



4/2004

BULLETIN

OBSAH

LEGISLATIVA – KOMENTÁŘE

VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ – ZBYTEČNOST ČI UŽITEK?	2
ÚČTOVÁNÍ ZÁLOH V SOUVISLOSTI S NOVOU ÚPRAVOU DPH (2)	12
PRONÁJEM NEMOVITOSTÍ A DPH	15
Přehled standardních odpočtů u daně z příjmu	18
Nová legislativa	20
Z KOORDINAČNÍHO VÝBORU MF A KDP ČR	22

INFORMACE

JAK SI VYBRAT DOBRÝ ANTIVIROVÝ PROGRAM?	26
POV V ROCE 2005	29
Příspěvkový řád komory	32
SPOLUPRÁCE KOMORY S ČSOB	34
JAVORY + ZELINKA	37
CERTIFIKOVANÁ ÚČETNÍ VS. STÁT	40

LEGISLATIVA – KOMENTÁŘE

VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ – ZBYTEČNOST ČI UŽITEK?

Nejdříve několik postřehů týkajících se výkazu peněžních toků (dále běžně používané výkaz cash flow):

- Účetní mého klienta: „Vždycky nám to trvá nejmíň dva dny, než se tím prokoušeme a vyjde nám to!“
- Zkoušky Účetnictví II certifikace před třemi lety – po rozdáni zadání část účastníků rovnou odcházela „Je tam cash flow, tak to ani nebudeme zkoušet“.
- V roce 2003 přestal být výkaz peněžních toků povinnou součástí účetní závěrky (přílohy).
- Na konferenci ACCA v listopadu 2004 byl v rámci tématu Implementace IAS/IFRS v prostředí malých a středních podniků vznesen dotaz na zástupce IASB ohledně nutnosti výkazu cash flow v účetních závěrkách těchto podniků. Odpověď zněla, že si nikdo nedovede představit, že by nějaké účetní závěrky neobsahovaly výkaz cash flow.

V článku se budu věnovat dvěma oblastem. Za prvé připomenu (nedovoluji si napsat vysvětlím) k čemu vlastně výkaz cash flow slouží. Často totiž narážím na základní neznalost použití tohoto výkazu a chápání zásadních informací, které nám poskytuje. A za druhé bych chtěl vyvrátit představu, že sestavení tohoto výkazu je složité či problematické.

K čemu je výkaz cash flow?

Jedna nadnesená „definice“ říká že k tomu, aby se podnikatel dozvěděl, proč, i když má zisk, nemá žádné peníze. Možná ale je tato definice mnohem pravdivější, než častá odpověď, že má zdokumentovat vývoj stavu peněžních prostředků. To totiž jednoduše nakonec zjistíme prostým pohledem do rozvahy na počáteční a konečný stav peněz. Nebudu v dalším zabíhat do detailů a rozebírat všechny informace, které nám výkaz cash flow může poskytnout, ale zůstanu u té zásadní, kterou z jiných výkazů či informačních zdrojů nezískáme. Totiž informace, v jakém stádiu financování se příslušný podnik nachází. Informaci, kterou zjistíme pohledem na základní tři čísla výkazu.

Za základní význam výkazu cash flow můžeme považovat to, že příslušné peněžní toky jsou rozděleny do tří samostatných toků – provozního, investičního a finančního. Určitým terminologickým problémem je, že toky týkající se pořizování a vyřazování dříve investičního, dnes dlouhodobého majetku, jsou v rámci výka-

zu cash flow stále označovány jako investiční (jiný vhodný termín nebyl nalezen). Podívejme se na následující příklad čtyř podniků A, B, C, D:

	A	B	C	D
Počáteční stav peněžních prostředků	10	10	10	10
Provozní toky	+ 1 000	1 000	1 000	+ 100
Investiční toky	- 1 700	- 900	- 100	- 1 700
Finanční toky	+ 700	- 100	- 900	+ 2 000
Celkem změna peněžních prostředků	0	0	0	+ 400
Konečný stav peněžních prostředků	10	10	10	410

Pokud jde o první tři podniky A, B a C, pak všechny skončily se stejným objemem peněžních prostředků, jako byl na počátku období, přesto uvedená čísla dokumentují jejich zcela odlišné finanční situace.

Pokud jde o podnik A, provozní toky ve výši 1000 říkají, že ze své základní činnosti, ke které byl zřízen, dosahuje kladné přírůstky peněžních prostředků. Pokud nedochází k významným změnám v oblasti pracovního kapitálu (zásob, pohledávek a krátkodobých závazků), pak významná část tohoto toku by měla být tvořena ziskem. Potud je tedy tato dílčí informace se značnou pravděpodobností pozitivní. Investiční toky jsou však uvedeny ve výši -1700. Záporná hodnota je samozřejmě obvyklá, protože jde většinou o nákupy nového dlouhodobého majetku (výdaje), které nemohou za normálních okolností významně kompenzovat příjmy z prodeje vyřazovaného (většinou starého) dlouhodobého majetku. Problémem je však relace mezi provozními a investičními výdaji. Zjištění této relace můžeme označit za prioritní – prvotní základní informaci získanou z výkazu cash flow. V našem případě podniku A vidíme, že vytvořené kladné peněžní toky z provozní činnosti nestačily na financování investičních potřeb.

V tomto případě pak přichází druhá otázka, jak byly tyto potřeby pokryty. To je možné buď na úkor úbytku peněžních prostředků nebo, jako je tomu v našem případě, dosažením kladného finančního toku. Kladný finanční tok pak znamená buď získání peněžních prostředků zpravidla buď zadlužením, popř. také zvýšením základního kapitálu, příplatky apod.

Další navazující otázkou je, jaké investiční potřeby podnik řešil. Zda se jedná o prostou reprodukci – náhradu opotřebeného majetku či zda se jedná o rozšířenou reprodukci – zásadní zvyšování výrobních kapacit apod. Odpověď na tuto otázku můžeme získat porovnáním investičních výdajů s odpisy za období. Pokud účetní odpisy jsou správné, pak by měly odpovídat opotřebením majetku. Potom porovnáním s objemem nově pořízeného majetku dostáváme s významnou pravděpodob-

ností odpověď na otázku, zda dlouhodobý majetek zastarává (zúžená reprodukce), je obnovován v souladu s opotřebením (prostá reprodukce) či je jeho objem rozšiřován (rozšířená reprodukce). Z hlediska výkazu cash flow vyhodnocujeme samozřejmě peněžní toky, to znamená, že pořízený, ale nezaplacený majetek není do tohoto srovnání zahrnut, naopak jsou zahrnuty platby za dříve pořízený majetek. Pokud by docházelo k významným rozdílům v pořízení a zaplacení mezi jednotlivými obdobími, bylo by třeba při hodnocení způsobu reprodukce dlouhodobého majetku k těmto rozdílům přihlídnout.

