o opotřebením staveb vyjádřené v peněžních jednotkách.

Při odhadu tržní hodnoty nemovitostí nákladovým způsobem se postupuje následovně:

1. posouzení druhu nemovitosti (nemovitosti pro výrobu, skladování, administrativu, rezidenční),
2. odhad obestavěného prostoru a posouzení nadstandardního či podstandardního provedení či vybavení,
3. odhad hlavních stavebních nákladů,
4. odhad vedlejších stavebních nákladů (náklady na zařízení staveniště, náklady na inženýrskou a projekční činnost apod.),
5. odhad hodnoty venkovních úprav a inženýrských sítí,
6. odhad životnosti a opotřebením stavby
7. odhad hodnoty pozemků, na kterých stavba stojí nebo je s nimi v jednotném funkčním celku.

Nákladové metody se používají pro ocenění různých typů nemovitostí, zejména ovšem v případech pozemků a budov zvláštního charakteru, které nemohou generovat zisky, a pozemků a budov, které slouží veřejnosti. Pro ocenění rezidenčních nemovitostí nejsou tyto metody příliš vhodné, i když lze jejich aplikaci zvážit např. v případě ocenění rodinných domů.

Nákladové metody jsou často kritizovány zejména z důvodu toho, že náklady nemusí odpovídat

tržní hodnotě. Existují budovy, u kterých náklady na výstavbu převyšují tržní hodnotu nemovitého majetku nebo jsou naopak nižší.

METODY POROVNÁVACÍ vychází z porovnání oceňované nemovitosti s prodeji obdobných nemovitostí v podobných podmínkách. Porovnání je buď přímé, tj. přímo mezi prodávanými nemovitostmi a oceňovanou nemovitostí, nebo nepřímé – soubor údajů o prodávaných nemovitostech a jejich cenách je zpracován na průměrnou, základní, standardní nemovitost a s touto je pak porovnávána nemovitost oceňovaná. Aplikace této metody ocenění předpokládá dostatek informací o realizovaných prodejkách případně nabídkách nemovitostí obdobného charakteru v lokalitě blízké předmětné nemovitosti.

Při odhadu tržní hodnoty nemovitostí porovnávacím způsobem se postupuje následovně:

1. posouzení druhu nemovitosti (nemovitosti pro výrobu, skladování, administrativu, rezidenční atp.) a specifikace vhodných charakteristik srovnávacího vzorku (např. lokalita, velikost, inženýrské sítě, dopravní dostupnost, vybavení atp.),
2. důkladná analýza trhu (sběr dat a vytvoření srovnatelného vzorku transakcí),
3. srovnání oceňované nemovitosti s nemovitostmi ve srovnatelném vzorku,
4. zohlednění rozdílů pomocí koeficientů,
5. výpočet hodnoty.

Porovnávací metody jsou pro odhadce vždy prvními v pořadí, když zvažuje volbu oceňovacích metod. Mají mnohé výhody, mezi které patří například to, že odráží rovnováhu mezi nabídkou a poptávkou pomocí cen stanovených na místním realitním trhu, jsou v souladu s definicí tržní hodnoty, jsou odrazem chování nezávislých kupujících a ochotných prodávajících a jsou hojně využívány v zemích, kde je teorie i praxe oceňování nemovitostí na vysoké úrovni (Velká Británie, USA, apod.). Existují ale i **slabé stránky těchto metod**, mezi které řadíme **procykličnost** (v období hospodářských krizí je trh ovlivněn a prodávající obvykle prodávají pod tlakem za nižší ceny), nedostatek informací o transakcích, informační asymetrii mezi prodávajícími a kupujícími nebo unikátnost některých nemovitostí, která ztěžuje srovnání.

Porovnávací metody se používají při ocenění bytových jednotek, rodinných domů, bytových domů, nezastavěných pozemků, typizovanějších komerčních nemovitostí v lepších lokalitách, kde je aktivnější trh a srovnání je tedy možné.

VÝNOSOVÉ OCEŇENÍ nemovitostí je založeno na predikci čistých výnosů plynoucích z provozu nebo pronájmu nemovitosti. Výnosovou hodnotou se rozumí součet diskontovaných reálných budoucích příjmů (čistých, tj. snížených o výdaje na dosažení těchto příjmů) za dobu, po kterou mohou být tyto příjmy dosahovány. Základem jsou zisky (čisté peněžní toky), které v budoucnu může vlastnictví nemovitosti při jejím pronájmu nebo provozu přinášet. Tyto zisky se převádějí na současnou hodnotu za pomoci míry kapitalizace nebo diskontní míry a následně se sčítají. **MÍRA KAPITALIZACE** (yield) se zjistí z výnosů obdobných nemovitostí porovnáním s jejich cenou a je jedním ze zásadních parametrů výnosového ocenění. Při odhadu tržní hodnoty nemovitostí výnosovým způsobem se postupuje následovně:

1. posouzení rozsahu a typu pronájemných podlahových ploch (rezidenční, kancelářské, výrobní, skladovací atp.),
2. analýza aktuálních nájemních vztahů a nájemného, pokud je nemovitost pronajata,
3. na základě analýzy trhu odhad odpovídajícího tržního nájemného a míry neobsazenosti,
4. výpočet nákladů spojených s provozem nemovitosti (obvykle **daň z nemovitých věcí**, pojištění, správa a služby, obnovovací náklady a opravy, nájem pozemku, pokud je ve vlastnictví třetích osob),
5. na základě analýzy trhu odhad odpovídající kapitalizační míry nebo diskontní míry,
6. sestavení projekce příslušných peněžních toků,
7. výpočet hodnoty.

Výnosové metody mají široké uplatnění, protože z hlediska vstupních dat a potřeby existence aktivního trhu na ně nejsou kladeny tak přísné podmínky jako na metody porovnávací. Používají se pro ocenění většiny komerčních nemovitostí a některých rezidenčních nemovitostí (např. bytových domů) s tím, že porovnávací metody slouží jako metody doplňkové/kontrolní. Jejich nevýhodou je potřeba odhadnout něko-

lik významných parametrů, které mají následně zásadní vliv na výsledek ocenění (jedná se zejména o nájemné a kapitalizační míru).

HODNOTOTVORNÉ FAKTORY REZIDENČNÍCH NEMOVITOSTÍ

Nemovitosti mají určité hlavní charakteristiky, které ovlivňují jejich hodnotu. Některé jsou víceméně společné pro různé druhy nemovitostí (např. poloha), jiné jsou specifické pouze pro konkrétní druhy nemovitostí (např. kvalita nájemních smluv).

Hodnototvorné faktory rezidenčních nemovitostí jsou zejména:

POLOHA. U nemovitostí, zejména těch rezidenčních, je vždy nejpodstatnější poloha. Důležitá je občanská vybavenost v okolí nemovitosti, zeleň, obyvatelstvo, hluk, znečištění, možnosti parkování apod.

DOPRAVNÍ DOSTUPNOST bývá někdy podřazována pod polohu. V případě rezidenčních nemovitostí má ale zásadní postavení. Hodnotí se napojení na silniční a dálniční síť, dostupnost veřejné dopravy, časová délka dojezdu do města či centra města apod. Důležitá je časová vzdálenost do centra či do velkého města. Svou roli hraje taky občanská vybavenost v daném místě.

KONSTRUKCE. Ze stavebně-technického hlediska má na hodnotu vliv to, zda je konstrukce stavby cihlová, dřevěná, montovaná z prefabrikovaných dílců (panelová) apod. Tyto skutečnosti ovlivňují komfort, náklady i životnost konstrukce.

NÁJEMNÍ SMLOUVY. Existence kvalitních, dlouhodobých nájemních smluv s bonitními nájemníky má pozitivní dopady na hodnotu nemovitosti. Zkoumání nájemních smluv je obvykle spíše v gesci právních poradců, kteří provádějí prověření nemovitosti (tzv. **due diligence**) pro kupujícího před jejím případným pořízením. Z ekonomického hlediska je podstatné, zda je nájemné vyšší, obdobné či nižší než nájemné tržní, na jakou dobu je sjednané, tedy v jakých intervalech ho lze sjednat znovu apod.

STAV SPOLEČENSTVÍ VLASTNÍKŮ JEDNOTEK A VÝŠE POPLATKŮ. Hospodářská situace společ-

čenství vlastníků jednotek bývá často opomíjena. Může ale ovlivnit výši poplatků z bytu nebo náklady celého bytového domu za situace, kdy je společenství zadlužené nebo s ohledem na stav nemovitosti se jeho zadlužení či zvýšení poplatků dá očekávat.

ORIENTACE KE SVĚTOVÝM STRANÁM A PODLAŽÍ. Vyšší hodnotu mají obvykle byty ve vyšších podlažích (za předpokladu, že nemovitost disponuje výtahem) s orientací mimo severní stranu a výhledem.

VÝMĚRA. Přestože hodnota bytu s výměrou roste, není růst rovnoměrný. Obecně lze říci, že menší byty mají vyšší hodnotu za m² než byty větší. Výjimkou mohou být některé netypické byty.

VYBAVENÍ A DISPOZICE. Přestože jak vybavení, tak do určité míry i dispozici bytu lze měnit, určitě bude hodnotnější byt s dobrou případně co nejvíce flexibilní dispozicí (málo nosných zdí, dostupnost rozvodů) a novým a vkusným vnitřním vybavením.

PŘÍSLUŠENSTVÍ. Příslušenství bytu či bytového domu mohou tvořit různé komory, sklepy, komerční prostory, balkony, lodžie, garážová stání apod. Každé příslušenství bude pravděpodobně zvyšovat hodnotu bytu i bytového domu.

Kromě výše uvedených faktorů, které jsou spíše spjaty s konkrétní nemovitostí, mají na hodnotu rezidenční nemovitosti vliv i obecnější makroekonomické faktory a legislativní faktory, které ovlivňují situaci na straně nabídky (developeři a ostatní prodávající) a poptávky (kupující).

Je známo, že rezidenční trh je cyklický, tj. hodnoty stoupají v dobách ekonomického růstu. Významný vliv představují také náklady na financování, kdy v dobách nízkých úrokových sazeb jdou hodnoty nemovitostí obecně nahoru a naopak, pokud financování je drahé a těžko dostupné, nemovitosti mohou ztrácet na hodnotě.

Z legislativních faktorů lze za ty nejvýznamnější označit daňové vlivy (např. daň z nabytí nemovitých věcí nebo aktuální sazba DPH) a územně-plánovací situaci (např. podmínky a dobu nutnou k získání stavebního povolení).

PŘÍKLAD OCENĚNÍ BYTOVÉ JEDNOTKY TRŽNÍ HODNOTOU

Při odhadu tržní hodnoty bytové jednotky se obvykle preferuje porovnávací metoda ocenění, protože často existuje dostatek srovnatelných bytových jednotek se známou cenou (ideálně skutečně zaplacenou, ale případně i nabízenou) a lze vyhodnotit rozdíly v hodnototvorných faktorech mezi oceňovanou bytovou jednotkou a srovnatelnými bytovými jednotkami.

Výnosovou metodu ocenění je možné použít, ale není to obvyklé. Postupy výnosového ocenění se spíše používají pro vyhodnocení výnosnosti investice do bytové jednotky. Provedení nákladového ocenění bytové jednotky není z pozice běžného kupujícího nebo prodávajícího obvyklé, je však součástí komplexního ekonomického **vyhodnocení developera** při rozhodování o výstavbě bytového domu.

Jako praktický příklad uvedeme ocenění bytové jednotky v Praze 8 – Kobylisích o podlahové ploše 60 m² a dispozici 2 + kk. Příklad je pouze ilu-

strativní. Jednotlivé parametry ocenění se v čase mění (tabulka č. 1).

Ocenění je provedeno nepřímým porovnáním na m² podlahové plochy. Do vzorku srovnatelných nemovitostí bylo zařazeno 6 bytových jednotek s obdobnými hodnototvornými parametry. Kupní či inzerované ceny srovnatelných bytů se pohybují od 2,3 do 3,2 mil. Kč.

Index zdroje informací poukazuje na to, zda se jedná o cenu již sjednanou a tedy zaplacenou (koeficient 1,00) nebo o cenu pouze inzerovanou (koeficient 0,90). V případě inzerovaných cen se doporučuje provést korekci o 5 až 20 % z důvodu toho, že inzerované ceny nepředstavují rovnováhu mezi nabídkou a poptávkou (jde pouze o indikaci nabídky, která se ze zkušenosti při jednání o ceně sníží).

Index porovnání zohledňuje rozdíly v hodnototvorných parametrech (viz kapitola 3). Cena bytu č. 1 byla zvýšena z důvodu toho, že tento byt disponuje horším vybavením a dům je v horším stavu než u oceňovaného bytu. Cena

Tabulka č. 1

Porovnávaný byt	Cena bytu zaplacená / inzerovaná Kč	Užitná plocha bytu m ²	Index zdroje informací	Upravená jednotková tržní cena bytu Kč/m ²	Index porovnání	Indexovaná jednotková tržní cena bytu Kč/m ²
Byt č. 1	2 340 000	53	1,00	44 318	1,0500	46 534
Byt č. 2	2 860 000	52	0,90	49 500	1,0000	49 500
Byt č. 3	3 180 000	64	0,90	44 719	1,1500	51 427
Byt č. 4	2 960 000	60	1,00	49 333	1,0000	49 333
Byt č. 5	3 000 000	56	1,00	53 571	1,0000	53 571
Byt č. 6	2 782 000	48	1,00	57 958	0,8500	49 265
Počet hodnot celkem						6 ks
Minimum						46 534 Kč/m ²
Průměr						49 938 Kč/m ²
Maximum						53 571 Kč/m ²
Směrodatná odchylka						2 161 Kč/m ²
Směrodatná odchylka v procentech z průměru						4,3%
Průměr minus směrodatná odchylka						47 778 Kč/m ²
Průměr plus směrodatná odchylka						52 099 Kč/m ²

bytu č. 3 byla zvýšena z důvodu toho, že tento byt se nachází v horší mikrolokalitě a je ve větší vzdálenosti od metra. Cena bytu č. 6 byla snížena z důvodu jeho menší výměry (byty s nižší výměrou mají obecně vyšší cenu za m² a obráceně), lepšího vybavení a dispozice. Ostatní byty byly vyhodnoceny jako úplně srovnatelné, proto je index srovnání roven 1.

Vyhodnocení cen bytů statistickými metodami ukazuje, že průměr hodnot je cca 50.000 Kč/m² podlahové plochy. Výsledná hodnota se s vysokou mírou pravděpodobnosti pohybuje v intervalu od 47.800 Kč/m² do 52.100 Kč/m², což je asi 4,3 % odchylka od průměru.

Odhadnutá tržní hodnota oceňované bytové jednotky leží v intervalu cca 2,9 až 3,1 mil. Kč se střední hodnotou danou průměrem ve výši cca 3 mil. Kč.

Jak je vidět z prezentovaného příkladu, samotná aplikace metody porovnávací není složitá. Kom-

plikovaná je identifikace srovnatelných nemovitostí, získání potřebných dat a vyhodnocení případných rozdílů indexem porovnání.

V případě, že ocenění provádíte nebo se na něj spoléháte, je třeba dbát opatrnosti zejména v případě indexů porovnání a výsledného intervalu hodnoty. Index porovnání sice slouží k zachycení některých rozdílů mezi porovnávanými a oceňovanou nemovitostí, neměl by ovšem sloužit k výrazné změně cen. Za ještě přípustnou korekci lze považovat snížení či zvýšení o řekněme 15 až 25 %. Volbu výrazně vyšší korekce cen lze označit za chybu, která je způsobena tím, že vzorek srovnatelných nemovitostí nebyl zvolen správně.

Problém nastává také v situaci, kdy výsledný interval je příliš široký. Přestože odhad hodnoty není nikdy o nalezení přijatelného intervalu, je každému čtenáři zřejmé, že například interval 20 000 Kč/m² až 80 000 Kč/m² a volba výsledku

Tabulka č. 2

Výnosy – nájemné	Plocha m ²	Nájem Kč m ² /měsíc	Ročně Kč
Byt č. 1	50	230	138 000
Byt č. 2	45	230	124 200
Byt č. 3	85	215	219 300
Byt č. 4	50	230	138 000
Byt č. 5	45	230	124 200
Byt č. 6	85	215	219 300
Byt č. 7	50	230	138 000
Byt č. 8	45	230	124 200
Byt č. 9	85	215	219 300
Byt č. 10	50	230	138 000
Byt č. 11	45	230	124 200
Byt č. 12	85	215	219 300
Byt č. 13	120	210	302 400
Byt č. 14	120	210	302 400
Celkem	960	220	2 530 800
Položka	Na m ² měsíčně	Kč var. 1	Kč var. 2
Výnosy (Kč)	220	2 530 800	2 530 800
Náklady (Kč)	60	687 500	687 500
Zisk (Kč)	160	1 843 300	1 843 300
Kapitalizační míra (% p.a)		3,50 %	3,00 %
Tržní hodnota (Kč)		52 670 000	61 440 000
Tržní hodnota na m² (Kč)		54 900	54 900

na 50 000 Kč/m² není v pořádku. Zpracovatel takového odhadu by se měl rozhodnout a náležitě zdůvodnit, zda posuzovaná nemovitost je svými charakteristikami podobná spíše těm, které jsou prodávány kolem dolní hranice nebo těm, které jsou prodávány na horní hranici intervalu. Tato vyhodnocení vyžadují značnou míru kvalifikace a zkušeností a dělají z oceňování, které je technicky vzato často jednoduché, složitou disciplínu.