Vraťme se k našemu příkladu a konstatujme stručně, že podnik A vytvořil kladné toky z provozní činnosti, tedy základní činnosti podniku, tyto peněžní prostředky však nestačily pokrýt investiční potřeby. Rozdíl byl pokryt finančními toky (zadlužením či zvýšením základního kapitálu, příplatky apod.).

Podíváme-li se na základní hodnoty týkající se podniku B, pak konstatujeme, že tento podnik vytvořil rovněž kladné peněžní toky ve výši 1000, investiční toky jsou -900, to znamená, že provozními toky byly plně pokryty investiční výdaje a ještě zbylo 100 na dosažení záporných finančních toků. To znamená buď snížení zadluženosti či výplatu dividend. Opět je třeba alespoň hrubým porovnáním investičních výdajů s odpisy zjistit, jaký způsob reprodukce dlouhodobého majetku byl uplatněn.

Údaje podniku C dokumentují opět stejné provozní toky jako u podniků A a B, ale mnohem nižší výdaje na investiční potřeby a mnohem razantnější záporné finanční toky. Detailním pohledem bychom pak ve výkazu zjistili, zda se jedná o razantnější snížení dlouhodobé zadluženosti či výplatu dividend či obojí. Pokud tento stav není způsoben zúženou reprodukcí dlouhodobého majetku, tedy jeho významným zastaráváním, pak jde o velmi pozitivní výsledky.

Porovnáním podniků A, B a C tedy při stejném objemu peněžních prostředků na začátku i konci období dostáváme tři naprosto odlišné situace ve finančním vývoji podniku s dopady na jeho budoucí finanční stabilitu.

Pokud se podíváme ještě na podnik D, pak sice došlo dokonce ke zvýšení peněžních prostředků na konci období, tento podnik má však velmi malé provozní toky oproti investičním výdajům a základním zdrojem jsou vysoké finanční toky. Pokud nejde o zvláštní fázi, např. situaci po založení podniku, kdy jsou teprve pořizovány výrobní kapacity a ještě se nerozeběhla výroba, pak, pokud neexistují jiné obdobné vysvětlení, se jedná o velice problematické a alarmující výsledky.

Jak již bylo řečeno v úvodu, **výkaz cash flow nám poskytuje zcela originální pohled na vývoj finanční situace podniku, pohled, který z jiných částí účetní závěrky těžko vyčteme.** Přitom se často setkávám s neznalostí tohoto základního využití výkazu cash flow. Samozřejmě by měl následovat druhý krok v hodnocení detailů jednotlivých oblastí. Např. zda provozní toky jsou založeny především na zisku nebo jak významnou pozitivní či negativní roli sehrál vývoj pracovního kapitálu (zásob, pohledávek a krátkodobých závazků). Stejně se z analýzy finančních toků dozvíme, jak se podílí dlouhodobá zadluženost, výplata dividend apod.

Sestavení výkazu cash flow – nic jednoduššího.

Tímto možná provokativním názvem druhé části bych chtěl zdůraznit, že pokud jasně chápeme podstatu výkazu cash flow, pak bychom neměli mít problém s jeho sestavením. Myslím samozřejmě nepřímou metodu, vycházející z porovnání počátečních a konečných stavů jednotlivých položek rozvahy. Pokud jde o přímou metodu, pak si nedokážu představit její použití bez softwarového řešení v situaci, kdy nejde o podnik jen s několika účetními případy za rok. U nepřímé metody lze postupovat jednoduše takto:

- 1) zjistíme přírůstky (úbytky) aktiv kromě peněžních prostředků porovnáním konečných a počátečních stavů ... + (-) A
- 2) zjistíme přírůstky (úbytky) pasiv porovnáním konečných a počátečních stavů ... + (-) P

Pak musí platit:

počáteční stav peněžních prostředků	P_0
- změna aktiv	- (+ (-) A)
+ změna pasiv	+(-) P
<hr/>		
= konečný stav peněžních prostředků	P_1

- 3) nyní je třeba veškeré změny aktiv a pasiv (s příslušným znaménkem) rozřadit do jednotlivých základních oblastí výkazu (provozní, investiční a finanční toky) a v rámci těchto oblastí do jednotlivých detailních položek.

Pokud toto dodržíme, tedy rozřídíme všechny položky a žádnou vícekrát, pak nemůže výkaz „nevyjít“, jak občas slyším.

Při alokaci jednotlivých položek mohou samozřejmě v některých případech být metodické nejasnosti, úkolem tohoto článku však není podrobně vysvětlovat metodiku, ta je popsána jinde,

- 4) v další fázi ještě zpřesňujeme některé položky. Např. změna krátkodobých závazků se nemusí týkat pouze pracovního kapitálu, ale i pořízení dlouhodobého majetku. Pak je třeba tuto změnu zjistit v účetnictví (nejspíše saldokontu) a provést úpravu. A to vždy „podvojně“, tedy minus (plus) v jedné položce a plus (minus) v druhé. Dodržením této zásady opět nemůžeme matematickou přesnost výkazu rozhodit.

Matematický model sestavování výkazu cash flow je součástí řady účetních software, velmi často však bohužel poznamenaný řadou chyb. Setkal jsme se s řadou případů, kdy není respektováno důsledné zjištění a přiřazení všech změn aktiv a pasiv při nepřímé metodě a vzniklý rozdíl je pak uplatněn většinou někde v rámci finančních toků „aby to vyšlo“. V případě problematických řešení se pak nabízí samostatné zpracování výkazu např. využitím Excelu.

Sám jsem si takové řešení vytvořil a chtěl bych se s ním s ostatními členy Komory podělit. Netroufám si tvrdit, že je absolutně správné, ale funguje a sestavení výkazu trvá cca 20 minut. Toto řešení dále uvádím proto, že zároveň přehledně vymezuje konkrétní postup ve zjišťování jednotlivých položek. Zdůrazňuji, že toto řešení nemusí zahrnovat všechny možné situace, především pokud se jedná o precizní upřesňování jednotlivých položek (plus – minus). Šedivě podbarvené řádky se vyplňují, zatímco bílé jsou položkami navazujícími na šedivé (zásada plus – minus). Pokud není v položce „rozdíl“ nula, pak se někde stala chyba (nebo je zde dopad špatného zaokrouhlování).