PŘÍKLAD OCEŇENÍ BYTOVÉHO DOMU TRŽNÍ HODNOTOU

Oceňování bytového domu tržní hodnotou se obvykle provádí výnosovou a porovnávací metodou. Protože porovnávací metoda byla představena v případě ocenění bytové jednotky a v případě ocenění bytového domu by bylo její použití analogické, bude dále ukázáno pouze ocenění metodou výnosovou.

Jako praktický příklad uvedeme ocenění bytového domu na Praze 2 – Vinohrady, který disponuje celkem 14 pronajatými bytovými jednotkami o celkové podlahové ploše 960 m². Příklad je pouze ilustrativní. Jednotlivé parametry ocenění se v čase mění (tabulka č. 2).

Výnosové ocenění bylo provedeno metodou přímé kapitalizace, přičemž vychází z kalkulace nájemného z jednotlivých bytů. Byty jsou pronajaty bonitním nájemníkům a nájemné je tržní (v místě a čase obvyklé). Nájemné (výnosy) činí celkem přes 2,5 mil. Kč ročně, což je cca 220 Kč/m²/měsíc. Náklady provozu a údržby byly odhadnuty na 687,5 tis. Kč ročně, což je cca 60 Kč/m²/měsíc a 27% výnosů.

Mezi náklady patří zejména tyto položky:

- daň z nemovitých věcí,
- pojištění nemovitosti,

- obnovovací náklady a náklady na opravy,
- náklady na neúplné pronajmutí a uvedení do pronajimatelného stavu,
- náklady na správu nemovitosti (pokud nejsou případně hrazeny nájemníky).

Náklady na služby nejsou zahrnuty. Vychází se z toho, že jsou dle sjednaných nájemních smluv plně hrazeny nájemníky nad rámec nájemného, a proto nemají dopad do peněžních toků.

Odhadnutá tržní hodnota oceňovaného bytového domu leží v intervalu cca 52,7 až 61,4 mil. Kč dle volby výše kapitalizační míry se střední hodnotou danou průměrem ve výši cca 57 mil. Kč.

V případě výnosového ocenění se často řeší otázka správné volby kapitalizační míry. Její odvození není jednoduché. Výše uvedený příklad ukázal, že pouhé zvýšení kapitalizační míry z 3% na 3,5% znamenalo pokles odhadu hodnoty o 9 mil. Kč, tj. o 15%.

ZÁVĚR

Tento příspěvek měl za cíl představit čtenářům základní postupy spojené s odhadem hodnoty bytu a bytového domu. Oceňování je důležitý proces vedoucí k vytvoření představy o hodnotě aktiva, v tomto případě residenční nemovitosti. Tato představa je podstatná pro rozhodování o koupi či prodeji i pro účely účetnictví. Účetnictví v některých případech vyžaduje, aby nemovitost v majetku účetní jednotky byla oceněna nezávislým znalcem.

■ Ing. Tomáš Podškubka, Ph.D., MRICS



ING. TOMÁŠ PODŠKUBKA, PH.D., MRICS

Absolvent VŠE Praha a člen Královského institutu diplomovaných znalců (RICS). Senior manažer znaleckého ústavu TPA Valuation & Advisory s.r.o. (oceňování podniků, nehmotného majetku a nemovitostí a dále pak finanční plánování a přeměny obchodních společností). Znalec v oboru ekonomika, odvětví ceny a odhady. Spolupracuje s VŠE v Praze a dalšími školicími institucemi a publikuje v odborných časopisech.

Rozhovor s Bc. Lenkou Dvořákovou



Certifikovaná účetní a daňová poradkyně, členka KCÚ a KDP ČR (zde působí v Sekci účetnictví a Sekci daně z příjmu právnických osob). Vystudovala ekonomickou vysokou školu se zaměřením na „účetnictví a finanční řízení podniku“. V účetnictví působí od roku 1995, vede vlastní účetní a daňovou kancelář Prospeko spol. s r.o. Je přihlášena k etickému kodexu KDP ČR a KCÚ. Věnuje se také lektorské a publikační činnosti.

Při vašich přednáškách působíte velice přirozeně a nenuceně, často se z místnosti ozývá smích. Člověk by se domníval, že snad ani nejste účetním a daňovým poradcem, o nichž se často tvrdí, že jsou poněkud „suchaři“. Nemáte dojem, že by si oblast účetnictví a daní zasluhovala poněkud vážnější přístup?

Právě naopak. Myslím si, že v našem oboru, který je tak svázán různými zákony, nařízeními, pravidly a doporučeními, je potřeba odlehčit jakkoli je to možné. Odlehčení je totiž úplně

něco jiného, než nezodpovědnost, která je pro účetní branži zcela nepřijatelná.

Vzpomeňte si na jakoukoli situaci, která vám z vašeho života utkvěla v paměti. Pokud byste analyzoval důvody, proč si danou situaci dodnes pamatujete, pak dojdete k závěru, že byla spolehlivě spojena s určitým emotivním zážitkem. Pro uložení zážitku do dlouhodobé paměti není vůbec důležité, zda byl zážitek spojen s pozitivním či negativním pocitem. Pokud mi tedy záleží, aby si účastníci ze semináře odnesli důležité informace, je velice výhodné, když se spojí s emocemi.

Představte si situaci, kdy byl při inventarizaci zjištěn inventarizační rozdíl. Je nutno jej vypořádat, zaúčtovat, případně vyřešit daňové konsekvence. Nic zábavného a pro účetní další práce. A teď si představme stejnou situaci podanou zcela jiným způsobem: Účetní jednotka eviduje v rozvaze ryby. Při inventuře je zjištěno, že ryby v rybníce vůbec nejsou. Na dotaz, kde ty ryby tedy jsou, byla podána odpověď ze strany účetní jednotky takto: „Ryby snědla valná hromada“. Uznejte, necháte si v rozvaze ryby, které vám snědla valná hromada? Jistě budete souhlasit, že nikoli a že musíte ryby z rozvahy dostat pryč. Jak? No přece vyčíslením inventarizačního rozdílu, odúčtováním ryb z rozvahy a provedením dalších souvisejících kroků.

A teď mi řekněte, kterou z uvedených dvou situací si budete pravděpodobně pamatovat? Kromě toho, že si účastníci informace snáze zapamatují, si to všichni (já i oni) velice užijeme. A víte, jak je to pěkný pocit, když si po náročném celodenním přednášení řeknete: „To jsme si to dnes užili...“?

Zmínila jste oblast inventarizací. Setkáváte se často s problémy v této oblasti?

Ano, setkávám. A myslím, že nejen já. Největším problémem bývá absence inventarizace a velmi často i zájmu o její provedení. Domnívám se, že důvodů je hned několik.

Jednak se v praxi můžeme setkat s vysokým procentem drobných společností s ručením ome-

zeným, které byly často založeny jen z reprezentativních důvodů, neboť „s.r.o. lépe vypadá než podnikání na živnostenský list“ a u nichž je zájem jednatelů či vlastníků o skutečný účel účetnictví (a jeho pravidla) velice malý, nezřídka mizivý.

Ačkoli se inventarizací zabývá zákon o účetnictví, nelze problém zúžit výhradně na účetní jednotky podléhající zákonu o účetnictví. Také neúčtující fyzické osoby s daňovou evidencí zjišťují skutečný stav zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků a o zjištěné rozdíly upraví základ daně. Kdyby tyto fyzické osoby neznaly evidenční stav uvedených položek, pak by nebyly schopné dojít ke zjištění rozdílů a naplnění požadavků zákona o daních z příjmů.

Plošným problémem bývá také samotné nerozlišování pojmů inventura a inventarizace. Zejména účetní legislativu nepolíbená část podnikatelů často oba pojmy spojuje a považuje fyzické sepsání „toho, co mám“ za maximum svého úsilí.

Dalším častým problémem je dojem účetních jednotek (ale i fyzických osob nevedoucích účetnictví) o nepovinnosti vedení samotné evidence majetku a zásob. K tomu nejčastěji dochází v případech, kdy si účetní jednotka zvolí způsob účtování zásob metodou „B“ (tj. účtování přímo na nákladové účty).

Pro dokreslení situace nutno zmínit, že způsob účtování zásob metodou B si obvykle volí účetní jednotky ve snaze snížit administrativní náročnost na minimum, což v jejich konkrétních představách zobrazuje sen o zproštění povinnosti evidovat pohyby (nejčastěji) skladových zásob. Takový omyl však pro ně může mít fatální důsledky.

Situace se může radikálně zdramatizovat, pokud účetnictví zpracovává externí účetní, který logicky nepůsobí přímo v prostorách svého klienta, ale do firmy pouze dochází na pravidelné schůzky. Klient se může mylně domnívat, že vedení evidence majetku a zásob padá na bedra externího účetního. To je pochopitelně holý nesmysl, neboť ani při nejlepší snaze externě působící účetní nemá šanci zjistit informace o skutečném pohybu majetku a zásob. Na konci účetního období, kdy je nutno zajistit inventarizaci, se například zjistí, že skladovou evidenci nikdo nevedl. Jak pak porovnávat skutečné

a evidenční stavy a vyčíslovat případné rozdíly, když nám přesně polovina relevantních informací chybí?

Vrátíme-li se na začátek našeho rozhovoru, v němž jsme rozebírali Váš přístup k přednáškám, rád bych se zeptal, zda i k inventarizacím dlouhodobého majetku máte nějakou komickou historku či zážitek, který by naše čtenáře pobavil?

Koukám, že Vám ryby nestačily (*smích*). Uspokojil by Vás krocan (evidován v aktivech jako dlouhodobé aktivum), jehož fyzická absence byla způsobena „sežráním“ liškou? (*smích*)

Dobrá, pojďme k něčemu vážnějšímu. Dlouhodobý majetek je v účetnictví a daních řešen již od nepaměti. Co je podle Vašeho názoru důvodem, že je znovu a znovu řešen?

Dlouhodobý majetek je poměrně rozsáhlou kategorií a pro správné nakládání s ním je nutná velmi dobrá orientace nejen v účetních předpisech, ale také v daňových zákonech. Řešení situací spojených s dlouhodobým majetkem se v řadě případů z účetního a daňového pohledu liší. Namátkově zmiňme rozdílná pravidla pro zahrnutí do hmotného (dlouhodobého) majetku u souborů samostatných hmotných movitých věcí. Pro daň z příjmů limitujeme na úrovni 40 000 Kč, zatímco pro účely účetnictví je limit určený výhradně účetní jednotkou. Obdobně pak činí problém rozlišení stejného hodnotového limitu pro technické zhodnocení dle zákona o daních z příjmů u hmotného a nehmotného majetku. V obou případech zákon o daních z příjmů stanovuje hodnotovou hranici pro technické zhodnocení na úrovni 40 000 Kč, avšak pokaždé nakládáme s limitem jinak. Na problém koneckonců upozorňuje jeden z příspěvků tohoto čísla bulletinu.

Problémy se mohou vyskytovat i v jiné podobě, např. v absenci používání opravných položek, nesprávném nakládání s odpisy (daňovými i účetními), rezervami, chybném oceňování atp.

Vezmeme-li v úvahu, že případné chyby v účtování dlouhodobého majetku či chyby daňového charakteru, budou mít (díky dlouhodobosti) obvykle dopad do řady let, případné řešení nalezeného problému může být minimálně kompli-

kací, velice často zdrojem další navazující chyby. Jak málo účetních umí správně naložit s chybou minulých období...

Vzpomínám na účetní jednotku, která evidovala jeden a týž dlouhodobý majetek hned na několika evidenčních kartách majetku, přičemž každá z těchto karet měla odlišné údaje o odpisování. Mám konkrétně na mysli, že jeden a týž majetek byl podle různých karet odpisován pokaždé jiným způsobem, odpisy se lišily. Na zůstatky na rozvahových účtech však neodpovídala ani jedna z „verzí“ karet. Následně bylo zjištěno, že ačkoli účetní zaevidoval vyřazení majetku do karty majetku, účetně nikdy (!) žádný majetek nevyřadil. Můžeme jen domýšlet, jak po celá léta probíhala inventarizace.

Jak se pak takové nálezy chyb řeší?

Má-li účetní jednotka takové štěstí, že na chybu přijde dříve než správce daně, má ještě pořád šanci stav napravit. V případě chyb u dlouhodobého majetku je nutno obvykle analyzovat, do jakých období se chyba projevila a o jaký druh chyby vůbec jde. V obecném pohledu doporučuji v první fázi vždy řešit odděleně chybu v účetnictví a chybu v daních.

Chyba nemusí mít vždy současně daňový i účetní charakter. Je proto vhodné vyčíslit výši daňové chyby a rozdíl na daňové povinnosti následně zahrnout do opravy chyb v účetnictví. Nesmíme zapomenout, že i daň je nákladovou položkou a ovlivňuje výši výsledku hospodaření, potažmo stav vlastního kapitálu.

Oprava samotných chyb minulých období v účetnictví není tak složitá, jak by se na první pohled zdálo. Jedná-li se o účetní chybu výsledkovou a zároveň je-li její hodnota nad hranicí významnosti (kterou má účetní jednotka stanovenou ve vnitřní směrnici), pak účetní chybu opraví za pomoci účtu jiného výsledku hospodaření, a to včetně zaúčtování daně (v podobě snížení i zvýšení daňové povinnosti, která z opravy daňové chyby vyplynula). Jedná-li se o chybu, která má dopad výhradně do rozvahových účtů, zaúčtuje se oprava chyby rozvahově. Doplňme, že jedná-li se o účetní chybu výsledkovou pod hranicí významnosti, je zaúčtována na běžné účty nákladů či výnosů běžného účetního období, neboť její výše obraz o účetní jednotce nijak nezkreslí.

Vidíte, a hned mi v hlavně naskočila další z častých chyb, a to nesprávně zpracovaná vnitřní účetní směrnice, k jejímž hlavním nedostatkům patří buď její úplná absence, případně neaktualnost či neúplnost.

Dá se tedy vůbec říci, co je v účtování hlavní prioritou? Narážím na to, že čehokoli jsme se dotkli, z toho vyplývaly komplikace a problémy.

Osobně považuji za nejdůležitější narazit na správného účetního, který bude nejen zodpovědný, ale který si udrží chladnou hlavu pro řešení problémů a v závěru se nebude bát přijít s tím, že i on sám zacychoval. To se jednoduše občas stane. Oceňuji fér přístup, chybu lze vždy opravit, byť s jistým úsilím.

Najdeme-li takového člověka, dovolme si tedy „odlehčit“, jak jsme zmínili v úvodu rozhovoru. Přestaňme se brát tak vážně a berme život s nadhledem. Byť je to někdy sakra těžké. Optimistický vstup do nového roku 2018, přátelé...

Děkuji za rozhovor

Ing. Petr Píša

Ohlédnutí za rokem 2017 – profesní legislativa není jen o daních a účetnictví

Rok 2017 pomalu končí. Aplikovali jsme v něm výrazné změny zákona o účetnictví – prvně jsme po novele zpracovávali účetní závěrku. Od jara jsme sledovali daňový balíček, který se nakonec stal „letním“, a teď už zase abychom řešili, co do daní a účetnictví přinese rok 2018.

Jak se ale v profesi snažíme tu a tam připomínat „naše“ legislativa není jen o zákoně o účetnictví a o daních. Zrekapitulujme si pár dalších zákonů, které se nás v praxi mohou, až nepříjemně, dotknout. Novému přestupkovému právu ve vazbě na účetní předpisy jsme se tento rok věnovali dost, tak pojďme ještě o kousek dál...

Asi tím největším strašákem je trestní odpovědnost. Velkou změnu do ní přinesl zákon o trestní odpovědnosti právnických osob. Tato zákonná úprava umožnila dopad trestní odpovědnost na právnické osoby, aniž by bylo nutné prokázat zavinění konkrétnímu člověku, což bylo v praxi často velmi obtížné. Hrozba trestního postihu se tak stala mnohem reálnější. Zásadní rozšíření přinesla novela zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob, již na sklonku roku 2016, když novela zavedla zcela opačnou koncepci, kdy katalog trestných činů, které se mohou právnických osob týkat vymezila negativně, tj. pouze označila ty trestné činy, které ze své podstaty může spáchat jen a pouze osoba fyzická. Na všechny ostatní trestné činy dopadá od 1. 12. 2016 trestní odpovědnost v plném rozsahu. Tuto významnou změnu je určitě vhodné připomenout, i když dlužno říci, že na trestné činy související s účetnictvím a daněmi (krácení daně, zkreslování hospodářských údajů, úvěrový podvod) již dopadala trestní odpovědnost právnických osob před touto novelou. Přesto zásah do našeho oboru najdeme, může se jednat např. o trestný čin zvýhodňování věřitele.

Za právnickou osobou vždy samozřejmě sto-

jí osoba, která v jejím zájmu jedná. Mluvíme o tzv. přičitatelném jednání, které je dáno zpravidla statutárním orgánu, členu statutárního orgánu či jiné osobě ve vedoucím postavení. Zmíněná významná novela však přinesla i určité zmírnění. Právnická osoba se odpovědnosti zprostití, pokud vynaložila veškeré úsilí, které po ní lze spravedlivě požadovat, aby spáchání protiprávního činu osobami, jejichž jednání je právnické osobě přičitatelné, zabránila. Zákon přímo nestanoví, co takovým úsilím může být. Lze však doporučit zejména vhodná systémová opatření, zahrnující systém směrnic a kontroly. I nadále funguje účinná lítost. To znamená, že trestní odpovědnost se může právnická osoba zprostit, pokud od protiprávního jednání dobrovolně upustí. Dobrovolnost není opět zákonem definována, výkladově by k upuštění od protiprávního jednání mělo dojít dříve, než začnou být činěny kroky v rámci trestního řízení. Novela však přinesla zpřísnění v podobě katalogu trestných činů, u nichž účinné lítosti využít nelze. Klasické „účetní“ trestné činy v nich nenajdeme. Přesah do účetní profese by však mohla znamenat manipulace s účetními daty, která by naplnila skutkovou podstatu pleťích v insolvenčním řízení.

Novely roku 2017 byly již spíše terminologické a na výkon profese nemají přímý vliv. Zmíňme jen, že k 1. 7. 2017 vypadlo ze zákona ustanovení upravující vztah řízení o trestném činu ve vztahu k řízení o správním deliktu. Tato změna však souvisí s novým přestupkovým zákonem a vztah trestní a správní odpovědnosti nyní upravuje prá-

vě zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přešupky a řízení o nich („Přestupkový zákon“).

Další zákon, který by rozhodně neměl zůstat stranou naší pozornosti je **zákon o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu**. Víme dlouhodobě, že účetní je v souladu s tímto zákonem tzv. povinnou osobou a právní úprava mu svěřuje ve věci tzv. praní špinavých peněz řadu povinností. I tento zákon byl k 1. 1. 2017 poměrně rozsáhlé novelizován. Částečně jde o terminologii vyplývající z toho, že původní Finančně analytický útvar Ministerstva financí byl zcela vyjmut ze struktury MF ČR a stal se samostatným Finančně analytickým úřadem.

Přesto však novela přináší i zásadní věcné změny. Co by nás mohlo zajímat v naší praxi je i rozšíření okruhu povinných osob na osoby podnikající s virtuální měnou a na osoby, které realizují platbu v hotovosti nad 10 000 EUR. Zde je třeba zaznamenat pokles hodnoty obchodu z původních 15 000 EUR.

Zákon nově formuluje definici skutečného majitele, i když bez výrazné změny. Dále novelou rozšiřuje povinnost identifikace, a to na záznam dalších než základních údajů v návaznosti na řízení rizik. Jedná se o takové údaje jako telefonní číslo, e-mailovou adresu či zaměstnavatele. Návazně je tak v § 8 komplexněji upravena kontrola klienta. Jistou úlevu naopak přináší možnost tzv. převzetí identifikace, pokud v rámci Evropské Unie již provedla identifikaci osoba shodného typu. Toto lze v praxi využít např. při holdingových strukturách v rámci Unie.

Co je třeba od tohoto roku považovat za zásadní, je důraznější uchopení systému vnitřních zásad. Zákon již v minulosti systém postupů k naplnění povinností podle zákona znal. Nicméně přesněji nyní **ukládá vypracovat systém strategie vnitřní kontroly a komunikace ke zmírňování a účinnému řízení rizik**, která ze snah o legalizaci výnosů z trestné činnosti či financování terorismu plynou. S ohledem na typ své činnosti je nutné vypracovat tento materiál do 60 dnů ode dne, kdy jste se stali povinnou osobou. Takže zde velký pozor; **všichni účetní působící na trhu**

účetních služeb, by již takovýto materiál měli mít! Cílem je zhodnotit rizikové faktory, zejména typ klienta, účel, pravidelnost a délku trvání obchodního vztahu nebo obchodu mimo obchodní vztah, typ produktu, hodnotu a způsob uskutečnění obchodu a rizikovost zemí nebo zeměpisných oblastí, k nimž se obchody vztahují. Stručný katalog rizikových faktorů uvádí Příloha 2 k zákonu.

Úřad má ve vztahu k plnění zákona povinnými osobami kontrolní pravomoc. A zákon dává též katalog přestupků a výše finančních pokut, které nám za porušení zákona hrozí. Skutkové podstaty přestupků a výše sankcí zůstaly od předchozího znění v podstatě nezměněny. Snad jen drobné zmírnění, které přinesla obecně reforma přestupkového práva. Namísto zavedeného „se uloží pokuta“ došlo k posunu ve smyslu „může být uložena pokuta“. Znamená to, že v případě porušení právní normy může dojít pouze k tzv. projednání a uložení nápravných opatření. Přesto velký apel – povinnosti uložené tímto zákonem není radno podcenit a na pouhé napomenutí raději nespolehejme.

Další, co nám často jako účetním přijde pod ruce, byť často až ex post, je omezení plateb v hotovosti. V hmotně právní úpravě zůstala **ustanovení zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti** beze změny. Tj. stále platí limit 270 000 Kč pro hotovostní platbu jedné osobě v jeden den a shodné zůstaly i výluhy z této povinnosti např. platby daní či vklady na bankovní účet. Výrazná změna však přišla s doprovodnou novelou přestupkového zákona. Zde nešlo o jen o formalitu překlopení správních deliktů na přestupky a podřízení procesu přestupkovému zákonu. Případný limit pokuty pro právnickou osobu za porušení tohoto zákona se navýšil z 500 000 Kč řádově na 5 000 000 Kč. Významný důvod, abychom i v tomto ohledu zůstali nadále bdělí.

Poslední oblast, kterou bych nerada pominula, je **prokazování původu majetku**. Tato problematika je ve své podstatě kategorií daňovou, neboť se její právní úprava dostala do zákona o daních z příjmů. Cílem je v tomto případě zdanit zatažené příjmy. Podstatou není plošná povinnost

poplatníků podávat majetková přiznání, ale individuální posouzení souladu mezi majetkem a příjmem poplatníka (a to jak právnícké, tak fyzické osoby) správcem daně.

Ale co nás může jako účetní v této souvislosti zajímat? Správce daně, aby mohl vyzvat poplatníka daně z příjmů k prokázání původu majetku, musí nabýt ve smyslu § 38x zákona o daních z příjmů důvodnou pochybnost, že příjmy tvrzené správcem daně neodpovídají nárůstu jmění, výdajů či spotřebě ve výši vyšší než 5 000 000 Kč. Důvodná pochybnost je neurčitý právní pojem, který musí správce daně v konkrétním případě vyložit. A velmi silným důkazem takové pochybnosti, mohou být jednoznačně účetní výkazy. A vraťme se kruhem do trestního práva. Na prokazování původu majetku zareagovala novela trestního zákoníku k 18. 3. 2017 zavedením nové skutkové podstaty v § 227 Porušení učinit pravdivé prohlášení o majetku. A nejsou účetní výkazy formou takového prohlášení?

Co říci na závěr? Konec roku je za dveřmi a pomalu začneme pracovat na dalších účetních závěrkách. Snad je nadbytečné to říkat, ale věnujme jim pozornost. Tlak na správné výkaznictví totiž přesahuje široce účetní předpisy a je tak větší, než se na první pohled zdá.

■ **Mgr. Ing. Magdalena Králová**



MGR. ING. MAGDALENA KRÁLOVÁ

Účetní expertka, daňová poradkyně, viceprezidentka SÚ ČR a předsedkyně dozorčí komise Komory certifikovaných účetních. Absolventka VŠE v Praze a Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně. Od roku 2001 se věnuje poskytování služeb účetního a daňového poradenství jako OSVČ, v roce 2009 založila společnost MK ekonomika s.r.o.

Jsme na Twitteru!

Sledujte každý den

horké zprávy z Komory



Nová legislativa (září– listopad 2017)

ZE SBÍRKY ZÁKONŮ

Částka č. 99 – rozeslána dne 4. září 2017

NÁLEZ ÚSTAVNÍHO SOUDU Č. 283/2017 SB., ve věci návrhu na zrušení § 61 odst. 2 věty první a § 66 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění zákona č. 294/2013 Sb.

Částka č. 101 – rozeslána dne 13. září 2017

NAŘÍZENÍ VLÁDY Č. 286/2017 SB., kterým se mění nařízení vlády č. 567/2006 Sb., o minimální mzdě, o nejnižších úrovních zaručené mzdy, o vymezení ztíženého pracovního prostředí a o výši příplatku ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2018).

Částka č. 102 – rozeslána dne 15. září 2017

ZÁKON Č. 289/2017 SB., kterým se mění zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 30. září 2017).

ZÁKON Č. 290/2017 SB., kterým se mění zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (účinnost dnem 1. ledna 2018 s výjimkami).

Částka č. 103 – rozeslána dne 15. září 2017

ZÁKON Č. 293/2017 SB., kterým se mění zákon č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti za újmu způsobenou provozem vozidla a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2018).

Částka č. 104 – rozeslána dne 19. září 2017

ZÁKON Č. 297/2017 SB., kterým se mění zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2018 s výjimkami).

ZÁKON Č. 305/2017 SB., kterým se mění zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 19. září 2017).

VYHLÁŠKA Č. 306/2017 SB., o vzoru zprávy podle zemí a pokynech k jejímu vyplnění pro účely automatické výměny informací s jiným státem v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní (účinnost dnem 19. září 2017).

Částka č. 106 – rozeslána dne 19. září 2017

ZÁKON Č. 310/2017 SB., kterým se mění zákon č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (účinnost dnem 1. června 2018).

Částka č. 111 – rozeslána dne 6. října 2017

ZÁKON Č. 327/2017 SB., kterým se mění zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších

předpisů, a zákon č. 251/2005 Sb., o inspekci práce, ve znění zákona č. 93/2017 Sb. (účinnost dnem 1. ledna 2018).

Částka č. 117 – rozeslána dne 19. října 2017

NAŘÍZENÍ VLÁDY Č. 344/2017 SB., o zvýšení příplatků k důchodu v roce 2018 (účinnost dnem 1. ledna 2018).

Částka č. 128 – rozeslána dne 7. listopadu 2017

ZÁKON Č. 367/2017 SB., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (účinnost dnem 1. ledna 2018).

Částka č. 129 – rozeslána dne 13. listopadu 2017

ZÁKON Č. 370/2017 SB., o platebním styku (účinnost dnem 13. ledna 2018).

ZÁKON Č. 371/2017 SB., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o platebním styku (účinnost dnem 13. ledna 2018).

Částka č. 132 – rozeslána dne 14. listopadu 2017

NAŘÍZENÍ VLÁDY Č. 376/2017 SB., o vyloučení některých tržeb z evidence tržeb (účinnost dnem 14. listopadu 2017).

Částka č. 139 – rozeslána dne 29. listopadu 2017

VYHLÁŠKA Č. 396/2017 SB., KTEROU SE MĚNÍ VYHLÁŠKA Č. 312/2014 SB., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu), ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2018).

VYHLÁŠKA Č. 397/2017 SB., KTEROU SE MĚNÍ VYHLÁŠKA Č. 410/2009 SB., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2018).

VYHLÁŠKA Č. 398/2017 SB., KTEROU SE MĚNÍ VYHLÁŠKA Č. 383/2009 SB., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2018).

Částka č. 142 – rozeslána dne 30. listopadu 2017

VYHLÁŠKA Č. 401/2017 SB., o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2018 (účinnost dnem 1. ledna 2018).

ZE SBÍRKY MEZINÁRODNÍCH SMLUV

Částka č. 29 – rozeslána dne 5. září 2017:

SDĚLENÍ MINISTERSTVA ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ Č. 51/2017 SB. M. S., o pozastavení provádění smluv o zdanění příjmů z úspor s Britskými Panenskými ostrovy, Kajmanskými ostrovy, Montserratem a Turks a Caicos (platnost dnem 26. května 2017).

Částka č. 32 – rozeslána dne 12. října 2017:

SDĚLENÍ MINISTERSTVA ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ Č. 62/2017 SB. M. S., o sjednání Dohody mezi Českou republikou a Belize o výměně informací v daňových záležitostech (platnost dnem 14. září 2017).

Částka č. 37 – rozeslána dne 29. listopadu 2017:

SDĚLENÍ MINISTERSTVA ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ Č. 71/2017 Sb. m. s., ke Smlouvě mezi Českou republikou a Chilskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.

Z ÚŘEDNÍHO VĚSTNÍKU EVROPSKÉ UNIE

Úřední věstník EU – L 240 – publikován dne 19. září 2017:

NAŘÍZENÍ EVROPSKÉHO CENTRÁLNÍ BANKY (EU) Č. 2017/1538, kterým se mění nařízení (EU) 2015/534 o vykazování finančních informací v oblasti dohledu (ECB/2017/25) – (platnost dnem 7. října 2017, použije se od 1. ledna 2018).

NAŘÍZENÍ EVROPSKÉHO CENTRÁLNÍ BANKY (EU) Č. 2017/1539, kterým se mění nařízení (EU) 2015/534 o vykazování finančních informací v oblasti dohledu (ECB/2017/25), na méně významné dohlížené subjekty, na které se vztahují vnitrostátní účetní rámce (ECB/2017/26) – (platnost dnem 7. října 2017).

Úřední věstník EU – L 291 – publikován dne 9. listopadu 2017:

NAŘÍZENÍ KOMISE (EU) Č. 2017/1986, kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 16 (platnost dnem 29. listopadu 2017).

NAŘÍZENÍ KOMISE (EU) Č. 2017/1987, kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 15 (platnost dnem 29. listopadu 2017).

NAŘÍZENÍ KOMISE (EU) Č. 2017/1988, kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 4 (platnost dnem 29. listopadu 2017).

NAŘÍZENÍ KOMISE (EU) Č. 2017/1989, kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní účetní standard (IAS) 12 (platnost dnem 29. listopadu 2017).

NAŘÍZENÍ KOMISE (EU) Č. 2017/1990, kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní účetní standard (IAS) 7 (platnost dnem 29. listopadu 2017).

Z PŘIPRAVOVANÉ LEGISLATIVY

SENÁT PARLAMENTU ČR

Návrh zákona, kterým se mění zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších zákonů. S navrhovanou účinností od 1. února 2018 návrh vyřazuje některé činnosti z oblasti zdravotnictví a sociálních služeb z působnosti zákona (senátní tisk č. 190).

■ Připravil LZ

Ze Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

ROZHODNUTÍ Č. 3590/2017

Důchodové pojištění: starobní důchod; náhrada příjmu z výdělečné činnosti

Do vyměřovacího základu pro výpočet starobního důchodu podle § 16 zákona č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, se započítá přiznaná a vyplacená náhrada mzdy nebo platu na základě soukromoprávní dohody o narovnání, pokud sporná mzda nebo plat náleží pojištěnci za rozhodné období, a to bez ohledu na okamžik splatnosti přiznané náhrady.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2017, čj. 6 Ads 260/2016-44)

ROZHODNUTÍ Č. 3604/2017

Daňové řízení: daňová kontrola; místní šetření

Pokud správce daně prověřuje plnění daňové povinnosti a tvrzení daňového subjektu v konkrétním zdaňovacím období a vyzývá daňový subjekt k předložení kompletního účetnictví a evidence pro daňové účely pro příslušné zdaňovací období, je povinen zahájit daňovou kontrolu podle § 85 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a nemůže institut daňové kontroly obcházet fingovaným místním šetřením podle § 80 téhož zákona v rámci vyhledávací činnosti.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, čj. 4 Afs 14/2017-36)

ROZHODNUTÍ Č. 3611/2017

Daňové řízení: žádost o prodloužení lhůty k provedení úkonu; počítání lhůt

Smyslem právní úpravy, obsažené v § 36 odst. 3 větě druhé zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, která stanoví, že je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty, je ochrana daňového subjektu.

Pokud se daňový subjekt s obsahem rozhodnutí o žádosti seznámí až po uplynutí původně správcem daně stanovené lhůty (§ 32 téhož zákona), nastupuje právě citované pravidlo, z něhož vyplývá, že podá-li daňový subjekt žádost o prodloužení lhůty, musí se od tohoto okamžiku o zbývající dobu k provedení úkonu nastavit doba k provedení úkonu, je-li žádost zamítnuta či je daňovému subjektu vyhověno v menším rozsahu, než požadoval; tím je zachována daňovému subjektu možnost učinit úkon, k němuž mu byla původní lhůta stanovena.

(Podle rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 11. 2016, čj. 62 Af 23/2015-112)

ROZHODNUTÍ Č. 3612/2017

Daň z příjmů: činnost profesionálního sportovce; živnostenské podnikání

Samostatnou činnost profesionálního sportovce je možné vykonávat buďto jako živnostenské podnikání, nebo jako nezávislé povolání. Pokud daňový subjekt vykonává činnost profesionálního fotbalového hráče jako živnost na základě příslušného živnostenského oprávnění, příjmy z této činnosti představují příjmy ze živnosti podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, čj. 6 Afs 278/2016-54)

ROZHODNUTÍ Č. 3613/2017

Daň z nabytí nemovitých věcí: základ daně

Součástí základu daně z nabytí nemovitých věcí podle § 11 odst. 1 písm. a) zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 10. 2016, nebyla daň z přidané hodnoty, která byla uhrazena převodci, který byl plátcem daně z přidané hodnoty.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2017, čj. 4 Afs 88/2017-35)

Stát nemůže registrovat podnikatele k platbě DPH v neomezené lhůtě

Nejvyšší správní soud dospěl v nedávném rozsudku k závěru, že pravomoc správce daně registrovat z moci úřední podnikatele jako plátce daně z přidané hodnoty (DPH) není časově neomezená, ale podléhá, stejně jako jakékoliv jiné zásahy státu do právní sféry lidí, časovému omezení. Nejvyšší správní soud řešil případ skláře z Nového Boru, který nikdy nebyl plátcem DPH. V roce 2009 však jednorázově přesáhl obrat rozhodný pro registraci k DPH ve výši 1 mil. Kč. Protože se podnikatel sám neregistroval k platbě DPH, správce daně ho z moci úřední zaregistroval jako plátce DPH v prosinci 2013, a to zpětně ode dne 1. 1. 2013. Podnikatel se neúspěšně bránil s tím, že právo státu zaregistrovat ho jako plátce DPH marným uplynutím zákonné lhůty zaniklo. Naproti tomu finanční orgány stejně jako krajský soud dospěly k závěru, že právo státu registrovat plátce DPH není omezeno jakoukoliv časovou lhůtou.