CASH FLOW

k 31. 12. 2004

Podnik:	PŘÍKLAD s. r. o.	IČO:	12345678
Sídlo:	Zkušební 1, Praha		

Provozní činnost

P	Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku období			1 046
	+	Peněžní prostředky k 1. 1.	R-A C. IV. min. ob.	1 522
	-	Krátkodobý fin.majetek k 1. 1. nezahr.	R-A C. IV. 3 a 4 min. ob.	476
Z	Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním			536
	+	Výsledek hosp. za běžnou činnost	V **	388
	+	Daň z příjmů za běžnou činnost	V Q.	148
A.1.	Úpravy o nepeněžní operace			3 443
A.1.1.	Odpisy st. aktiv s výjimkou zůst. ceny prodaných st. aktiv a dále umořování opravné položky k nabytému majetku			2 835
	+	Odpisy nehm. a hm. dlouh. majetku	V E.	2 800
	+	Odpisy opr. pol. k nabytému majetku	úč. 557	20
	+	Odpis nedokončeného dlouh. majetku	z úč. 548	15
A.1.2.	Změna stavu opravných položek a rezerv			470
	-	Opr. pol. k dlouhodob. maj. k 1. 1.	úč. 09*	60
	+	Opr. pol. k dlouhodob. maj. k 31. 12.	úč. 09*	50
	-	Opr. pol. k zásobám k 1. 1.	úč. 19*	350
	+	Opr. pol. k zásobám k 31. 12.	úč. 19*	450
	-	Opr. pol. k pohledávkám 1. 1.	úč. 391	850
	+	Opr. pol. k pohledávkám 31. 12.	úč. 391	900
	-	Rezervy k 1. 1.	R-P B. I. min. ob.	250

	+	Rezervy k 31. 12.	R-P B. I. běž. ob.	580
A.1.3. Zisk (ztráta) z prodeje stálých aktiv				-50
	-	Tržby z prodeje dlouhod. majetku	V III. 1	150
	+	ZC prodaného dlouhod. majetku	V F. 1	100
A.1.4. Výnosy z dividend a podílů na zisku				-52
	-	Výnosy z dlouhodobého fin. majetku	V VII.	52
A.1.5. Vyúčtované nákladové úroky s výjimkou kapitalizovaných úroků a vyúčtované výnosové úroky				198
	+	Nákladové úroky	V N.	456
	-	Výnosové úroky	V X.	258
A.1.6. Případné úpravy o ostatní nepeněžní operace				42
	+	Odpis pohledávek	úč. 546	45
	+	Odložená daňová pohledávka k 1. 1.		35
	-	Odložená daňová pohledávka k 31. 12.		28
	-	Odložený daňový závazek k 1. 1.		200
	+	Odložený daňový závazek k 31. 12.		256
	-	Daň z příjmů z mimoř. čin. odložená	V S. 2.	3
	-	Daň z příjmů z běžné čin. odložená		63
A*	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, změnami pracovního kapitálu a mimořádnými položkami			3 979
A.2.	Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu			1 741
A.2.1.	Změna stavu pohledávek z provozní činnosti, aktivních účtů časového rozlišení a dohadných účtů aktivních			-1 431
	+	Dlouhodobé pohledávky k 1. 1.	R-A C. II. min. ob.	250
	-	Dlouhodobé pohledávky k 31. 12.	R-A C. II. běž. ob.	357
	-	Odložená daňová pohledávka k 1. 1.	R-A C. II. 8. min. ob.	35
	+	Odložená daňová pohledávka k 31. 12.	R-A C. II. 8. běž. ob.	28
	+	Krátkodobé pohledávky k 1. 1.	R-A C. III. min. ob.	1 478
	-	Krátkodobé pohledávky k 31. 12.	R-A C. III. běž. ob.	1 560
	-	Pohledávka k dani z př. k 1. 1.		68
	+	Pohledávka k dani z př. k 31. 12.		30
	+	Opr. pol. k pohledávkám 1. 1.		850

-	Opr. pol. k pohledávkám 31. 12.		900
-	Odpis pohledávek		45
-	Pohledávky z prod. dl. maj. k 1. 1.	z R-A C. I a C. III m. o.	20
+	Pohledávky z prod. dl. m. k 31. 12.	z R-A C. I a C. III b. o.	100
+	Pohledávky získané vkladem	z úč. 411 DAL	10
+	Časové rozlišení aktiv k 1. 1.	R-A D. I. min. ob.	258
-	Časové rozlišení aktiv k 31. 12.	R-A D. I. běž. ob.	1 450

A.2.2. Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti, pasivních účtů časového rozlišení a dohadných účtů pasivních	3 487
--	--------------

-	Krátkodobé závazky k 1. 1.	R-P B. III. min. ob.	4 500
+	Závazky z poř. dl. majetku k 1. 1.		150
+	Závazek k dani z př. k 1. 1.		0
-	Závazek k dani z př. k 31. 12.		0
+	Krátkodobé závazky k 31. 12.	R-P B. III. běž. ob.	8 490
-	Závazky z poř. dl. majetku k 31. 12.		75
+	Krátkodob. finanční závazky k 1. 1.		25
-	Krátkodob. finanční závaz. k 31. 12.		28
+	Závazky ke spol. při rozdělení zisku	PS úč. 364 k 1. 1.	750
-	Závazky ke spol. při rozdělení zisku	KS ú. 364 k 31. 12.	350
+	Změna závazků ze snížení vl. kapitálu		0
-	Časové rozlišení pasiv k 1. 1.	R-P C. min. ob.	1 003
+	Časové rozlišení pasiv k 31. 12.	R-P C. běž. ob.	28

A.2.3. Změna stavu zásob	-356
---------------------------------	-------------

+	Zásoby k 1. 1.	R-A C. I. min. ob.	1 250
-	Zásoby k 31. 12.	R-A C. I. běž. ob.	1 526
+	Opr. pol. k zásobám k 1. 1.		350
-	Opr. pol. k zásobám k 31. 12.		450
+	Zásoby získané vkladem	z 411 DAL	20

A.2.4. Změna stavu krátkodobého finančního majetku nespádajícího do peněžních prostředků a ekvivalentů	41
---	-----------

+	Krátkodobý fin. majetek k 1. 1.	z R-A C. IV. 3 a 4 min. ob.	476
-	Krátkodobý fin. majetek k 31. 12.	z R-A C. IV. 3 a 4 běž. ob.	435

A**	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami		5 720
A.3.	Výdaje z plateb úroků s výjimkou kapitalizovaných úroků		-456
A.4.	Přijaté úroky		258
A.5.	Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a za doměrky daně za minulá léta		-47
	- Daň z př. za běž. činnost splatná	V Q. 1.	85
	+ Zúst.daně z př. k 1. 1. (akt. = “+“)	úč. 341	68
	- Zúst.daně z př. k 31. 12. (akt. = “+“)	úč. 341	30
A.6.	Příjmy a výdaje spojené s mimořádnými účetními případy, které tvoří mimořádný hosp. výsledek vč. uhrazené splatné daně z příjmů z mimořádné činnosti		15
	+ Mimořádné výnosy	V XIII.	100
	- Mimořádné náklady	V R.	80
	- Daň z příjmů. z mimoř. činnosti splatná	V S. 1.	5
A.7.	Přijaté dividendy a podíly na zisku		52
A***	Čistý peněžní tok z provozní činnosti		5 542

Investiční činnost

B.1.	Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv		-3 885
	+ Dlouhodobý majetek celkem k 1. 1.	R-A B. min. ob.	24 000
	- Dlouhodobý majetek celkem k 31. 12.	R-A B. běž. ob.	25 000
	- Odpisy dlouhodobého majetku		2 800
	- Odpisy opr. pol. k nabytému majetku		20
	- Odpis nedokončeného dl. majetku		15
	- ZC prodaného dlouhod. majetku		100
	+ Opr. pol. k dlouhod. majetku k 1. 1.		60
	- Opr. pol. k dlouhod. majetku k 31. 12.		50
	- Závazky z poř. dl. majetku k 1. 1.		150
	+ Závazky z poř. dl. majetku k 31. 12.		75
	+ Dlouhodobý majetek získaný vkladem	z úč. 411 DAL	100
	- Oceňovací rozd. z přecenění 1. 1.	R-P A. II. 3 a 4 min. ob.	180
	+ Oceňovací rozd. z přecenění 31. 12.	R-P A. II. 3 a 4 běž. ob.	195

B.2.	Příjmy z prodeje stálých aktiv		70
	+ Výnosy z prodeje stálých aktiv		150
	+ Pohledávky z prod. dl. maj. k 1. 1.		20
	- Pohledávky z prod. dl. m. k 31. 12.		100
B.3.	Půjčky a úvěry spřízněným osobám	100	100
B***	Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti		-3 815

Finanční činnost

C.1.	Dopady změn dlouhodobých závazků, popř. krátkodobých závazků, které spadají do finanční činnosti		257
	- Bankovní úvěry a výpomoci k 1. 1.	R-P B. IV. min. ob.	1 790
	+ Bankovní úvěry a výpomoci k 31. 12.	R-P B. IV. běž. ob.	100
	- Dlouhodobé závazky k 1. 1.	R-P B. II. min. ob.	18 000
	+ Dlouhodobé závazky k 31. 12.	R-P B. II. běž. ob.	20 000
	+ Odložený daňový závazek k 1. 1.	R-P B. II.10. min. ob.	200
	- Odložený daňový závazek k 31. 12.	R-P B. II. 10. běž. ob.	256
	- Krátkodobé finanční závazky k 1. 1.	R-P B. III. 9 a z 11 min. ob.	25
	+ Krátkodobé finanční závaz. k 31. 12.	R-P B. III. 8 a z 11 běž. ob.	28
C.2.	Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky a ekvivalenty		-925
C.2.1.	Zvýšení peněž. prostř. a peněž. ekvivalentů z titulu zvýšení základního kapitálu, emisního ažia, event. rezervního fondu vč. složených záloh na toto zvýšení		150
	+ Peněžní vklad do zákl. kapitálu	z 411 DAL	50
	+ Peněžní vklad do emisního ažia	R-P A. II. 1.	30
	+ Vklad do rezerv. fondu v běž. obd.	z úč. 421	50
	+ Pohledávky za ups. vl. kapitál k 1. 1.	R-A A. min. ob.	70
	- Pohled. za ups. vl. kapitál k 31. 12.	R-A A. běž. ob.	50
C.2.2.	Vypacení podílů na vlastním kapitálu společníkům	0	0
C.2.3.	Daší vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů		0
	+ Ostatní vklady	z R-A A.	0
C.2.4.	Úhrada ztráty společníky	0	0
C.2.5.	Přímé platby na vrub fondů	75	-75

C.2.6. Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku vč. zaplacené srážkové daně vztahující se k těmto nárokům a vč. finanč. vypořádání společnosti veřejné obch. spol. a komplementáři u komandit. spol.			-1 000
	Zúčtov. rozhodnutí o výpl. podílů	obrat 364 DAL	600
-	Vyplacené podíly (dividendy)		1 000
C*** Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti			-668
F Čisté zvýšení resp. snížení peněžních prostředků			1 059
Rozdíl			0
R. Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na konci období			2 105
+	Peněžní prostředky k 31. 12.	R-A C. IV. běž. ob.	2 540
-	Krátkodobý fin. maj. k 31. 12. nezahr.	R-A C. IV. 3 a 4 běž. ob.	435

Uvedené řešení využívám nejen ve své poradenské činnosti, ale za mírnou úplatou jsem ho poskytl i některým klientům či účastníkům mých přednášek.

Pro Vás – členy Komory, jsem se rozhodl své řešení poskytnout bezplatně, pokud o ně budete mít zájem (už jen za to, že jste dočetli až sem). Pokud jde o formální způsob, pak **bude možné si tuto Excel aplikaci stáhnout na uzavřených internetových stránkách Komory**. Pokud jde o obsah tohoto poskytnutí, pak bych si dovolil trvat na podmínce, že každý (pouze člen Komory) použije tuto aplikaci jen pro sebe (svoji společnost, zpracování cash flow pro své klienty) a že tuto aplikaci nepředá dalším osobám (klientům či jiným fyzickým či právnickým osobám). Mohu se samozřejmě spoléhat pouze na etiku každého z Vás, doufám však, že to postačí.

Přeji hodně úspěchů při sestavování a především přínosném využívání výkazu cash flow.

Ing. Lubomír Harna
(harna@hm-group.cz)

ÚČTOVÁNÍ ZÁLOH V SOUVISLOSTI S NOVOU ÚPRAVOU DPH (2)

V minulém čísle bulletinu jsme si v souvislosti s novým zákonem o DPH platným od 1. května 2004 naznačili některé možné postupy při účtování záloh, které se v okamžiku zaplacení stávají pro příjemce zdánlivým příjmem z pohledu daně z přidané hodnoty. Dnes bychom si měli přiblížit v souvislosti s účtováním skutečnost, že se zaplacená záloha stává také plněním s nárokem na odpočet daně u účetní jednotky, která zálohu zaplatila, samozřejmě za splnění podmínek stanovených zákonem.

První účetní případ nastává v okamžiku zaplacení zálohy (asi nemusím připomínat, že zálohová či proforma faktura není podkladem pro zaúčtování účetního případu, jelikož do doby než je příslušná částka zaplacená, žádný účetní případ nenastal). Zde postupujeme způsobem, na nějž jsme byli doposud zvyklí, tzn., že zaúčtujeme platbu na vrub účtu pohledávek, k tomuto účelu v účetním rozvrhu příslušné účetní jednotky vyčleněný (obvykle účet 314), a ve prospěch účtu finančních prostředků, ať již banky (221) nebo pokladní hotovosti (211).

Dnes již se nám všem vžila skutečnost, že okamžikem přijetí platby vzniká příjemci povinnost vystavit daňový doklad a „na požádání“ zaslat plátcí zálohy. Na základě tohoto dokladu vzniká plátcí zálohy (předpokládáme, že je plátcem DPH) nárok na odpočet daně z přidané hodnoty a současně povinnost doklad zaúčtovat. Zde pak vzniká několik případů a možností zaúčtování.