Nejvyšší správní soud s takovouto nijak neohraničenou možností zaregistrovat plátce DPH nesouhlasil. Takovýto výklad je podle soudu nepřijatelný, protiústavní a vede k absurdním důsledkům. Bylo by v rozporu se základními principy, na kterých stojí demokratický právní stát, pokud by měl správce daně pravomoc registrovat k DPH k 1. 1. 2013 osobu, která jednorázově překročila rozhodný obrat kdykoliv před rokem 2013.

„Zásahy veřejné moci do soukromé sféry jsou vždy limitovány během času. Stejně tak je během času podmíněna i náprava nepravostí, protiprávností, uvedení stavu faktického do souladu s požadavky práva“, uvedl předseda senátu Zdeněk Kühn. Výklad, podle něhož má stát pravomoc registrovat podnikatele k platbě DPH na základě překročení obratu, k němuž došlo kdykoliv v minulosti, vytváří zvláštní skupinu situací, v nichž zásahy státu do svobod lidí nepodléhají žádné časové limitaci. *„Takovýto výklad ohrožuje právní jistotu a oprávněná očekávání adresátů právních norem“*, uvedl soudce Kühn.

Nezbytnou podmínkou výkonu státní moci v podmínkách demokratického právního státu je podřízení státní moci obecným pravidlům právního řádu. Proto ani při zásazích do práv a povinností v oblasti daňové nemohou jednat státní orgány bez časového omezení. Právě stanovení doby, během níž lze z moci úřední registrovat osobu k platbě DPH, je významným limitem uplatňování státní moci proti adresátům práv a povinností. Institut časově podmíněného uplatnění výkonu státní moci přináší do společnosti stabilitu a jistotu. Umožňuje adresátům práv a povinností lépe plánovat si své životy s vědomím, že v důsledku uplynutí času již proti nim nelze určitý nárok uplatnit. *„Prekluze nebo promlčení nejsou v tomto pojetí samoučelné, ale naopak reflektují přirozený běh ekonomického života jako takového“*, uvedl soud.

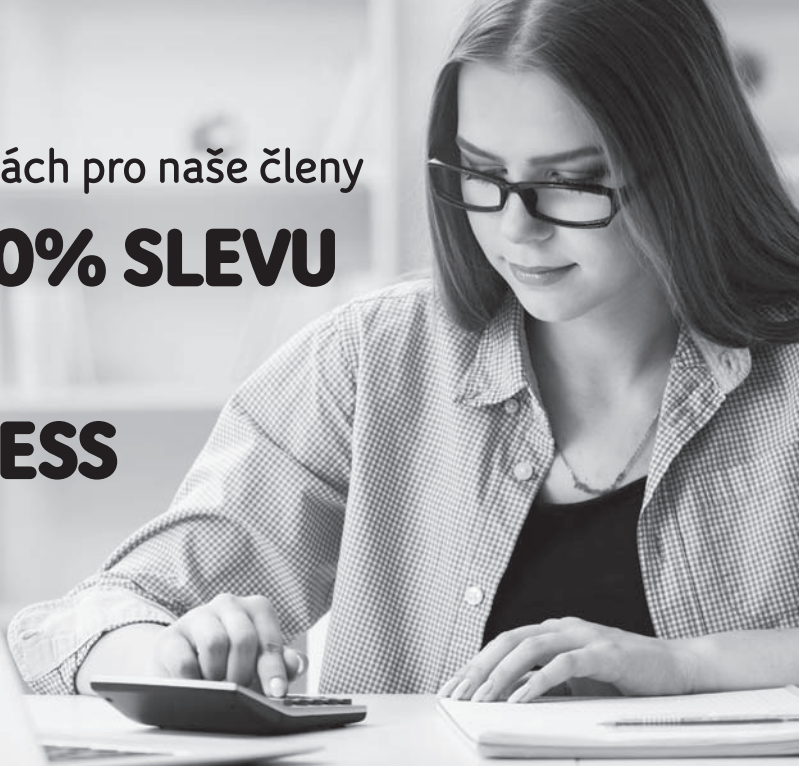
Soud proto dospěl k závěru, že právo státu registrovat podnikatele jako plátce DPH je omezeno lhůtou stanovenou § 20 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Tato lhůta se váže k časově nejbližšímu zdaňovacímu období DPH následujícímu po překročení zákonného obratu 1 mil. Kč za rok 2009. Tímto obdobím bylo pro skláře z Nového Boru první kalendářní čtvrtletí roku 2010. Protože lhůta registrovat podnikatele neúspěšně uběhla a správce daně podnikatele registroval k platbě DPH až dlouho po uběhnutí zákonné lhůty, hledí se na něj, jako by nikdy plátcem DPH nebyl. Jinými slovy, protiprávní situaci se nepodařilo správci daně napravit včas a v zákonné lhůtě, přestože již v roce 2010 disponoval všemi poznatky pro registraci plátce DPH. Proto nelze vůči daňovému subjektu vyvozovat žádné další negativní následky spojené s porušením jeho povinnosti k DPH ze registrovat.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. září 2017 je dostupný pod sp. zn. 10 Afs 329/2016.

■ Připravil LZ

Informace o výhodách pro naše členy

ZÍSKEJTE 20% SLEUV NA SLUŽBY UPC BUSINESS



Snažíme se vám pomáhat, a proto jsme navázali spolupráci s UPC Business, poskytovatelem internetového připojení. Jak vám to pomůže pomoci? Jako člen Komory certifikovaných účetních můžete využít výhodnou slevu 20 % na uvedené služby.

UŠETŘETE NÁKLADY ZA INTERNETOVÉ SLUŽBY

- Spolehlivý internet až 500 Mb/s za výhodnou cenu
- Antivirový program a další služby zdarma
- Televize s bohatou škálou programů
- Volání v síti UPC zdarma
- Technická podpora NONSTOP - 24/7

Sleva platí pro balíčky UPC Business při závazku na 12 měsíců.

JAK VYUŽÍT ASOCIAČNÍ SLEUV

Zavolejte na 800 872 400 nebo navštivte www.business.upc.cz a při vyplnění objednávkového formuláře zadejte do pole Vaše sdělení kód KCU-SLEVA.



PŘEHLED BALÍČKŮ S ASOCIAČNÍ SLEVOU 20 %

Poskytované služby	UPC BUSINESS BASIC	UPC BUSINESS MEDIUM	UPC BUSINESS PROFI
Internet Fiber Business	150/15 Mb/s	240/24 Mb/s	500/50 Mb/s
Televize	TV Optimum Business s více než 60 programy (26 v HD)	TV Premium Business s více než 100 programy (47 v HD)	TV Exclusive Business s více než 140 programy (62 v HD)
Telefon	100 volných minut ČR a svět	10 000 volných minut ČR a EU	10 000 volných minut ČR a EU
Horizon Go Mobilní televize s více než 120 programy	✓	✓	✓
My Prime Videotéka s více než 2 500 tituly	✗	✓	✓
Běžná cena *	699 Kč	849 Kč	1 399 Kč
Cena pro členy asociace*	559 Kč	679 Kč	1 119 Kč

* Uvedené ceny jsou za měsíc, bez DPH a nelze je kombinovat s dalšími slevami.
Platí pro nové zákazníky do 1. 3. 2018.

www.upcbusiness.cz



Certifikace po 20 letech očima absolventů

Tento rok uplynulo už 20 let od doby, kdy byl zahájen Systém certifikace účetní profese v České republice (dále „Systém certifikace“). A takové výročí, to už je pořádný důvod k zamyšlení. Svaz účetních České republiky, jakožto vlastník a zakladatel Systému certifikace v naší republice, realizoval proto společně s Komorou certifikovaných účetních průzkum, jehož cílem bylo v několika rychlých dotazech zjistit informace o struktuře absolventů v jejich profesním životě, ale též jejich názor na užitek Systému certifikace jako takového.

Sběr dat probíhal od poloviny července do poloviny října 2017. Na průzkum zareagovalo 334 absolventů systému certifikace, což je zhruba 8% ze všech oslovených absolventů. S potěším lze konstatovat, že to už je reprezentativní statistický vzorek a všem kolegům, kteří dotazníku věnovali svůj čas tímto děkujeme!

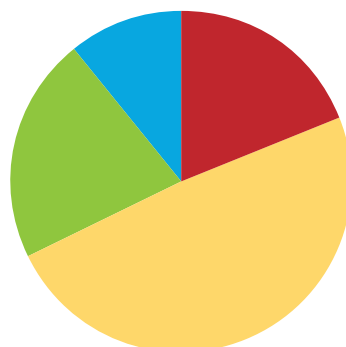
A co jsme se dozvěděli? Z průzkumu vyplynulo, že 2/3 respondentů se profesně sdružují v Komorě certifikovaných účetních. Zde je slovo „respondent“ důležité. Objektivně se v KCÚ sdružuje cca 1/4 všech absolventů systému certifikace. Výsledek ovšem ukazuje, že členové Komory žijí více s profesí než ti, kteří se pro členství nerozhodli. 12% dotázaných se sdružuje v rámci regionální struktury Svazu účetních ČR a 1/5 respondentů není v rámci účetní profese organizována. Důvodem, proč se respondenti nerozhodli stát členem profesní organizace účetních jsou nejčastěji výkon obdobné profese s členstvím v profesní komoře ze zákona, malá podpora členství zaměstnavateli, ale bohužel i malé povědomí o profesní organizaci sdružující účetní. Rozložení aktivního výkonu profese mezi účetní působící v zaměstnaneckém poměru a ty, kteří vykonávají profesi nezávisle, jakožto osoby samostatně výdělečně činné, je téměř rovnocenný. Jen dvě procenta respondentů již profesi nevykonávají, což značí, že odliv absolventů systému certifikace mimo obor je minimální.

Protože jedním z pilířů certifikace je též kontinuální profesní vzdělávání, je zajímavé zjištění, kde jej absolventi nejčastěji plní. V uspokojování potřeb vzdělávání vedou mezi absolventy certifi-

kace komerční vzdělávací agentury, a to zhruba u poloviny dotázaných. Po dvaceti procentech má využití interního vzdělávání zaměstnavatelů a školení v rámci struktur Svazu účetních ČR, tj. vč. KCÚ. Institutu certifikace účetních, a. s. zůstává i po absolvování systému věrno v dalším profesním vzdělávání 10% respondentů.

Je škoda, že absolvováním tohoto náročného systému, se držitelé certifikátu moc nechlubí. 57% dotázaných své dosažené profesní vzdělání speciálně neprezentuje. Necelých 20% respondentů uvádí tento druh kvalifikace u své pozice na internetové prezentaci a 23% jej uvádí na vizitce.

Graf č. 1 Způsob plnění kontinuálního profesního vzdělávání



- Firemní vzdělávání 19,0%
- Komerční vzdělávání 49,0%
- Struktury Svazu 21,4%
- Institut certifikace 10,6%

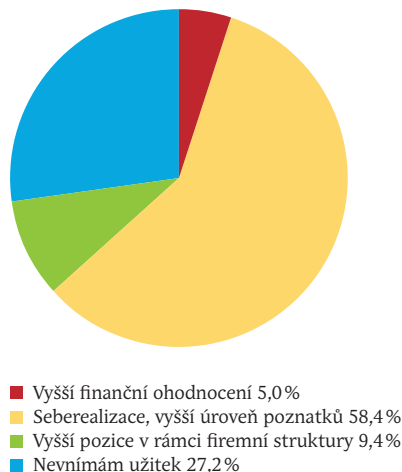
Těší nás, že 73 % vnímá, že jim absolvování systému certifikace přinesl do jejich profesního života užitek. Tento užitek vidí nejvíce absolventů v seberealizaci a vyšší úrovni poznatků (58 %), v získání vyšší pozice v rámci firemní struktury (10 %) a v menší míře ve vyšším finančním ohodnocení (5 %). Z volných odpovědí vyplynulo, že přínos certifikace dále absolventi vidí v možnosti práce a členství v profesní komoře, v navázání profesních kontaktů, rozšíření znalostí nad rámec účetnictví (právo, daně, informační technologie) a možnosti objektivní záruky profesní kvality pro třetí strany.

U těch absolventů systému certifikace, kteří užitek nevnímají, je uváděn jako nejčastější důvod téměř u dvou třetin z nich vysoká finanční zátěž a u více než 1/3 administrativní překážky, které respondenti vidí zejména v nutnosti vysokoškolského vzdělání pro získání certifikátu účetní expert. Dalšími uváděnými důvody nespokojenosti je stále nízká regulace účetní profese a fakt, že získání certifikátu není legislativní podmínkou výkonu praxe a stále nízké povědomí o certifikaci u zaměstnavatelů a klientů.

Výsledky jsou pro nás v tuto chvíli poměrně čerstvé, ale víme, že jde o informace velmi cenné a vedení profesní organizace – Komory certifikovaných účetních i Svazu účetních ČR – se jimi bude zcela určitě zabývat a využívat je ve směřování aktivit. Všem, kteří poukazují na nedostatečnou regulaci účetní profese a její zakotvení v legislativě, lze již nyní zmínit, že je to oblast, která je neustále a průběžně diskutována v rámci různých jednání a pracovních skupin se zástupci státu. Je to však téma velmi citlivé, které v současnosti nebude asi rozpracováno do takové míry, jako tomu bylo před lety a do takové míry, která byla před 20 lety motivací ke spuštění certifikace účetní profese.

Nevadí. Neplačme, nad tím, co mělo být a nenastalo se. Dívejme se do budoucnosti, a to pohledem, co nám přinese a jak se absolventi certifikace musí profilovat, aby z vývoje ekonomického prostředí, nároků na účetní profesi, požadavků na účetní informace a uvažovaných změn účetní legislativy získali maximum. Účetní profese se vyvíjí společně s nároky, které jsou ze strany podnikatelů/podniků i veřejnoprávních korporací na ni kladeny. Jsme součástí automatizace řady účetních postupů, někteří mluví o postupném

Graf č. 2 Přínos systému



nástupu umělé inteligence. MF ČR zveřejnilo tzv. Bílou knihu koncepce účetní legislativy 2020–2030, v jejímž důsledku bude pravděpodobně připraven nový zákon o účetnictví. Budou kladeny větší nároky na zpracování účetnictví středních a velkých účetních jednotek, u nichž se účetnictví zajisté více oddálí od daňové legislativy, očekává se, že dojde k rozšíření použití IFRS.

V tomto očekávaném vývoji věříme, že se zvýší poptávka po kvalifikovaných účetních, kteří jsou schopni porozumět celistvosti podniku, jeho obchodním aktivitám, jsou schopni nastavovat metodiku účetních pravidel, mají znalosti IFRS a konsolidace účetních závěrek a podnikatelé/podniky je začnou postupně vyhledávat, pokud jejich služby doposud nevyužívají. Zároveň oni sami budou nuceni poskytovat širší spektrum služeb prostřednictvím moderních technologií, a nikoliv jen naplňovat statutární požadavky v rozsahu zpracování všeobecně známých účetních výkazů. Na druhé straně se sníží až eliminuje potřeba účetních, kteří se specializují pouze na určitou oblast, kterou je možné již nyní nebo v brzké době bude možné zautomatizovat. Věříme tedy v současné době v přirozenou regulaci účetní profese vyvolanou vývojem účetní legislativy a ekonomického prostředí zasazeného do rychlého rozvoje informačních technologií.

■ **Mgr. Ing. Magdalena Králová**
Ing. Libor Vašek, Ph.D.

Koncepce novely zákona o účetnictví aneb práce na rekodifikaci českých účetních předpisů

Od ledna letošního roku se schází pracovní skupina, jejímž cílem je připravit novou koncepci účetní legislativy. Pracovní skupina je vedena JUDr. Davidem Baurem, Ph.D., ředitelem odboru 28 Regulace a metodika účetnictví MF ČR a má téměř 30 členů – členy jsou zástupci MF ČR z odboru účetnictví, z daní, finančních institucí a taktéž Generální finanční ředitelství (celkem 15 osob), dále zástupci České národní banky, Komory auditorů ČR, Komory certifikovaných účetních, Komory daňových poradců ČR, Svazu účetních ČR a Vysoké školy ekonomické (celkem dalších 11 osob).

Vzhledem k tomu, že kvalita regulace obecně není dána jen vlastním finálním textem předpisu, ale celkovým procesem tvorby předpisu, související diskusí a výkladem s ohledem na vhodnou implementaci v praxi, přičemž jsou vnímány názory z širší odborné veřejnosti, které se regulace týká, pak lze současný proces vyzdvihnout. Je naprosto transparentní, byl započat s dostatečným předstihem, aby byl prostor pro odbornou diskusi a veřejné připomínkování a je rozfázovaný do období několika let (mimochodem pro tvorbu pravidel IFRS běžná záležitost a příprava nových českých účetních předpisů je zajisté analogií tzv. due process).

Pracovní skupina se schází průměrně jednou měsíčně (za rok 2017 se uskutečnilo celkem devět jednání) a výstupem její dosavadní práce je tzv. **Bílá kniha**, která strukturovaně shrnuje náměty na změny či zachování stávajícího stavu v jednotlivých oblastech účetní legislativy. Bílá kniha je koncepčním materiálem, určitým ideovým záměrem do nadcházejícího desetiletí, proto také nese podtitul „*Souhrn koncepce nové účetní legislativy 2020–2030*“. Všechny náměty byly nejdříve detailně diskutovány na pracovních setkáních a zároveň byly posuzovány i z hlediska jejich kompatibility s unijními předpisy a dalšími mezinárodními zvyklostmi.