Stejně tak jako u účtování přijatých záloh, existují různé názory a postupy účtování, z nichž žádný nelze použít paušálně pro všechny situace. Zálohy jsou placeny v různých situacích a každá musí být posuzována individuálně a také účtována jiným způsobem. Také zde platí zásada, že záleží na účetní jednotce, jakou metodiku účtování zvolí, každá však musí být v souladu se zákonem o účetnictví, prováděcí vyhláškou a účetními standardy.

Některé případy a možnosti jejich účtování:

- 1) záloha na zboží zaplacená v plné výši, po zaplacení je zboží dodáno a do 15-ti dnů od přijetí platby vystavena faktura – daňový doklad

zaplacená záloha z účtu	119	MD 314	D 221
dodání zboží	100	MD 132	D 131
faktura-daňový doklad	100	MD 131	D 321
	19	MD 343	D 321
	119	MD 321	D 314

2) záloha na služby placená pravidelně, vyúčtování po skončení účetního období			
zaplacená záloha z účtu	119	MD 314	D 221
daňový doklad k platbě	100	MD 502	D 314
	19	MD 343	D 314
celkově přijato 12 záloh			
vyúčtování po ukončení ÚO	2380	uvedeno na faktuře informativně	
	- 1428	odečet zaplacených záloh informativně	
daňový doklad na zbývající část	800	MD 502	D 321
	152	MD 343	D 321

Pozn.: první „vyúčtovací“ faktury některých energetických závodů jsou velmi přehledně zpracovány.

3) nákup zboží na splátky – dodávka uskutečněna po zaplacení všech splátek			
zaplacená záloha z účtu	119	MD 314	D 221
daňový doklad k platbě přijaté dodavatelem	100	MD 314AÚ	D 314
	19	MD 343	D 314
celkově přijato 10 záloh			
daňový doklad na dodávku	1000	MD 131	D 321
	- 1000	MD 321	D 314AÚ

DPH ve výši 190 již uplatněno na základě daňových dokladů k přijatým platbám, uvedeno na faktuře jen informativně.

4) nákup zboží na splátky – dodávka uskutečněna po zaplacení poloviny splátek			
zaplacená záloha z účtu	119	MD 314	D 221
daňový doklad k platbě přijaté dodavatelem	100	MD 314AÚ	D 314
	19	MD 343	D 314
celkově přijato 5 záloh			
daňový doklad na dodávku	1000	MD 131	D 321
	- 500	MD 321	D 314AÚ
základ daně celkem	500		
DPH ke zbývající části	95	MD 343	D 321

V příkladech je použit pro zaúčtování záloh účet pohledávek, jenž je používán v účetních jednotkách nejčastěji v souvislosti s platnými účetními předpisy v předchozích letech. Avšak pro zaúčtování zaplacených záloh na zásoby (materiál, zboží...) lze použít nebo lépe řečeno je vhodné použít, účet účtové třídy 1 – zásoby, který si příslušná účetní jednotka zvolí (např. 151, 181 apod.). Pro zaúčtování záloh na pořízení majetku alternativně použijeme účty účtové tř. 0 – dlouhodobý majetek (např. 052).

Na rozdíl od příjemce platby zálohy, který je povinen z přijaté platby odvést DPH k datu přijaté platby, má právo ten, kdo zálohu zaplatil uplatnit odečet až teh-

dy, kdy má k dispozici daňový doklad. Může se tedy stát, že bude odpočet uplatněn v jiném zdaňovacím období (z pohledu DPH) než v jakém byla platba skutečně provedena a také rozúčtování platby na zálohu jako takovou a daň z přidané hodnoty vztahující se k této záloze bude provedeno až v období následujícím po provedení platby (nebo také později, pokud doklad nebude v účetní jednotce k dispozici).

Nyní k jednotlivým modelovým příkladům.

V případě 1) dojde k zaúčtování jednotlivých případů týkajících se zaplacené zálohy v různých okamžicích, tak jak jsme si uvedli v předchozím odstavci (nejdříve jen zaplacená záloha, po obdržení daňového dokladu rozúčtování na zálohu a DPH).

U příkladu 2) se jedná o služby, jejichž přesná výše není ke konci účetního období známa (např. za různé druhy energií) a jejich vyúčtování bude provedeno až po zjištění skutečného stavu po skončení účetního období. Účtování přímo do nákladů zdůvodníme dodržáním principu časové souvislosti nákladů a výnosů s obdobími, s nimiž věcně souvisí. Pokud by nebylo v průběhu účetního období do nákladů účtováno, museli bychom provést v rámci uzávěrkových prací zaúčtování dohadné položky pasivní, a to minimálně ve výši zaplacených záloh. Výše zaúčtovaných nákladů by tudíž byla stejná, jako kdybychom účtovali přímo do nákladů zaplacené zálohy.

Příklad 3) je poněkud odlišný od předchozího případu. Nelze účtovat přímo na účty vztahující se k dodávce (ať již se jedná o zálohu na materiál, zboží, služby či dlouhodobý majetek) neboť nebylo poskytnuto žádné plnění. Zboží bude dodáno až po zaplacení záloh. Proto volíme použití analytického účtu záloh pro zálohy již zdaněné daní z přidané hodnoty. U faktury za dodávku již nebudeme účtovat o DPH.

Obdobně postupujeme u příkladu 4) s tím rozdílem, že hodnota dodávky nebude uvedena jen informativně, ale bude zaúčtována jako plnění (materiál, zboží, služba atd. podle charakteru dodávky) jehož celkovou částku musíme snížit o zaplacenou zálohu vztahující se k základu daně. DPH týkající se zbývajících částí dodávky nezaplacené formou záloh zaúčtujeme na účet DPH.

Je zřejmé, že v předchozím textu nejsou zdaleka vyčerpány všechny možnosti, které se mohou v praxi vyskytnout, nicméně čas ukáže, zda způsob účtování, který si konkrétní účetní jednotka zvolila, je pro ni ten nejvýhodnější a nejpřehlednější. Nemálo účetních jednotek musí způsoby účtování přizpůsobit používanému softwaru tak, aby bylo vůbec možné účtování provést a současně zálohy správně zařadit do přiznání k dani z přidané hodnoty.

Ing. Alena Čechová
(consult.cechova@seznam.cz)

PRONÁJEM NEMOVITOSTÍ A DPH

Je mnoho podniků, které mají ve svém obchodním majetku nemovitost, kterou využívají pro vlastní činnost jen zčásti nebo ji pro svůj hlavní předmět činnosti nevyužijí vůbec. Potom je ekonomicky výhodné volné prostory, ať již bytové nebo nebytové, pronajmout. Samotný pronájem nemovitostí bez poskytování jiných než základních služeb je činností, která nepodléhá žádnému zvláštnímu povolení – právnícké osoby ji pouze deklarují v obchodním rejstříku. Rozhodne-li se však podnikatel poskytnout k pronájmu jakoukoli další službu – podléhá již tato činnost regulaci živnostenského zákona. Zastavme se nad některými aspekty nájmu z hlediska zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Před uzavřením smlouvy

▼ Bezpečnostní záloha

Tzv. kauce, jistina či bezpečnostní záloha je dnes již naprosto běžný institut při uzavírání nájemních smluv. Vzhled k tomu, že se jedná o velmi častý a rozšířený problém, uveřejnila na něj odpověď i Česká daňová správa na svých internetových stránkách. Z odpovědi vyplývá potřeba definovat na jaký účel bude tato kauce použita. Je proto třeba důsledně vyjít z nájemní smlouvy. Ministerstvo financí mimo jiné uvádí: „*Pokud se bude jednat o kauci či jistinu jako zástavní právo, tedy za splnění podmínek daných občanským zákoníkem, nejedná se z hlediska zákona o DPH o platbu před uskutečněním zdanitelného plnění a nevzniká povinnost přiznat daň na výstupu.*“ Definice kauce v nájemních smlouvách tuto podmínku v naprosté většině splňuje. Smluvní kauce podle nich obvykle mají být vráceny zpět nájemci, s výjimkou poškození předmětu nájmu. V tomto případě může být použita odpovídající část kauce na úhradu škody či dlužného nájemného, energií nebo souvisejících služeb.

Přijetí bezpečnostní zálohy při vstupu do nájemního vztahu povinnosti přiznat DPH na výstupu nepodléhá. V podmínkách nového zákona o DPH se nic nemění a můžeme toto zástavní právo bez obav využívat i nadále. Stojí však za to připomenout, že otázka kauce je sice osvědčeným a vhodným zajišťovacím institutem, ale není to zdaleka jediný problém, který bychom měli v nájemních smlouvách řádně ošetřit. Je proto třeba celé nájemní věnovat náležitou péči.

Nájemní vztah

Pokud máme úspěšně uzavřenou nájemní smlouvu, můžeme přistoupit k běžnému pronájmu. Ač se situace zdá jednoduchá, může s sebou přinést řadu rozmanitých situací. Podívejme se na některé.

▼ Pronájem

Nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostorů je osvobozen od daně z přidané hodnoty podle § 56 odst. 4, a to bez nároku na odpočet. Plátce se může rozhodnout, zda pronájem nemovitosti jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností, zatíží daní z přidané hodnoty. V takovém případě bude zdaňovat základní sazbou daně – tedy 19 %. Toto rozhodnutí musí do 30 dnů od uzavření nájemní smlouvy oznámit správci daně. A v čem je výhoda? Pokud plátce z těchto zdanitelných plnění přizná daň na výstupu, zůstává zachován nárok na odpočet daně z přijatých plnění souvisejících s předmětem nájmu. Pokud je pronájem u plátce DPH doplňkovým zhodnocením jinak volných nemovitostí, dostane se zpravidla díky osvobozenému plnění do situace, kdy je povinen krátit koeficientem odpočet daně na vstupu. Tím, že pro jiné plátce pronájem zdaní negativní dopad kráceného odpočtu částečně sníží nebo v případě pronájmu pouze plátcům pro jejich ekonomickou činnost úplně vyloučí.

Z hlediska data zdanitelného plnění se jedná o tzv. opakované plnění – zdanitelné plnění je uskutečněné ve sjednaných lhůtách, nejpozději však posledním dnem zdaňovacího období.

Připomeňme, že vystavujeme-li na pronájem daňový doklad, je jeho povinnou náležitostí podle § 28 odst. 2 písm. k) sazba daně nebo sdělení, že se jedná o plnění osvobozené od daně a odkaz na příslušné ustanovení zákona, v tomto případě § 56 odst. 4.

Zároveň nesmíme zapomenout na ustanovení § 100, a sice že do evidence pro daňové účely je třeba zahrnout i osvobozená plnění.

A na konec – neplátci pozor! Do obratu, který určuje limit osvobození od uplatňování daně z přidané hodnoty, se příjmy resp. výnosy z pronájmu nemovitého majetku osvobozeného od daně podle § 56 zahrnují!

▼ Pronájem movitého vybavení

Není výjimkou, že podnikatel pronajímá místnosti vybavené movitým majetkem, např. byty vč. nábytku a elektrospotřebičů. V tomto případě nepřináší nový zákon o DPH výraznější změnu. Stejně jako dříve zatěžuje pronájem movitého vybavení základní sazbou.

▼ Pronájem parkovacích míst

Do zdanění pronájmu parkovacích ploch však přinesl nový zákon o DPH změnu. Zatímco do data účinnosti nového zákona byl pronájem pozemků bez výjimky osvobozen, v § 56 platného zákona již odst. 4 taxativně uvádí, na co se osvobození nevztahuje: „*Osvobození se nevztahuje na krátkodobý nájem, nájem prostor a míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schrá-*

nek nebo trvale instalovaných zařízení a strojů“ Při pronájmu parkovacích míst je tedy plátce povinen přiznat daň na výstupu v základní sazbě 19 %.

▼ **Energie**

Nájemné v sobě nezahrnuje náklady na dodávku energií – elektřiny, plynu, vody a odvod odpadních vod. Tyto služby jsou hrazeny přepočtem dodavatelských faktur podle klíče stanoveného v nájemní smlouvě. Z hlediska pronajímatele se jedná o klasickou přefakturaci – na jednotlivé nájemce rozdělí celkovou částku, která je pro ně cenou vč. daně.

Zdanitelné plnění je v souladu s § 21 odst. 5 písm. b) uskutečněno dnem zjištění skutečné spotřeby. Takovým dnem je pro pronajímatele den rozdělení skutečné spotřeby na jednotlivé nájemce. „Technická“ novela zákona o DPH přinese upřesnění problematiky přefakturace (nově přeučtování).

▼ **Telefonní linka**

V případě, kdy nájemce využívá telefonní linky přihlášené na pronajímatele, bude mu přefakturovááno skutečně spotřebované hovorné a situace se řídí podle stejného zákonného ustanovení jako u spotřeby a přefakturace energií. Často jsou však telefonní linky přehlášeny na nového účastníka – nájemce. I v případě telefonních linek jsem se již v praxi setkala s kaucemi pro případ, kdy z důvodu dluhu nebude po ukončení nájemního vztahu možno převést telefonní linku zpět na pronajímatele. V takovém případě bude kauce použita na zřízení nové linky. Jedná se tak o zajišťovací institut, který nepodléhá dani z přidané hodnoty, obdobně jako je výše uvedeno v případě bezpečnosti zálohy na pronájem.

▼ **Úklid**

Často požadovaným servisem je úklid pronajatých prostor. Od 1. května 2004 je seznam služeb podléhající snížené sazbě daně (uvedený v Příloze č. 2 k zákonu č. 235/2004 Sb.) velmi stručný. Najdeme zde ale úklidové práce prováděné v domácnostech zařazené do *SKP 74.70.12 služby mytí oken a 74.70.13 služby tradičního čištění*. Běžný úklid je zcela jistě možné považovat za tradiční čištění a pokud jej provádíme v prostorách které jsou zkolaudovány, pronajaty a užívány jako bytové jednotky, je možné přiznat z těchto plnění daň na výstupu ve snížené sazbě 5%. Úklid v nebytových prostorách a další služby (např. ostraha, sekretářské služby...) bude vždy podléhat základní sazbě 19 %.