Ideový záměr a výstup pracovní skupiny v podobě Bílé knihy MF ČR oficiálně veřejnosti před-

stavilo na semináři Národní účetní rady v pátek 8. 12. 2017. Pro rok(y) nadcházející bude tento diskusní materiál sloužit jako podklad pro další, širší veřejné konzultace/diskuse. V tom osobně spatřuji obrovský benefit pro budoucí uživatele nové účetní legislativy a je to zajisté výzvou pro všechny certifikované účetní, aby využili možnosti se této veřejné diskuse zúčastnit, účastnit se plánovaných workshopů, aby byli včas připraveni na to, co vše nová koncepce v důsledku přinese. Na přípravě se již od počátku podílejí zástupci jednotlivých skupin uživatelů (auditorů, účetních, dohledových orgánů i akademiků) a jejich predis-



kutované a vzájemně odsouhlasené návrhy nepochybně přispívají k vysoké kvalitě nové koncepce. Je třeba si uvědomit, že půjde o rekodifikaci účetních předpisů pravděpodobně vtělenou do nového zákona o účetnictví a něco podobného nastalo pár let zpět, kdy došlo k rekodifikaci soukromého práva a k vytvoření nového občanského zákoníku. Současný zákon o účetnictví vznikl v roce 1991 a ač byl od té doby mnohokrát novelizován, patří svým původním zněním, svoji původní koncepcí k nejdéle „sloužícím“ zákonům v ČR, a teď, právě teď nastává čas na uskutečnění zásadní změny. Je třeba si uvědomit, že od roku 1991 se svět a ekonomické prostředí změnilo – nelze se dívat jen na národní zájmy, ale uživatelé účetních výstupů jsou globální, ČR je součástí EU a podléhá její účetní regulaci, IFRS se staly světovým standardem účetního výkaznictví, došlo k rekodifikaci občanského a obchodního práva, mění se pohled na vztah účetnictví a daní....je nespočet vlivů, které je třeba nyní zohlednit a posunout účetní předpisy do podoby práva 21. století.

Nadcházející veřejná diskuse se bude týkat koncepčních návrhů, nikoli už paragrafovaného znění nového či novelizovaného zákona (doposud nepadlo finální rozhodnutí, bude-li vydán nový zákon, ale lze jej pravděpodobně očekávat). Pro budoucí podobu zákona je nepochybně přínosnější veřejně diskutovat již samotný věcný záměr legislativních změn a konkrétní podobu zákona připravit až na základě širokého konsensu odborné veřejnosti a státní správy. I za tímto účelem jsou plánovány v roce 2018 workshopy pořádané MF ČR a realizované pravděpodobně na půdě VŠE v Praze.

Kterých oblastí se nová koncepce dotýká? Poprvé by mohl být do zákona zapracován tzv. koncepční rámec a s ním související vymezení, proč se účetnictví vede a proč se sestavuje účetní závěrka (tj. tzv. cíl), dále obecné vymezení aktiv, závazků, vlastního kapitálu, výnosů a nákladů a s nimi související obecné principy pro jejich zachycení, ocenění a prezentaci. Významnou revizí prošla i problematika účetní závěrky, a to podle jednotlivých typů účetních jednotek, vč. konsolidované účetní závěrky a vedení účetnictví pobočkami zahraničních subjektů. Nová úprava by měla zásadně odlišit od sebe účetní jednotky – pod-

nikatele vč. finančních institucí, neziskové organizace a účetní jednotky veřejného sektoru. Další logickou myšlenkou je nadále ubírat z požadavků a zjednodušit účetnictví a související výkaznictví mikro, potažmo malých účetních jednotek, kterých je co do celkového počtu účetních jednotek většina (cca 90%). Naopak je třeba zvýšit transparentnost a zhodnotit ekonomickou informaci poskytovanou v účetních závěrkách středních a velkých účetních jednotek, potažmo v konsolidovaných účetních závěrkách. Lze očekávat rozšíření použití IFRS na další účetní jednotky a v konsolidaci. Samostatnou kapitolou jsou i další zveřejňované informace, např. výroční zpráva, nefinanční informace či zpráva o platbách vládám. V části věnované vedení účetnictví je nová koncepce věnována oblastem povinností a odpovědností, kontroly, účetním knihám a inventarizaci.

Jak zaznělo na semináři Národní účetní rady stávající zákon o účetnictví je sice co do novelizací jeden z nejstabilnějších zákonů (nepočítány „technické“ novely), ale právě pro jeho překonání je třeba vytvořit novou koncepci. Ta byla inspirována dobrou praxí („best practise“), důraz byl kladen opravdu na věrný a poctivý obraz („TFV“) a také na promítnutí peněžních toků do účetních výkazů a dále aby nevstupovaly do koncepce žádné daňové konsekvence (tedy co nejčistší účetní pohled). Vzhledem k nastavenému harmonogramu je nanejvýše pravděpodobné, že ještě před vydáním případného nového zákona o účetnictví v nové koncepci bude provedena novelizace stávajícího, která může být jakousi „mezifází“ v přechodu od „staré“ koncepce k nové podle Bílé knihy.

Doposud byla aktivita na nové koncepci záležitostí pracovní skupiny, nyní když Ministerstvo financí předkládá ideový záměr veřejnosti a bude iniciovat již zmíněné workshopy a semináře s odbornou veřejností, Komora bude vše sledovat, bude mít zastoupení a budeme řešené oblasti přenášet na Vás členy vč. záměru věnovat tomuto tématu také některou komorovou snižaním nebo klubový večer v roce 2018.

■ Ing. Alice Šrámková
Ing. Libor Vašek, Ph.D.

ACCA & CAFIN Business Breakfast: Které profese uspějí v digitalizované Evropě?

V příznačný den pátek 13. října 2017 pořádala ACCA Czech Republic, Slovakia, Hungary spolu s Českou asociací pro finanční řízení z. s. (CAFIN) v příjemných prostorách Galerie Café Louvre na Praze 1 dvouhodinovou obchodní snídani na téma: „Které profese uspějí v digitalizované Evropě?“.

Jelikož má Komora s těmito organizacemi blízký partnerský vztah, účastnil jsem se této akce s jasně zadaným úkolem: zjistit názor ohledně přežití účetní profese.

Prvním hostem byla poslankyně Evropského parlamentu (EP) Martina Dlabajová (místopředsedkyně Výboru pro rozpočtovou kontrolu EP a členkou Výboru pro zaměstnanost a sociální věci EP a Výboru pro dopravu a cestovní ruch EP) s „pohledem z Bruselu“. Pro nás, účetní, není bez zajímavosti, že to bylo jen pár dnů po jejím vystoupení ve Štrasburku, kde představila výroční zprávu Evropského účetního dvora za rok 2016 (která mimochodem po 23 letech obsahuje výrok

s výhradou o spolehlivosti uskutečněných operací namísto výroku záporného – blíže viz www.europarl.europa.eu/meps/cs/124709/MARTINA_DLABAJOVA_activities.html).

Paní europoslankyně se v souvislosti se snídaňovým tématem zabývala propojováním dovedností s požadavky trhu práce a byla zpravodajkou v září 2017 přijaté zprávy o Agendě nových dovedností pro Evropu, která deklaruje nezbytnost posílení vztahu mezi vzděláváním a zaměstnavateli, učení se práci anebo podnikavost jako životní přístup nejen k práci (výslovně zmiňováno třeba i u účetních!). Zdůraznila, že zaměstnanost je čistě v gesci jednotlivých členských států (není harmonizována) a EU má jen podpůrnou roli, nicméně je třeba předvídat budoucí požadavky byznysu na dovednosti zaměstnanců, kterými jsou digitální gramotnost a práce s daty, flexibilita a schopnost se dále vzdělávat, systémové a interdisciplinární myšlení, kreativní a inovativní myšlení a jazyková vybavenost. V kontextu toho uvedla odborné odhady, že do 10 let se bude muset 90% zaměstnanců muset sžít a umět s digitalizací. V posledním příspěvku se zmínila o změnách na pracovním trhu - robotizaci, růstu zaměstnanosti v IT a příbuzných oborech, sdílené ekonomice a změně struktury pracovních úvazků a na konec krátce představila projekt a web www.procbyne.cz (propojení českého byznysu proti nezaměstnanosti).

Musím doplnit, že povídání paní europoslankyně bylo velmi energické a zajímavé a osobně musím dodat, že zcela znegovalo tak rozšířený názor, že



„ti z Bruselu jsou tak vzdálení reality, že neví, co se děje a vymýšlí neúčinné regulace“.

Druhým hostem byla Czechitas CEO & Founder Dita Příkrylová s „pohledem z IT“. Ve své prezentaci uvedla několik zajímavých dat a grafů. Co mne zaujalo nejvíce, že podle odborných studií bude 1/3 stávající práce do roku 2025 robotizována (Gartner, 2014), resp. 1/2 práce v roce 2027 automatizována (Oxford Research, 2016). Podle jiných odhadů je již dnes se současnými IT 30% práce automatizovatelná a v návaznosti na příspěvek paní europoslankyně 60% uchazečů o práci neodpovídá představám zaměstnavatelů. Závěr? Poptávka po programátorech a datových analytících neustále poroste, neboť data se budou zpracovávat automaticky, ale bude třeba lidí, kteří je budou v širším kontextu vyhodnocovat a vysvětlovat. Na závěr představila Akademii programování nebo speciální kurzy IT pro ženy, kterými boří mýty, že ženy IT a programování nejdou k sobě. Blíže na webu www.czechitas.

cz. Příkladem je např. Andrea Jurošová se svým příběhem „od účetnictví k Business Intelligence“. Takže, naše členky Komory, nebojte se toho a zkuste to ;-)

Zájem o dané téma potvrzovala i diskuse s oběma prezentujícími, která musela být nakonec „násilně“ ukončena, jinak by se z obchodní snídaně stala obchodní večeře. Nakonec jsem zvědavou otázku k přežití účetní profese nemusel ani pokládat, neboť jak vidno, byla zmíněna u obou prezentujících. Odpověď byla jasná: ANO, účetní profese přežije, uspěje, ale jen když se změní z pouhého zpracování dat (čistého účtování MD a Da) a naplňování statutárních povinností na v širším kontextu vyhodnocování a interpretaci dat podle potřeb byznysu v digitalizovaném světě. Myslím si, že certifikace účetní profese v ČR tento trend již ze samé podstaty sleduje a snahou Komory je jeho všestranná podpora.

■ Ing. Petr Píša, CAE



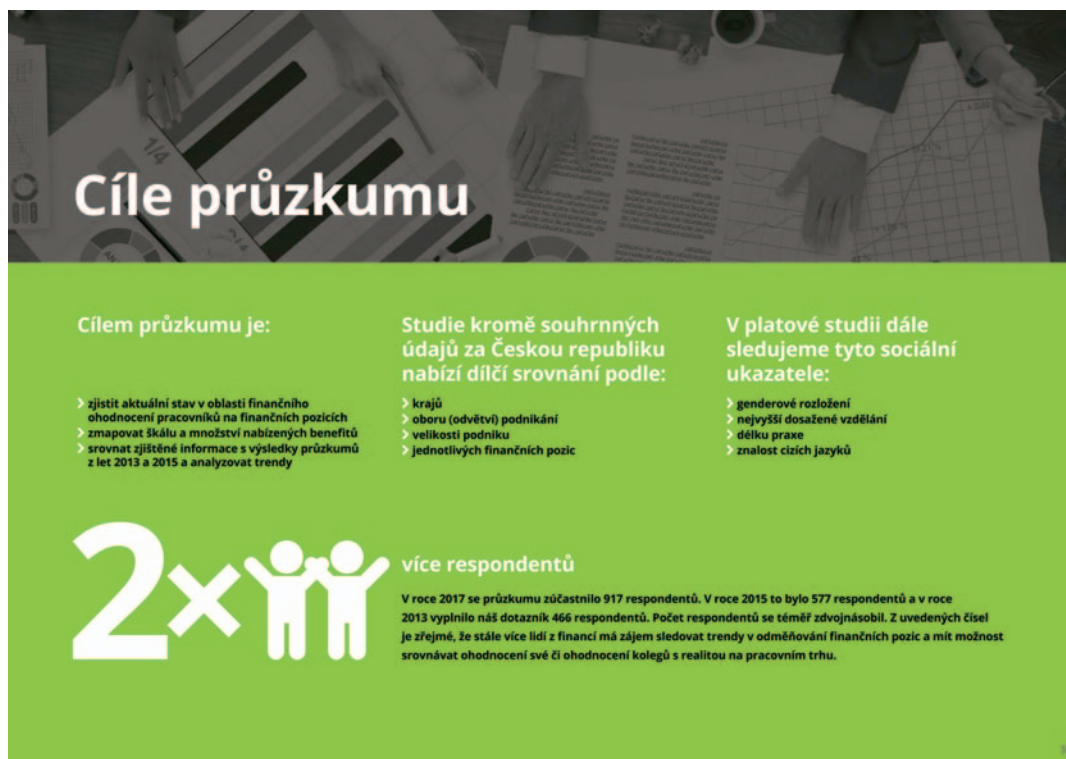
Průzkum „Platová studie pro finanční pozice 2017“

Vážení čtenáři, na sklonku léta uskutečnila Česká asociace pro finanční řízení (CAFIN) již třetí ročník průzkumu nazvaného „*Platová studie pro finanční pozice*“, do něhož se svými odpověďmi zapojili i někteří z Vás. Dalšími spolupracujícími na realizaci studie byly ACCA, Česká Asociace Treasury a Schulmeister CZ s.r.o.

Cílem průzkumu je mapování trendů v odměňování zaměstnanců finančních oddělení, přičemž studie rozlišuje osm pracovních pozic a shrnuje výsledky za sociální ukazatele, mzdové ukazatele a firemní benefity spojené s danou pracovní pozicí. V rámci Bulletinu Komory si

Vám dovoluujeme představit výsledky za pracovní pozici **Finanční účetní** a děkuji všem, kteří svými odpověďmi do průzkumu přispěli.

■ Ing. Libor Vašek, Ph.D.



Cíle průzkumu

Cílem průzkumu je:

- zjistit aktuální stav v oblasti finančního ohodnocení pracovníků na finančních pozicích
- zmapovat škálu a množství nabízených benefitů
- srovnat zjištěné informace s výsledky průzkumů z let 2013 a 2015 a analyzovat trendy

Studie kromě souhrnných údajů za Českou republiku nabízí dílčí srovnání podle:

- krajů
- oboru (odvětví) podnikání
- velikosti podniku
- jednotlivých finančních pozic

V platové studii dále sledujeme tyto sociální ukazatele:

- genderové rozložení
- nejvyšší dosažené vzdělání
- délku praxe
- znalost cizích jazyků

2x více respondentů

V roce 2017 se průzkumu zúčastnilo 917 respondentů. V roce 2015 to bylo 577 respondentů a v roce 2013 vyplnilo náš dotazník 466 respondentů. Počet respondentů se téměř zdvojnásobil. Z uvedených čísel je zřejmé, že stále více lidí z financí má zájem sledovat trendy v odměňování finančních pozic a mít možnost srovnávat ohodnocení své či ohodnocení kolegů s realitou na pracovním trhu.