Ukončení nájemního vztahu

Ne vždy skončí nájemní vztah uplynutím ve smlouvě stanovené doby určité nebo dohodnuté výpovědní lhůty. Častým institutem, zejména u smluv na dobu určitou je

zaplacení tzv. odstupného, pokud nájemce opouští pronajaté prostory dříve, než po uplynutí dohodnuté doby nájmu.

▼ Odstupné

Situace s odstupným se s novým zákonem o DPH nemění. Odstupné má charakter smluvní pokuty, není proto vůbec předmětem daně z přidané hodnoty. Předmět daně taxativně určuje § 2 (dodání zboží, poskytnutí služby, pořízení zboží z EU, dovoz zboží). Tím, že nájemník odstupuje od smlouvy není poskytnuta žádná služba.

V podkladech pro sestavení přiznání DPH se objeví v návaznosti na § 100 odst. 2 „Plátce je povinen vést také evidenci uskutečněných plnění, která jsou od daně osvobozená nebo nejsou předmětem daně“.

V příspěvku jsem zmínila jen nejběžnější případy, které se při pronájmu nemovitostí v praxi vyskytují. Zejména je třeba si uvědomit skutečnost, že nemovitosti mají v českém právním řádu mnohá specifika, která se promítají i do konkrétních ustanovení daňových i účetních předpisů. Posouzení operací s nemovitým majetkem je proto vhodné věnovat zvýšenou pozornost.

Ing. Magdalena Králová

(kralova@komora-ucetnich.cz)

IFRS

Na internetových stránkách Komory je zveřejněna obsáhlá publikace společnosti PricewaterhouseCoopers „**IFRS a české účetní předpisy**“, která je dílčím výstupem z projektu „Nový koncept právní regulace účetnictví a aplikace Mezinárodních účetních standardů“. Publikace odkazuje na IFRS platné na konci roku 2003 a porovnává je s národní účetní legislativou platnou od 1. ledna 2004.

LZ

PŘEHLED STANDARDNÍCH ODPOČTŮ U DANĚ Z PŘÍJMŮ

Typ částky	Zdaňovací období								
	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999- -2000	2001- -2003	2004
Odpočty, které poplatník uplatňuje na svoji osobu									
základní	20 400	21 600	24 000	26 400	28 800	32 040	34 920	38 040	38 040
na invaliditu poplatníka:									
částečnou	6 000	6 000	6 000	6 000	6 000	6 000	6 540	7 140	7 140
plnou	12 000	12 000	12 000	12 000	12 000	12 000	13 080	14 280	14 280
držitel průkazky ZTP - P	36 000	36 000	36 000	36 000	42 000	42 000	45 780	50 040	50 040
pro studenta	—	6 000	6 000	6 000	9 600	9 600	10 464	11 400	11400

Odpočty, které poplatník uplatňuje na vyživovanou osobu									
na dítě	9 000	10 800	12 000	13 200	14 400	18 000	21 600	23 520	25 560
dítě ZTP - P	9 000	10 800	24 000	26 400	28 800	36 000	43 200	47 040	51 120
na manžela (ku)	12 000	12 000	12 000	12 000	16 800	18 240	19 884	21 720	21 720
na manžela (ku) ZTP - P	12 000	24 000	24 000	24 000	33 600	36 480	39 768	43 440	43 440

Údaje jsou v Kč.

Zpracovala: Ing. Lenka Vyhlídalová
(vyhlidalova@ekovv.cz)

NOVÁ LEGISLATIVA

O každoroční listopadovo - prosincové smršti nad Malou Stranou statistiky měření meteorologických jevů v Klementinu mlčí... (není divu, to, co se děje ve Sněmovní ulici či naproti na Valdštejnském náměstí nelze technickými prostředky změřit). Ani následky nejsou bezprostřední, zato se s nimi v naší profesi vyrovnáváme zpravidla celý následující rok (do té další). Tak copak přivála letos? O „drobné“ technické novele (221 bodů) v květnu nového **zákona o DPH** jsem se zmínil již v říjnu (ctihodní poslanci a senátoři nás však napínali opravdu do poslední chvíle a třeba si své řekne i pan prezident) – bude předmětem **květnového školení**. Bez zajímavostí není nový **zákon o správních poplatcích**. V přehledu uvádím jen poplatky vybírané správcem daně (vč. porovnání s dosavadní výší poplatku). Dalších jsou desítky.

položka – přijetí žádosti nebo návrhu	nový zákon (Kč)	dosavadní zákon (Kč)
o prodloužení lhůty nebo navrácení lhůty v předešlý stav	300	100
o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování	300	100
o prominutí příslušenství daně	1000	200
o povolení posečkání daně, zálohy na daň nebo cla anebo o povolení jejich zaplacení ve splátkách	400	100
na delegování místní příslušnosti na jiného správce daně	300	200
o vrácení daní při dovozu nebo o prominutí celního nedoplatku	300	200
o povolení úlevy na dani nebo cle	1000	200
o vydání potvrzení o bezdlužnosti nebo o stavu osobního daňového účtu	300	–
za vydání tiskopisů vydaných v zahraničí nebo potvrzení o daňovém domicilu	100	–
o vydání zvláštního povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od spotřebních daní nebo o vydání povolení	1000	1000

k provozování daňového skladu anebo vydání povolení k přijímání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřebních daní		
o vydání povolení snížit zajištění spotřebních daní nebo upustit od jeho poskytnutí	200	200
o vydání povolení prodávat vybrané výrobky za ceny bez spotřebních daní	2000	2000
o změnu povolení prodávat vybrané výrobky za ceny bez spotřebních daní	200	200

Nový zákon zavádí některé nové poplatky (v této části jen dva – viz. přehled) a určitě je příjemné, že od poplatku jsou osvobozeny úkony vyžádané a potvrzené prostřednictvím internetu, opatřené elektronickým podpisem, nepřevyšuje-li jejich sazba výši 2 000,-Kč, a to jsou v této skupině všechny (návod jak se elektronicky podepisovat je stále ještě na internetu – viz. loňské školení a nyní ho budete moci získat zdarma od ČSOB).