Finanční účetní

Sociální ukazatele

Zastoupení
muži / ženy

28,8 %



12 %



mzda

43 tis. 32 tis.

mzda

Znalost jazyků

Nejčastější počet:

1 jazyk 46 %

2 jazyky 32 %

AJ 66 %



NJ 16 %



RJ 18 %



Nejvyšší
dosažené vzdělání



Magisterské/
inženýrské: 33 %



Středošolské 57 %



Bakalářské 8 %



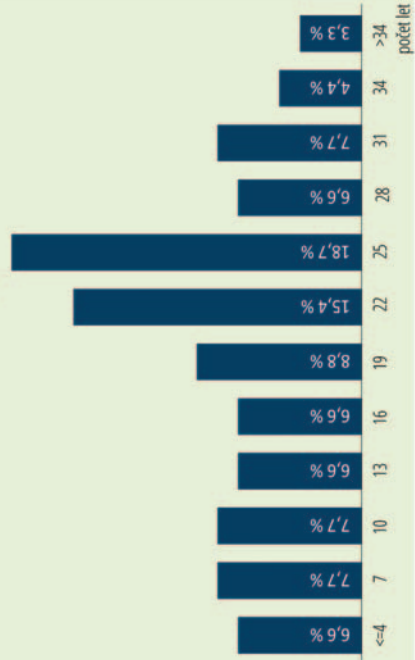
Studium
v zahraničí 0 %

Praxe:

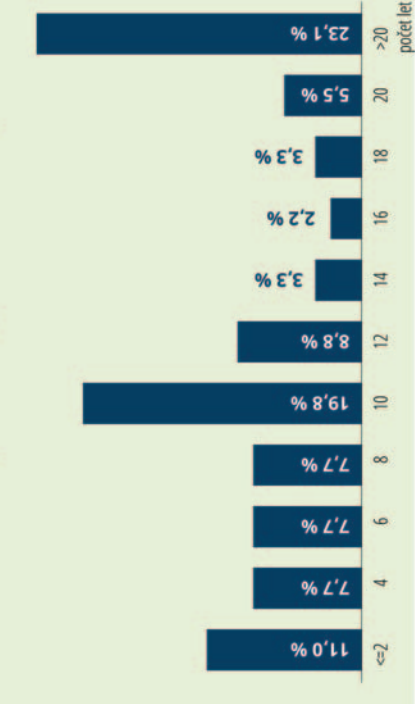
Průměrná délka
celkové praxe: 19 let

Průměrná délka praxe
na aktuální pozici: 12,5 let

Intervalové rozdělení celkové délky praxe



Intervalové rozdělení podle délky praxe na aktuální pozici



Finanční účetní

Mzdové ukazatele

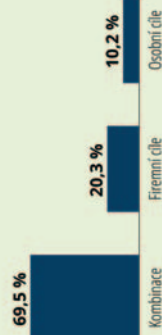
Mzdové ukazatele

Mzdové ukazatele	2013	2015	2017	Progres
Maximum	50 000	58 000	100 000	72,4 % ↑
Minimum	10 000	10 000	15 000	50,0 % ↑
Průměr	27 553	31 596	32 961	4,3 % ↑
Medián	27 000	28 000	30 000	7,1 % ↑

Variabilní složka mzdy

65 %
respondentů

Navázání variabilní mzdy

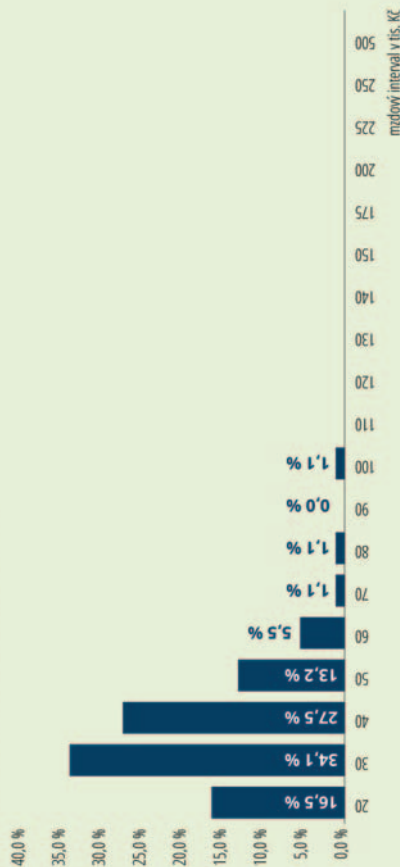


Finanční účetní je pozice, kde jednoznačně prevažuje zastoupení žen nad muži. Přesto jsou muži i na této pozici v průměru odměňováni vyšší mzdou. Průměrná mzda muže je o 34 % vyšší než průměrná mzda ženy. Nárůst mediánu o 7,1 % oproti roku 2015 odpovídá vývoji na pracovním trhu v ČR. Zatímco v roce 2015 uvedlo variabilní složku mzdy 52 % respondentů, v roce 2017 ji uvádí 65 % respondentů. Zastoupení variabilní složky mzdy vzrostlo o 26 %. Získané údaje opět hovoří ve prospěch kombinace firemních a osobních cílů.



Zajímavý poměr vyšší mzdy u mužů, ačkoli je tato pozice doménou žen a je tomu tak i v procentuálním zastoupení respondentů tohoto průzkumu. Intervalové rozdělení celkové délky praxe potvrzuje stabilitu finančních účetních jako celoživotního zaměstnání s minimálními odchody do jiných oborů či na vyšší pozice.

Fixní mzda – intervalové rozložení





Finanční účetní

Firemní benefity

Také u Finančních účetních se mezi třemi nejčastěji poskytovanými benefity objevují ty, které jsme již několikrát označili za „klasiku“.

Z hlediska průměrného a nejčastěji dosahovaného počtu benefitů jsou na tom Finanční účetní nejhůře.



Zaujal mne nižší počet benefitů a i jejich využití např. sick day. Zajímavé, protože na dnešním trhu je větší nedostatek účetních než např. controllerů. Očekával bych min. srovnání podmínek, naopak firmy rozdělují benefity evidentně dle seniority pozice.

Nejčastější benefity:



75,8 % Stravenky

74,7 % Dovolená navíc

73,6 % Pružná pracovní doba

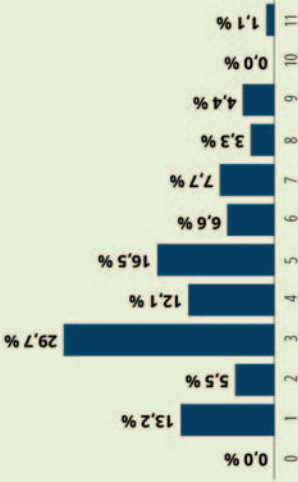
4

3

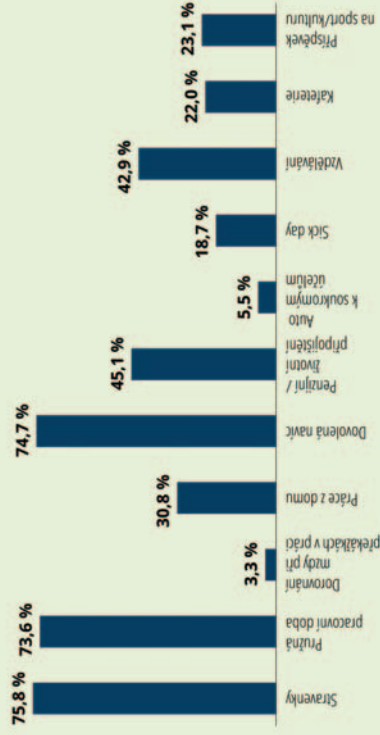
Průměrný počet

Nejčastější počet

Rozložení podle počtu poskytovaných benefitů (procentní zastoupení)



Dostupné benefity



Volební valná hromada AMSP ČR a Den podnikatelů ČR

V úterý dopoledne 3. října 2017 se v Dvořákově síni pražského hotelu Ambassador-Zlatá Husa konala 16. volební valná hromada Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR, jíž jsem se jako zástupce kolektivního člena za Komoru zúčastnil.

Před zcela zaplněnou síní pronesl úvodní slovo doc. Ing. Karel Havlíček, MBA, Ph.D., předseda představenstva, jehož energičnost, erudice a zapálenost pro věc byly více než inspirující. Mimochodem je pro mne i Komoru potěšující, že jsme jako účetní profese byli v jeho proslovu zmíněni a označeni za významného kolektivního člena. Následovaly jednotlivé body podle programu – zejména volba komisí, volba představenstva a dozorčí rady AMSP ČR a schvalování návrhu rozpočtu a zaměření činnosti (programové prohlášení) AMSP ČR na rok 2018.

Valná hromada očekávaně rozhodla, že staronovým předsedou představenstva bude na další čtyřleté funkční období doc. Ing. Karel Havlíček, MBA, Ph.D., který ji vede od roku 2010 (kromě jiného je majoritním vlastníkem skupiny SINDAT, na Vysoké škole finanční a správní vede fakultu ekonomických studií, je nejcitovanějším tuzemským autorem na téma řízení malých a středních podniků, autorem modelu řízení malých a středních firem na bázi M-C a hovoří anglicky, německy, rusky, španělsky, francouzsky a čínsky).

Zpráva o činnosti představenstva obsahovala podrobně hlavní body jednání představenstva v jednotlivých měsících, informace o práci sekretariátu AMSP ČR a odborných výborů AMSP ČR a dále o unikátních realizovaných průzkumech, projektovou činnost a další aktivity. Hlavní aktivity AMSP ČR jsou zaměřeny do deseti skupin malého a středního podnikání: začínající podnikatelé, rodinné firmy, řemeslníci, ženy v podnikání, obchodní provozovny, malé restaurace, drobní pěstitelé, podnikatelé 55+, podnikání církve a podnikatelé na venkově. Specifickými poskytovanými službami jsou SOS útvar, který řeší šikanu drobných podnikatelů, nebo on-line poradny zaměřené na EET, GDPR atd.

K samotné činnosti AMSP ČR je třeba uvést, že cíleně shromažďuje veškerá data o segmentu malých a středních podniků, vydává vlastní analýzy, spravuje statistiky a provádí výzkumy. Disponuje tak nerozsáhlejší databankou mapující segment malého podnikání, kterou využívá veřejný sektor, vysoké školy nebo média. Tato skutečnost je nesmírně obdivuhodná a představuje





naprosto perfektní znalosti AMSP ČR o oborech podnikání svých členů. Dále mj. spravuje dvanáct portálů pro konkrétní podnikatelské segmenty a každým rokem vyhlašuje program zaměřený na důležitou podnikatelskou oblast – pro rok 2018 to bude „Rok rodinného podnikání“.

Hospodaření AMSP ČR je vedeno podle hospodářských středisek, a to v hlavní a ekonomické činnosti, přičemž schválený vyrovnaný rozpočet v hlavní činnosti na rok 2018 činí cca 11 mil. Kč a v ekonomické činnosti 6,5 mil. Kč. Očekávaný výsledek hospodaření za rok 2017 by měl dosáhnout v hlavní činnosti zisku 1,5 mil. Kč a v ekonomické činnosti zisku 0,5 mil. Kč. AMSP ČR si zakládá na apolitičnosti, proto nepřijímá žádné sponzorské dary od politických stran či hnutí, a tím je i nezávislá. Její výnosy v hlavní činnosti tvoří členské příspěvky, které jsou použity na jednotlivé interní projekty a provoz, a v ekonomické činnosti se jedná o výnosy a náklady týkající se odborné spolupráce a konkrétních projektů (Svou cestou, Nastartujte se, Rodinná firma, Malý obchod, Podnikavá žena, Rok venkova, Fandíme řemeslu, Moje restaurace). Téměř polovinu rozpočtu na rok 2018 bude věnována s ohledem na Rok rodinného podnikání 2018 na projekt Rodinná firma s partnerem Equa Bank (cíle: ukotvení definice rodinné firmy v legislativě, vytvoření mapy rodinných firem, Toulky za rodinnými firmami s ČT1, více než 100 akcí v regionech aj.). V „našem“ oboru má AMSP ČR na rok 2018

v plánu přípravu GDPR, připomínkování dalších vln EET, návrhy na změnu živnostenského zákona, přípravu a připomínkování zákona o daních z příjmů nebo další monitoring se zaměřením na rodinné podnikání.

Závěrem se musím před AMSP ČR sklonit, nebot pracovní nasazení představenstva a sekretariátu, jejich akceschopnost, proaktivita a široký záběr ve vztahu ke svým členům, partnerům a médiím jsou skutečně obdivuhodné. V roce 2017 Komora s AMSP ČR navázala bližší spolupráci a věříme, že má další potenciál.

Týž den odpoledne se v Kongresovém sále konal již 15. ročník „Dne podnikatelů ČR“, jehož jsem se vedle pěti stovek zástupců firem, živnostníků a všech, kteří mají na podnikání vliv, za Komoru zúčastnil společně s Ing. Liborem Vaškem, Ph.D. Akce byla hojně sledována tuzemskými i zahraničními médii.

V úvodní části proběhla diskuse šéfů bývalé koalice Lubomíra Zaorálka (ČSSD), Andreje Babiše (ANO) a Pavla Bělobrádka (KDU-ČSL), kteří se v talk show moderovaném předsedou představenstva AMSP ČR zpovídali z toho, jak se jim (ne)podařilo naplnit sliby podnikatelům uvedené v programovém prohlášení vlády. Po kulturním programu následovalo slavnostní předávání cen nejlepším malým a středním firmám a živnostníkům, které moderovala generální ředitelka AMSP ČR Eva Svobodová, MBA. Byly vyhlášeny nejlepší rodinné firmy roku 2017 (rodinná firma se podle průzkumu AMSP ČR stává nejvyhledávanějším obchodním partnerem a spotřebitelé upřednostňují jejich výrobky), nejkreativnější začínající podnikatelé a královny malého byznysu (za posledních pět let přibylo 46 000 podnikatelek, zatímco počet podnikatelů stagnoval, přitom až do roku 2012 byl trend opačný a do podnikání vstupovalo více mužů než žen). Vyhlášeny byly také výsledky 5. ročníku grantového programu Komerční banky a AMSP ČR pro mladé a začínající podnikatele „Nastartujte se“. Vítězové v jednotlivých kategoriích jsou zveřejněni na webu www.amsp.cz. Den podnikatelů ČR byl zakončen opět kulturním programem a večerním rautem.

■ Ing. Petr Piša, CAE

Monitor

„BEZDOMOVCI“ MEZI MAJITELI A STATUTÁRY FIREM PŘEDSTAVUJÍ ZVÝŠENÉ RIZIKO.

Téměř 8 200 českých firem má vlastníka, který má oficiální trvalé bydliště na adrese, kde sídlí radnice nebo se takováto osoba nachází ve statutárním orgánu či dozorčí radě firmy. V 81 procentech případů jsou na tzv. bezdomoveckém trvalém pobytu registrováni muži. Detailní analýza Bisnode ukázala, že takové firmy jsou rizikovější. Ve srovnání s celou populací firem jsou výrazně častěji na seznamu nespolehlivých plátců DPH nebo postiženy negativní událostí, tedy úpadkem, exekucí nebo insolvenčí.

„U osob, které mají trvalý pobyt na stejné registrované adrese jako městský, resp. obecní úřad, existuje riziko, že se záměrně skrývají před kontaktováním například ze strany věřitelů či státu, nebo ve statutárním orgánu firmy hrají roli tak zvaného bílého koně, stejně tak se může jednat o zkrachovalé podnikatele,“ říká analytička Bisnode Petra Štěpánová.

Nejvíce firem, u kterých některý z majitelů, statutárních orgánů či členů dozorčí rady má trvalé bydliště na radnici je v Praze, Středočeském a Jihomoravském kraji. Přes 100 osob, které jsou majiteli nebo statutárními orgány tuzemských společností s ručením omezeným či akciových společností, a mají trvalý pobyt na radnici, je evidováno v Městské části Praha 4, Praha 6, Praha 8, Praha 10, ve Zlíně a Pardubicích. Podíl nespolehlivých plátců DPH mezi analyzovaným vzorkem firem se blíží 24 procentům, zatímco v celkové populaci firem mírně přesahuje čtyřprocentní podíl. Negativní událostí, tedy úpadkem, exekucí či insolvenčí je postiženo 4,7 procent hodnocených společností oproti 1,7 procentům celé podnikatelské základny.

„Z analýzy Bisnode je zřejmé, že přítomnost osob s adresou na radnici mezi majiteli nebo statutáry firem, představuje výrazně zvýšené riziko v obchodním styku. My našim klientům doporučujeme důsledné prověřování obchodních partnerů,

a proto jsme do našich informačních systémů doplnili signály, které graficky upozorňují na důležité informace, jako je například shoda adresy s úřadem a tím umožňují rychlejší čtení reportu o firmě tím, že z velkého množství dat odvozují důležité informace,“ dodala Petra Štěpánová.

ČERNÝ SEZNAM EVROPSKÉ UNIE. Od února letošního roku EU hodnotila, jak 92 států spolupracuje na boji s daňovými úniky. Výsledkem je prosincové zveřejnění dvou seznamů – černého a šedého. První z nich zahrnuje státy, které s unijními orgány nespolupracují, šedý seznam zase ty, které kritéria slíbily splnit.

Cílem nového opatření je zamezení daňovým únikům v offshorových společnostech se sídlem v zemích, které nesplňují kritéria daňové transparentnosti a zamezování daňovým únikům.

Na černý seznam daňových úniků ministři financí zařadili 17 zemí, které nejsou členy EU. Na seznamu jsou: Americká Samoa, Bahrajn, Barbados, Grenada, Guam, Jižní Korea, Macao, Marshallovy ostrovy, Mongolsko, Namibie, Palau, Panama, Svatá Lucie, Samoa, Trinidad a Tobago, Tunisko a Spojené arabské emiráty. Řekl to agentuře Reuters francouzský ministr financí Bruno Le Maire.

Podle předběžných odhadů mělo být na černý seznam zařazeno 20 až 25 zemí. Nižší počet může být ovlivněn státy, které se na poslední chvíli zavázaly ke spolupráci s unijními orgány. Aby země nebyly zařazeny na černý seznam, musí splňovat několik kritérií. Např. musí sdílet údaje o bankovních účtech cizinců s úřady jejich domovského státu. Musí také zavést opatření proti přelévání zisků (podle akčního plánu Base Erosion and Profit Shifting), stanovené OECD.

Ministři financí zveřejnili i takzvaný šedý seznam, do kterého je zařazeno 47 zemí, které deklarovaly závazek, že vyhoví unijním kritériím. Ty budou v budoucnu hodnoceny na základě pokroku, kte-

rého při dodržování závazků dosáhly. Na tomto seznamu se ocitlo např. Švýcarsko, Lichtenštejnsko nebo Turecko.

List The Guardian loni napsal, že mezi členskými státy probíhal spor, zda zařadit nulové, či téměř nulové korporátní daně mezi hodnotící kritéria. Proti byly podle Guardianu Velká Británie, Irsko, Švédsko, baltské státy, Nizozemsko a Lucembursko. Toto hodnotící kritérium nakonec bylo pro velký odpor vyřazeno.

Pokud by byly hodnoceny i státy EU, černý seznam by podle evropské frakce Zelených hrozil i jednomu z členských států EU, Maltě. Podle organizace Oxfam by na černý seznam mělo být zařazeno alespoň 35 států vč. čtyř zemí EU - Holandska, Irska, Lucemburska a Malty.

NOBELOVU CENU ZA EKONOMII získal letos Američan **RICHARD H. THALER** (72). „Výzkum Richarda Thalera spojil ekonomické a psychologické analýzy rozhodování jedince,“ konstatovala Královská švédská akademie věd ve zdůvodnění. Thaler se zabývá psychologií lidského chování v ekonomice. Ve své práci dokázal Thaler např. vyvrátit přesvědčení ekonomů že se člověk vždy rozhoduje racionálně.

„Slovo neracionální naznačuje, že s lidmi je něco v nepořádku. Spíše je něco v nepořádku s ekonomy. Myslí si třeba, že každý je schopen zjistit, kolik přesně by si měl spořit na to, aby měl dobrou penzi, a že to dělá. Že lidé jsou superracionální matematictí géniové a mají perfektní sebeovládání. Podle toho pak standardní ekonomie vytváří své modely. Často to ale ve skutečném světě nefunguje,“ řekl před rokem v jednom rozhovoru.

Thaler je spoluzakladatelem (spolu s Dannym Kahnemanem, který za to v roce 2002 dostal Nobelovu cenu) behaviorální ekonomie, mladšího ekonomického směru, který zkoumá, co a jak ovlivňuje jednání a rozhodování ekonomických aktérů.

Od roku 1995 pracuje na Boothově obchodní škole, která spadá pod Chicagskou univerzitu. Na škole je profesorem ekonomie a behaviorálních věd. Navíc dokázal teorii převést do praxe. Je

spoluzakladatelem investiční společnosti Fuller & Thaler Asset Management, jejíž investiční strategie je založena na aplikaci poznatků behaviorální ekonomie na kapitálové trhy. Působil také jako formální poradce bývalého britského premiéra Davida Camerona či bývalého prezidenta USA Baracka Obamy.

Thaler je stoupencem zrušení hotovosti, které by podle něj vedlo ke snížení podílu šedé ekonomiky na hrubém domácím produktu, tedy také k růstu daňového inkasa, což by umožnilo snížit daně. Thaler je rovněž uznávaným intelektuálem a úspěšným publicistou a spisovatelem. V češtině vyšla jeho kniha *Neočekávané chování: Podivuhodný příběh behaviorální ekonomie*, která se zabývá iracionálním chováním lidí, které neopovídá klasickým ekonomickým teoriím, nebo bestseller *Nudge (Štouch)*, který napsal společně s právníkem Cassem Sunsteinem a který shrnuje „recepty“ na zlepšení rozhodování lidí ohledně zdraví, bohatství a štěstí.

Je držitelem čestného doktorátu Vysoké školy ekonomické v Praze.

PARADISE PAPERS. Po celosvětové kauze uniklých důvěrných dokumentů nazvaných Panama Papers je na světě pokračování s názvem Paradise Papers. České stopy se týkají např. Mostecké uhelné společnosti, odsouzeného tuneláře Viktora Koženého nebo miliardářské rodiny Komárků.

Z firem spravujících majetky v daňových rájích nově uniklo přes třináct milionů dokumentů. Důvěrné materiály popisují operace u velkých korporací i u známých jmen světové politiky. Zdrojem uniklých dokumentů je společnost Appleby z Bermud a Estera ze Singapuru. Stejně jako v roce 2016, kdy uteklo podobné velké množství dokumentů z panamské advokátní kanceláře Mossack Fonseca, se k materiálům dostal jako první německý deník Süddeutsche Zeitung. Sdílel je s Mezinárodním konsorcem investigativních novinářů. Základní data o Paradise Papers: počet uniklých dokumentů: 13,4 milionu, počet dokumentů týkajících se ČR: 12 060, počet firem v dokumentech: 25 tisíc, počet zahrnutých zemí: 180. Využívání firem v daňových rájích zdaleka neznamená, že jejich vlastníci porušují zákon.

Neprůhledné struktury ale často slouží k zakrytí toků majetku na pomezí šedé a černé ekonomiky. „Offshorové podnikání v podstatě znamená v jedné zemi žít a ve druhé podnikat. Ačkoli se jedná o legální a mezinárodním společenstvím podporovaný způsob podnikání, jeho snadná dosažitelnost a zneužitelnost láká organizovaný zločin,“ uvedl Karel Kouba, bývalý policejní vyšetřovatel a bezpečnostní specialista.

Z řad jmen světové politiky se v dokumentech objevil představitel současné americké vlády Wilbur Ross. Trumpův ministr obchodu vlastní přes firmy z Kajmanských ostrovů podíl ve společnosti Navigator Holdings. Ta od roku 2014 vydělala 68 milionů dolarů na transakcích s podnikem, který ovládá zeť ruského prezidenta Vladimira Putina Kirill Šamalov. Dokumenty vrhají světlo i na soukromé investice britské královny Alžběty II. Uskutečnila je prostřednictvím offshorových struktur, o nichž se dosud v souvislosti s královským majetkem nevědělo. Investice směřovaly do farmaceutických a úvěrových firem. Obchod a služby Miliardář Janeček zvyšuje farmářské investice. Známou osobností v Paradise Papers je též někdejší nejvyšší velitel NATO v Evropě a americký generál ve výslužbě Wesley Clark. Podle dokumentů z Bermud byl v čele firmy provozující internetový hazard s dceřinými společnostmi v daňových rájích.

„Proti Panama Papers nemají Češi v nových dokumentech tak prominentní postavení. Celkem se Česka týká jen dvanáct tisíc dokumentů. Část z nich se opakuje, část je poškozená, takže se nedá přečíst. Je to pravděpodobně dáno i tím, že právnícká firma Appleby na rozdíl od Mossack Fonseca neměla v Česku svoji pobočku,“ řekla zakladatelka projektu Investigace.cz Pavla Holcová.

Významného advokáta Josefa Brože, který spolupracoval s bývalým šéfem skupiny ČEZ, Martinem Romanem, se týká zhruba stovka dokumentů v Paradise Papers. Ukazují komplex finančních struktur v čele s Brožem kolem kajmanské společnosti Chorus Explorers Fund SPC. Ta ovládala další společnosti v Nizozemsku. Materiály z právní kanceláře Appleby ukazují též na společnost Appian, která sehrála roli v prodeji státní Mostecké uhelné společnosti. Podle Investigace.

cz je v dokumentech jmenovaný jako vlastník Appianu byznysmen Marek Čmejla. Současně listiny popisující finanční struktury na ostrově Man odpovídají nálezům obžaloby bývalých manažerů MUS. V případě „piráta z Prahy“ Viktora Koženého a jeho partnera Borise Vostrého ukazují nové dokumenty, jak jejich Harvardský investiční fond přes maltské společnosti rozprodával sedmnáct lodí Československé námořní platby zprivatizované v roce 1995. Nejbohatší Češka Jitka Cechlová Komárková se při dělení rodinného majetku doprovázeného konflikty a soudy dostala k většinovému podílu ve strojírenské skupině KKCG v čele s firmou Bonatrans. Dokumenty z kanceláře Appleby mimo jiné rozkrývají vlastnickou strukturu Bonatransu nebo toky peněz mezi kajmanskou a lichtenštejnskou společností Cechlové Komárkové.

PARADISE PAPERS – OHLAS Z BRUSELU. EVROPSKÁ UNIE CHCE PŘÍSNĚJŠÍ PRAVIDLA PRO DAŇOVÉ PORADCE. Daňoví poradci jsou jako upíři, kteří se bojí světla. Jediné, co proti nim funguje, je transparentnost, řekl na plenárním zasedání Evropského parlamentu ve Štrasburku komisař Pierre Moscovici. Metafora zazněla na společné rozpravě parlamentu, rady a komise o kauze Paradise Papers, která ukázala na daňové úniky a využití daňových rájů jednotlivci a firmami. „Nečelíme jednotlivým incidentům, ale systematickým, globálním a organizovaným praktikám. Tyto agresivní daňové optimalizace jsou o to více šokující, protože mnohé z nich jsou, zdá se, zcela legální. Proti legálním praktikám můžeme reagovat pouze zákonnými opatřeními,“ řekl Moscovici. Komisař navrhuje nová pravidla pro daňové poradce, bankéře a právníky, kteří zprostředkovávají optimalizační metody. Tito lidé by se měli podle komisaře hlásit u finančních úřadů v daných zemích, které by měly posoudit legálnost projektu. Návrh by podle něj mohl být schválen do půl roku.

„Využívání mezer a nekonzistence v národních daňových pravidlech nemá dopady jen na státní kasy. Poškozuje i férovou soutěž na trhu, kde některé firmy používáním agresivních daňových praktik získávají výhodu proti konkurenci,“ upozorňuje český europoslanec Luděk Niedermayer (TOP 09). „Vlády členských států musí akceptovat

částečné sdílení své doposud výhradní pravomoci v oblasti daní. Cílem není daně sjednotit, ale odbourat rizikové praktiky, zjednodušit pravidla,“ dodal Niedermayer.

V jednání je také unijní reforma o sjednocení daňového základu podniků. Česká republika se chystá v nadcházejících měsících přijmout do své legislativy směrnici o praní špinavých peněz, která zavádí povinnost zavést evidenci skutečných vlastníků společností a svěřenských fondů. Rada EU nyní připravuje návrh další směrnice, která se bude týkat přeshraničního stěhování sídel společností za příznivějšími daňovými pravidly.

PŘEKVAPIVÝ VÝSLEDEK ANALÝZY ASOCIACE MALÝCH A STŘEDNÍCH PODNIKŮ A ŽIVNOSTNÍKŮ ČR (AMSP). Je lepší založit si společnost nebo být OSVČ? AMSP srovnala z právního a daňového pohledu, co je pro podnikatele výhodnější – zda nést titul osoby samostatně výdělečně činné, nebo založit právnickou osobu. Jak ušetřit peníze i čas a ochránit majetek? Výsledek může být pro mnohé překvapením. Právnické osoby nenesou na rozdíl od OSVČ riziko střechy nad hlavou, lépe optimalizují, administrativy není o mnoho více a náklady na založení a správu jsou již srovnatelné. I proto u nás za poslední kalendářní rok přibýlo jen šest tisíc živnostníků a plných dvacet tisíc podniků, převážně s.r.o. Aktivně tak nás podniká 981 tisíc OSVČ a 437 tisíc společností.

STÁT OBCHODUJE S FIRMAMI, KTERÉ NEDODRŽUJÍ ZÁKONY. Každým rokem se v oblasti veřejných zakázek utratí více jak 650 miliard Kč veřejných peněz. Povinnosti zadavatelů zakázek je ovšem uzavírat smlouvy pouze s transparentními společnostmi. Praxe je ovšem přesně opačná. Většina firem registrovaných v registru smluv totiž nezveřejňuje své finanční výkazy, ačkoliv jim to ukládá zákon. Navíc celá řada firem vznikla těsně před získáním zakázky. Informace dnes zveřejnila poradenská společnost Bisnode ve spolupráci s Nadačním fondem proti korupci.

V internetovém registru smluv, ve kterém mají povinnost zveřejňovat smlouvy ministerstva, státní podniky či například města, bylo za dobu existence registru smluv evidováno necelých

32 tisíc firem. Za rok 2016 informační povinnost nesplnily dvě třetiny z nich. Téměř pětina dodavatelů zboží a služeb z registru smluv nesplnila informační povinnost ani jednou za poslední tři roky.

„Internetový registr smluv vznikl jako preventivní nástroj pro kontrolu hospodaření státu. Je zvláštní, když stát ale obchoduje s firmami, které se často záměrně vyhýbají zákonem stanovené informační povinnosti. Přitom neplnění informační povinnosti vytváří netransparentní podnikatelské prostředí, a navíc ještě vytváří prostor pro korupci,“ říká Petra Štěpánová z Bisnode.

„Tuto závažnou situaci lze jednoduše vyřešit zavedením pravidla, díky kterému společnosti, které nesplní informační povinnost, nebudou moci získat veřejnou zakázku či dotaci. Toto opatření uleví rejstříkovým soudům, které jsou administrativně zatížené, a hlavně bude možné včas odhalit mnohé závažné kauzy,“ dodává k tomu Janusz Konieczny z Nadačního fondu proti korupci (NFPK).

Tolerance současného stavu je velice závažná a nepochybně má neblahý dopad na veřejné rozpočty. Lze vyjmenovat celou řadu kauz, kdy odhalení podezřelých skutečností nastalo velice pozdě a značnou část prostředků se již nepodařilo zachránit. Řešení lze rovněž hledat v podstatném zvýšení vymahatelnosti práva. Dřívější analýza NFPK doložila, že rejstříkové soudy často nedostatečně využívají sankční mechanismy. Bisnode dále vypočetl, že pokud by stát začal systematicky vymáhat pokuty za neplnění informační povinnosti, mohl by podle našich výpočtů získat nejméně 13,7 miliard korun, ale až 256,3 miliardy korun dodatečných příjmů do státního rozpočtu.

■ LZ

Ze zákulisí

Společné výjezdní zasedání komisí Komory

Již je tomu nějaký ten pátek, kdy vznikla iniciativa společných zasedání komisí Komory (dozorčí komise, disciplinární komise a etické komise), aby byly všemi zúčastněnými zástupci Komory „u kulatého stolu“ diskutovány a předsávány poznatky z jejich činnosti v komisích a informace o tom, co komise trápí ve vztahu k profesi, kam by se měla ubírat činnost Komory nebo na jaká témata by se měla Komora zaměřit, a to vše samozřejmě s orientací na Vás, členy Komory.

Letošní společné výjezdní zasedání komisí Komory se uskutečnilo v polovině října v lázeňských Velichovkách pod taktovkou předsedkyně dozorčí komise Mgr. Ing. Magdalény Králové a také za účasti pozvaných hostů z řad výboru Komory Ing. Libora Vaška, Ph.D. a Ing. Petra Piši. Na programu jednání bylo mimo jiné koncepční pojetí členství právnických osob, výběr a promíjení členských příspěvků, úprava norem Komory, plnění KPV nebo dohoda o vzájemné spolupráci se Svazem účetních ČR. Ač všichni zúčastnění měli za sebou jistě náročný pracovní týden ve svých zaměstnáních a firmách,

zasedání splnilo svůj účel – diskuse a návrhy řešení k jednotlivým bodům byly konstruktivní a mnohé byly přeneseny na půdu výboru Komory, který je projednal a uvedl v život. Důkazem užitečnosti těchto setkání tak může být např. konečná podoba členství právnických osob a podnikajících fyzických osob s odstupňováním členských příspěvků a tomu odpovídající rozsah a druh poskytovaných služeb, zakotvení do norem Komory a práce na nových internetových stránkách účetních kanceláří.

Nebylo mým cílem se detailně k jednotlivostem rozepisovat, ale věřím, že v dohledné době byt třeba jen drobné změny poznáte a snad i oceníte. Jsem rád, že jsem se mohl zúčastnit a zároveň také děkuji všem kolegyním a kolegům, jelikož to, že obětovali svůj volný čas a navíc poslední krásné slunečné dny dokazuje, že nám všem jako zástupcům Komory není profese, členská základna a budoucnost Komory lhostejná.

■ Ing. Petr Piša, CAE

Osvědčení o členství

Vážení členové Komory, s novým rokem 2018 vstupuje v účinnost řada novinek, které si Komora a její vedení pro Vás připravili a věřím,



že je budete vnímat pozitivně a přijmete je za své. Jednou z nich je vystavování Osvědčení o členství, které má potvrdit osobní členství fyzické osoby nebo firemní členství účetní kanceláře v Komoře, má být vyjádřením Komory, že člen naplňuje požadavky, které jsou s jeho členstvím, resp. s jeho profesním vzděláním spojeny a pro fyzické osoby je potvrzením oprávněnosti užívání profesních titulů (CA/CAE).

Osvědčení bude k dispozici pro daný rok na webu Komory v osobním profilu v okamžiku, kdy dojde ze strany člena ke splnění podmínek členství (zaplacení členského příspěvku a podání hlášení KPV). Osvědčení bude k dispozici v elektronické podobě v českém a anglickém jazyce.

Uvítáme, když jej umístíte na své osobní profily, webové stránky a budete se jimi ve vhodných situacích prezentovat a propagovat tím

jak sebe, tak také svoji profesní Komoru, která za Vámi stojí.

■ **Ing. Libor Vašek. Ph.D.**

XXI. sněm Komory

Dne 22. listopadu 2017 se na Masarykově koleji ČVUT v Praze konal již XXI. sněm Komory certifikovaných účetních. Kromě standardních bodů jsme se věnovali nové koncepci členství v Komoře. Více o tématu přinášíme v článku na straně 66. Níže přetiskujeme usnesení sněmu.

■ **LZ**

USNESENÍ

XXI. SNĚMU KOMORY CERTIFIKOVANÝCH ÚČETNÍCH konaného v Praze dne 22. listopadu 2017

Sněm Komory certifikovaných účetních:

I. schvaluje:

- a) zprávu o činnosti výboru Komory za období od předchozího sněmu vč. plnění strategie dalšího rozvoje,
- b) zprávu o hospodaření Komory za rok 2016 a účetní závěrku Komory za rok 2016,
- c) zprávy dozorčí, disciplinární a etické komise Komory za období od předchozího sněmu,
- d) výborem předložený návrh příspěvkového a poplatkového řádu upravený o změny specifikované na sněmu (úprava odst. 2 v čl. 1, doplněný nový odst. 3 v čl. 2),
- e) výborem předložený návrh novelizace stanov,
- f) výborem předložený návrh novelizace jednacího řádu sněmu Komory s úpravou bodu 7 návrhu – vypuštění slova „návrh“ v poslední větě,
- g) výborem předložený návrh rozpočtu Komory na rok 2018.

II. ukládá výboru Komory:

- a) posoudit možnost uplatnění servisního poplatku podle nového příspěvkového a poplatkového řádu i pro členy – nepodnikající fyzické osoby,
 - b) sledovat využívání a účinnost nového příspěvkového a poplatkového řádu a připravit případnou úpravu na příští sněm..
-

Odborná konference KCÚ: Od papíru k elektronizaci a digitalizaci účetnictví

Jednou z hlavních komorových událostí roku je bezesporu odborná konference, na níž Výbor a kancelář Komory začíná pracovat de facto od jara a čím se blíží termín, příprava se zintenzivňuje. Letos jsme tématem chtěli „vyprovokovat“ odbornou debatu, přinést smíření se s nevyhnutelnou budoucností a přiblížit pohled na věc z různých stran. Troufám si říct, že se nám to „do puntíku“ podařilo, možná nad očekávání. Důkazem byla vyčerpaná kapacita míst na konferenci během pár dnů, živá odborná diskuse na konferenci a celkové pozitivní ohlasy.

Nezúčastnili jste se nebo jste se zúčastnit nemohli? Pak právě Vám patří alespoň ve stručnosti následující řádky, byť text neumí vystihnout atmosféru konference, která se konala 8. listopadu 2017 ve Vile Lanna v pražské Bubenči. První příspěvek patřil **Milanu Vodičkovi** z KDP ČR na téma „Účetnictví bez papíru, právně a technicky“, který přiblížil právní úpravu elektronických dokumentů včetně tzv. eIDAS účinného od 1. 7. 2016 (a jak ukázala praxe, finanční správa toto evropské nařízení ne vždy respektuje?!), dále přiblížil nástroje pro e-fakturaci, zabezpečení elektronických dokumentů nebo jejich archivaci.

Za stranu firem poskytujících cloudová řešení se představil **Štěpán Pokorný** ze společnosti Soli-

tea, a.s. s „*Vedením účetnictví v cloudu (výhody, rizika a výhled)*“, který mluvil o střídání technologií, tedy konci éry Windows a nástupu éry cloudu, o již 6 let zjednodušování života podnikatelům prostřednictvím iDokladu, jehož užívání roste desítkami procent ročně. Věděli jste např., že cloudový účetní software Vás nebude zatěžovat žádnými instalacemi, aktualizacemi zálohováním dat, že ve skandinávských zemích více než 40% podniků používá e-fakturaci? Zkrátka cloud mění účetní profesi, jak zněl jeden z podtitulků prezentace.

Richard Jahoda ze společnosti Grinex Czech Republic ve své prezentaci „*Je třeba se bát moderních technologií?*“ uvedl mnohdy i provokativní



Tomáš Kadlec



David Bauer

otázky – k čemu je vlastně dobrá rozvaha pro neúččetního, business partnera, může jí pohodlně používat? Ne! Účetní se musí stát opravdovými partnery klientů a musí jim pomáhat dosáhnout jejich podnikatelských cílů. Automatizace nás jako účetní musí zajímat, protože nám umožní soustředit se na věci, které jsou pro klienta prospěšnější. Poselství jeho příspěvku bylo jasné: Přestaňte dělat účetnictví starým způsobem a začněte pracovat s účetními daty! (Nečetli jste o tomto náhodou už na jiném místě Bulletinu?). Pochopitelně toto nebylo bez odezvy publika a bylo velmi zajímavé slyšet různé názory.

Před obědem poslední prezentaci s názvem „*Zákon o účetnictví – pomáhá nebo komplikuje elektronizaci?*“ měl připravenou **David Bauer**, ředitel odboru 28 – Regulace a metodika účetnictví MFČR. Obsahem jeho příspěvku byly zákonné požadavky na elektronické výstupy z účetnictví, elektronické vedení účetních knih, elektronické účetní doklady a záznamy a jejich průkaznost. Závěrem uvedl, že i přes určitou přípustitelnou zastaralost zákona o účetnictví je jeho smyslem napomáhat elektronizaci vedení účetnictví při naplnění pravidel úplnosti, průkaznosti, srozumitelnosti, správnosti a úschovy účetních záznamů.

Po obědě vystoupil **Stanislav Klika** ze společnosti BDO Audit, s.r.o. s tématem „*Jak chránit osobní data v elektronickém a digitalizovaném účetnictví?*“. A hlavní náplní jeho prezentace nemohlo být nic jiného než „GDPR“: nové povinnosti, vyšší sankce, ... pozitivem bylo desatero úspěšné přípravy na GDPR (odpovědnosti, pravidla v IT, informační povinnosti, práce se souhlasem, aj.). Názorně také uvedl zásadní rozdíly v tom, co je a není osobní údaj anebo, k jakému účelu není třeba souhlasu se zpracováním osobních údajů (pokud existuje jiný právní titul).

Předposlední prezentací bylo „*Pojištění kybernetických rizik*“ od **Michala Pileckého** ze společnosti RENOMIA, a.s., partnera Komory na pojištění profesní odpovědnosti. Ten hovořil o kybernetických rizicích (nedostatečné ochraně dat, neložných zaměstnancích, ztrátě a zcizení hardware a hackerském útoku) a pojištění proti nim, resp. finančním dopadům z nich vyplývajících, což se

týká každé společnosti, která shromažďuje, pracuje či jakkoli nakládá s daty, neboť užívá počítače, mobilní telefony, notebooky, tablety, webové stránky nebo emaily. Pojištění kybernetických rizik může pokrýt např. náklady na IT experty i ušlý zisk, pojištění platí po celém světě a pojištěným může být nejen samotná společnost, ale i její zaměstnanci nebo subdodavatelé. Uvedené příklady pojistných škod dokládaly, že nemusí být „na škodu“ v souvislosti s elektronizací a digitalizací o tomto pojištění uvažovat.

Poslední prezentace byla záměrně zvolena na závěr jako pohled do (blízké?) budoucnosti: „*Spočívá budoucnost účetnictví v umělé inteligenci?*“ od **Tomáše Kadlece** ze společnosti IBM Česká republika, který popovídal o umělé inteligenci a jejím praktickém uplatnění, o co je za automatickým procesem nebo IBM Watson.

Co doplnit na závěr? Komora toto téma určitě nespustí ze zřetele, protože jak uvádí tisková zpráva k odborné konferenci: „*Současným požadavkem na účetní je jejich nutná transformace na průmysl 4.0 neboli schopnost adaptovat se ve světě digitálních technologií a využívat je efektivně při poskytování svých služeb. Se stále větším prohlubováním elektronizace do podnikatelských aktivit je využívání smart softwarových řešení a aplikací pro účetní nejen nezbytností, ale i nutností.*“. Všechny prezentace z konference jsou Vám k dispozici na internetových stránkách Komory v sekci **Informace Komory – Konference – prezentace**.

■ **Ing. Petr Píša, CAE**

Nová koncepce členství v Komoře

Vážení členové Komory, na listopadovém sněmu Komory byla výborem představena nová koncepce členství v Komoře certifikovaných účetních, která byla sněmem pozitivně přijata a také schválena. V důsledku toho došlo ke změně norem Komory s účinností od 1. ledna 2018 a úkolem výboru a kanceláře Komory je nyní Vám představit v čem se nová koncepce počívá?

Doposud členství v Komoře bylo postaveno na členství fyzických osob bez rozlišení, zdali fyzická osoba působí jako zaměstnanec nebo podnikatel – a v jeho případě navíc bez ohledu na právní formu – OSVČ nebo právnická osoba. Právnické osoby mohly být v minulosti ve vztahu partnerství s Komorou a čerpat jisté výhody. V předchozím roce bylo do stanov zapracováno členství právnických osob, pokud takovou právnickou osobu vede a má za ni odpovědnost certifikovaný účetní. V současnosti lze tuto úpravu stanov vnímat jako první krok, v jehož důsledku se během roku 2017 vedly interní diskuse, jakým způsobem do dalších let fyzické a právnické osoby, které mohou být členem Komory, uspořádat a jaké členstvím jim obsahově nabídnout. Dospěli jsme k závěru, že je třeba od sebe odlišit fyzické

osoby, působící v účetní profesi primárně jako zaměstnanci, od osob, které poskytují účetní a související poradenství, jako podnikatelé, přičemž tak mohou činit jako OSVČ nebo prostřednictvím svých obchodních společností. Těmto dvěma skupinám totiž může Komora vhodněji cílit servis a benefity spojené s jejich členstvím. Proto bude od roku 2018 členství v Komoře rozděleno na osobní a firemní, přičemž:

- **osobní členství** je určeno pro fyzické osoby, a to zejména zaměstnance (avšak i fyzická osoba podnikající jako OSVČ může mít osobní členství, jen nebude Komorou prezentována jako podnikatel a nebude zahrnuta do seznamu účetních kancelářů); a
- **firemní členství** je určeno pro podnikatele, tj. fyzické osoby působící jako OSVČ a práv-

ČLENSTVÍ V KCÚ

OSOBNÍ

Určeno zejména pro profesní účetní – **zaměstnanec**

Členský příspěvek 2 000 Kč

ASPIRANT NA ČLENSTVÍ

Určeno pro studenty certifikace

Servisní poplatek 400 Kč

FIREMNÍ

Určeno pro podnikatele (OSVČ a právnické osoby), tzv. **účetní kanceláře**

Členský příspěvek 2 000 Kč hrazený za certifikovaného účetního, který je zástupcem účetní kanceláře **plus**

Servisní poplatek dle rozsahu poskytovaných služeb:
1 000 Kč (mini), 4 000 Kč (midi)
8 000 Kč (maxi)

ČLENSTVÍ V KCÚ

V rámci členského příspěvku získává FO – zaměstnanec a FO – zástupce podnikatele

- profesní tituly CA nebo CAE
- členské ceny školení
- prezentace v seznamu členů KCÚ – fyzických osob
- 1x Bulletin KCÚ 4x ročně
- Komerové snídaň, Klubové večery, účast na odborné konferenci zdarma
- odborný informační servis
- možnost profesního pojištění
- slevy u partnerských organizací

nické osoby různých právních forem, přičemž Komora má záměr tyto členy prezentovat jako garantované účetní kanceláře KCÚ.

Vedle těchto dvou členství zůstává možnost všech fyzických osob, kteří jsou ve studiu certifikace účetní profese, se přihlásit ke Komore jako tzv. aspiranti na členství. A v tomto pohledu je jedno, zdali budou aspirovat na své osobní nebo firemní členství, které mohou získat po dokončení svého profesního vzdělání.

V současné době a během ledna se kancelář Komory i adresně obrátí na všechny členy a požádá je o výběr svého členství:

- zdali budou chtít nadále pokračovat v režimu, který doposud znají a mít tzv. osobní členství. V jeho rozsahu se aktuálně nic nemění, ani se nemění nijak výše členského příspěvku (nadále ve výši 2 000 Kč za rok). Avšak lze přislíbit, že Komora bude nadále interně diskutovat, co dále a více nabídnout této skupině členů; nebo
- zdali budou chtít využít jednu z podob firemního členství a zařadit svůj podnik mezi tzv. účetní kanceláře KCÚ. Firemní členství bude mít tři varianty – MINI určené primárně pro OSVČ a jednočlenné s.r.o. bez zaměstnanců; MIDI pro menší účetní kanceláře a MAXI pro větší účetní společnosti. Rozsah služeb, který je nastaven pro rok 2018 pro jednotlivé varianty je vidět dále ve schématu.

Pro všechny účetní kanceláře – členy s firemní členstvím – bude připravena prezentace na samostatných internetových stránkách Komory. Na něm by měla mít každá účetní kancelář svůj profil a kontakty a Komora jako profesní organizace si klade za cíl tyto kanceláře – členy – propagovat a garantovat jejich účetní služby,

neboť za nimi stojí profesní (certifikovaní) účetní. Účetní profese se mění, bude se měnit legislativa a bude větší tlak na účetnictví, související výkaznictví a účetní služby celkově u středních a velkých účetních jednotek. Zde se do budoucna výrazně otvírá prostor pro práci certifikovaných účetních.

Firemní členství účetních kanceláří přenáší výhody členství i zaměstnance těchto kancelář, kteří budou mít možnost čerpat výhody – např. možnost účastnit se akcí Komory za členské ceny. Stejně tak je s firemním členstvím spojeno jisté předplacení vzdělávacích aktivit Komory, neboť posláním Komory je zabezpečit vzdělávání svých členů a stále jsme v situaci, kdy členové se hodně vzdělávají mimo Komoru, ač Komora je připravena usít svým členům kurzy a semináře na míru podle jejich potřeb a za finančních podmínek, které mohou být rozhodně výhodnější.

Věřím, že Vás nová koncepce členství osloví a pokud jste podnikatelem, zvážíte možnost využití firemního členství a přechod ze současného osobního členství. Rok 2018 považujeme ve výboru jako rok pilotní této koncepce, který nám ukáže, jakým směrem se ubírají myšlenky a rozhodnutí našich členů. Jsem rád, že první reakce od členů na sněmu nebo členů, s nimiž jsem v pracovních skupinách, jsou pozitivní a zmiňují, že firemní členství využijí. Pro nás ve vedení Komory to představuje závazek maximalizovat v tomto ohledu benefit pro Vás (v rozsahu finančních možností rozpočtu Komory), a proto budu rád, když ten závazek s námi budete realizovat tím, že novou koncepcí podpoříte.

■ Ing. Libor Vašek, Ph.D.

V rámci servisního poplatku podle jeho výše účetní kancelář získává

SLUŽBY MARKETINGOVÉ	MINI 1 000 Kč	MIDI 4 000 Kč	MAXI 8 000 Kč
Možnost využívat logo KCÚ	ANO	ANO	ANO
Zveřejnění v seznamu Účetních kanceláří KCÚ	ANO (název, kontakt, profil)	ANO (název, kontakt, profil)	ANO (název, kontakt, profil)
Inzerce účetní kanceláře na webu KCÚ nebo ve Zpravodaji zdarma	NE	ANO (jedna)	ANO (jedna)
Profil účetní kanceláře / Rozhovor s jejím zástupcem v Bulletinu KCÚ / na webu KCÚ	NE	ANO	ANO
Inzerce účetní kanceláře v Bulletinu KCÚ zdarma	NE	NE	ANO (jedna)
Logo účetní kanceláře na konferenci KCÚ	NE	NE	ANO
Logo účetní kanceláře v ročence KCÚ	NE	NE	ANO

V rámci servisního poplatku podle jeho výše účetní kancelář získává

SLUŽBY VZDĚLÁVACÍ	MINI 1 000 Kč	MIDI 4 000 Kč	MAXI 8 000 Kč
Semináře KCÚ pro člena – zástupce účetní kanceláře zdarma	ANO (1 den)	ANO (4 dny)	ANO (8 dnů)
Semináře KCÚ pro další osoby z účetní kanceláře za členské ceny	ANO (1 den)	ANO (4 dny)	ANO (8 dnů)
Účast na konferenci KCÚ pro další osoby z účetní kanceláře zdarma	NE	ANO (jedna osoba)	ANO (dve osoby)
Další výtisk Bulletinu KCÚ	NE	ANO (1x)	ANO (2x)

PODMÍNKY VYUŽÍVÁNÍ SLUŽEB GARANTOVANÝCH ÚČETNÍCH KANCELÁŘÍ

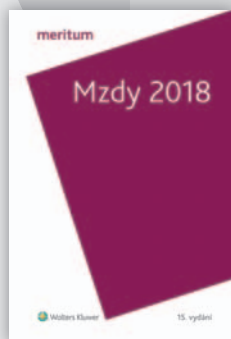
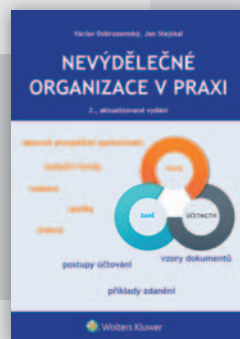
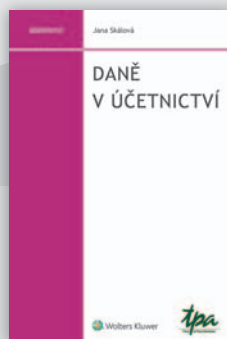
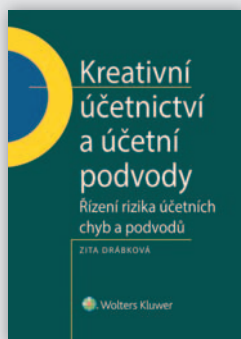
KCÚ chce propagovat a garantovat profesní služby poskytované účetními kancelářemi – členy KCÚ a v tomto ohledu je třeba

- do konce ledna daného roku odevzdat hlášení o kontinuálním profesním vzdělávání FO zástupce účetní kanceláře
- informovat KCÚ o uzavřeném profesním pojištění
- v průběhu ledna daného roku informovat kancelář o výběru typu servisního poplatku a uhradit členský příspěvek a servisní poplatek do konce ledna daného roku, resp. ve splatnosti vystavené faktury

Využijte 15% slevu pro členy KCÚ

na www.wolterskluwer.cz/obchod

NOVINKY A NEJPRODÁVANĚJŠÍ PUBLIKACE Wolters Kluwer



K získání 15% slevy stačí zadat v objednávce do políčka Slevový kupón
Váš kód: **KCU-KN-1815**

Sleva platí na tištěné knihy i e-knihy ve formátu WK eReader do 30. 6. 2018 a nesčítá se s ostatními slevami a nabídkami.

Vydává

Komora certifikovaných účetních, z.s.
Hyberská 1009/24
110 00 Praha 1
IČ: 04662075

www.komora-ucetnich.cz
info@komora-ucetnich.cz

Redakční rada

Ing. Petr Píša (předseda)
Ing. Jan Kellner, Ph.D.
MgA. Denisa Kokošková
Ing. Jan Molín, Ph.D.
Ing. Libor Vašek, Ph.D.
Ing. Jana Wenclová
Ing. Ladislav Zemánek

Registrace MK ČR pod č. E21590 z 12. 3. 2014
ISSN: 2336-3576
Vychází čtvrtletně

Články obsahují názory autorů, které
se nemusí shodovat se stanovisky KCÚ.

Reprodukce obsahu je možná pouze
s písemným souhlasem vydavatele.

Vydání: prosinec 2017

 **KOMORA
CERTIFIKOVANÝCH
ÚČETNÍCH**