Tradiční evergreen – novela **zákona o daních z příjmů** (jejich počet už asi nikdo nespočítá) – současná o 163 bodech – přináší opět řadu „zajímavostí“. Bude o nich popsáno ještě mnoho stránek (i v bulletinu) a **školení bude v dubnu**, takže jen telegraficky:

- minimální výše podílu pro aplikaci osvobození dividend, úroků a licenčních poplatků od srážkové daně se sníží,
- změny pravidel souvisejících s držbou podílu,
- pravidla pro nízkou kapitalizaci se nebudou vztahovat na smlouvy o úvěrech a půjčkách od sesterských společností uzavřené před 1. lednem 2004,
- doba odepisování u odpisových skupin 1 – 3 se sníží,
- limit pro pořizovací cenu osobních vozidel pro účely daňových odpisů se zvýší na 1,5 mil. Kč,
- daňově odčitatelná položka pro nový majetek se ruší,
- od základu daně bude možné odečíst sto procent skutečně vynaložených nákladů na projekty výzkumu a vývoje,
- bude zavedeno společné zdanění manželů.

Zákon novelizuje i **zákon o účetnictví**. Nové znění § 1 odst. 2 písm. e) zvyšuje limit obratu podle zákona o DPH pro vedení účetnictví podnikateli na 15 mil. Kč. A další změna se týká odkladu vedení účetnictví u občanských sdružení, církví a náboženských společností a honebních společenstev.

Zpracoval: LZ

Nárok na odpočet u plátce z jiného členského státu s organizační složkou v ČR

(20. října 2004)

Předkládá: Ing. Radka Mašková, daňová poradkyně, č. osvědčení 2806

Situace

Osoba registrovaná k DPH v jiném členském státě (dále jen „Společnost“) podniká v České republice prostřednictvím své organizační složky, která je v tuzemsku registrovaná k DPH (dále jen „Složka“). V rámci své podnikatelské činnosti Společnost nakupuje v tuzemsku rovněž zdanitelná plnění, která nejsou přiřaditelná k činnosti Složky (např. právní služby týkající se pouze Společnosti). Vzhledem k tomu, že Společnost má v České republice organizační složku, která splňuje charakter provozovny ve smyslu zákona o DPH, je český dodavatel právních služeb povinen ve smyslu § 9 odst.1 uplatnit českou DPH. Společnost nemá ve smyslu § 82 odst.1 nárok na vrácení daně, jelikož v České republice uskutečňuje ekonomickou činnost prostřednictvím své Složky.

Otázkou je, zda Společnosti v této souvislosti vzniká v tuzemsku nárok na odpočet u přijatých zdanitelných plnění, které se nevztahují ke Složce a zda může tento nárok na odpočet uplatnit v rámci daňového přiznání podávaném Složkou.

Rozbor problematiky

Společnost a její Složka tvoří z právního pohledu jednu osobu, která je jako celek považována za plátce daně v tuzemsku, a je jí v České republice možné přidělit pouze jedno daňové identifikační číslo.

Společnost i Složka mají v souladu s ustanovením § 72 zákona o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb. (dále jen „zákon o DPH“) jako plátce DPH nárok na uplatnění odpočtu daně pokud přijatá zdanitelná plnění použijí pro uskutečnění svých ekonomických činností a dále pak mimo jiné, pokud tato přijatá zdanitelná plnění použijí k uskutečnění zdanitelných plnění u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu, či plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by u těchto zdanitelných plnění měl plátce nárok na odpočet daně, kdyby se tato zdanitelná plnění uskutečnila s místem plnění v tuzemsku.

Jelikož Společnost i Složka použijí přijatá zdanitelná plnění při podnikání a konkrétně k uskutečnění zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku (Složka), či plnění s místem plnění mimo tuzemsko, u kterých vzniká nárok na odpočet daně

(Společnost), domníváme se, že jak Společnost tak i Složka splňují podmínky ustanovení § 72 zákona o DPH pro uplatnění nároku na odpočet.

Podle ustanovení § 73 zákona o DPH plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu (tj. zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o účetnictví")), popřípadě evidován podle § 100 zákona o DPH u plátců, kteří nevedou účetnictví.

V našem případě Společnost a Složka tvoří právní subjekt, který vede zároveň účetnictví podle zákona o účetnictví (Složka) a zároveň i evidenci podle § 100 zákona o DPH (za Společnost i Složku). Tato skutečnost však nemá vliv na uplatnění nároku na odpočet podle zákona o DPH, za předpokladu, že Společnost, případně Složka disponují platným daňovým dokladem.

Pro úplnost uvádíme, že Společnost a Složka mají povinnost podávat pouze jedno přiznání k DPH vzhledem ke skutečnosti, že se jedná o jeden právní subjekt, plátce DPH. Údaje na formuláři přiznání by měly podle našeho názoru odpovídat údajům na potvrzení o registraci subjektu vystaveném správcem daně.

Závěr

Plátce DPH z jiného členského státu, který podniká v České republice prostřednictvím své organizační složky, která je v tuzemsku registrovaná k DPH, má při splnění obecných podmínek ustanovení § 72 a 73 zákona o DPH nárok na odpočet i u zdanitelných plnění, která nejsou přiřaditelná k činnosti Složky. Tento nárok na odpočet může uplatnit v daňovém přiznání podávaném Složkou.

Uvedený závěr je též v souladu s čl. 17 odst. 3 písm. a) Šesté směrnice Rady (388/77/EHS), podle kterého členské státy umožní osobě povinné k dani nárok na odpočet nebo na vrácení daně zaplacené s ohledem na služby, které jí byly dodány, pokud jsou použity pro účely ekonomických činností uskutečněných v jiné zemi, u kterých by vznikl nárok na odpočet, jestliže by byly uskutečněny v tomto členském státu.

Jelikož § 82 zákona o DPH neumožňuje Společnosti uplatnit nárok na vrácení daně, měl by Společnosti ve smyslu Šesté směrnice vzniknout nárok na odpočet daně uplatňovaný v daňovém přiznání.

Doporučujeme přijmout sjednocující závěr k výše uvedenému problému a po projednání v rámci Koordináčního výboru přijatý závěr publikovat.

Stanovisko MF:

Souhlasné stanovisko se závěrem předkladatele

Daňový režim při dodání zboží do jiného členského státu EU

(20. října 2004)

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, číslo osvědčení 1026

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklady ustanovení zákona o DPH účinného od 1.5. 2004 (dále jen „ZDPH“), které se týkají aplikace DPH při dodání zboží do jiného členského státu.

V souladu s §64, odst. 1, ZDPH je od daně osvobozeno dodání zboží do jiného členského státu, jestliže jsou splněny následující podmínky:

- zboží je dodáváno osobě registrované k dani v jiném členském státě
- zboží je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou
- dodání zboží v jiném členském státě je pro kupujícího v tomto státě předmětem daně

Kromě toho je v odst. 4 téhož ustanovení řečeno, že dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby o tom, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.

Zákon tedy dává celkem jasnou odpověď na situace, kdy prodávající prodá zboží kupujícímu a zboží je „přímo“ odesláno či přepraveno do jiného členského státu. V praxi se však vyskytují různé varianty této transakce. Tou úplně základní variantou je případ, kdy český plátec daně prodá určité zboží osobě registrované v jiném členském státě (dále jen zákazník), přičemž kupující však zajistí přepravu tohoto zboží k jinému českému plátcovi, který na základě separátní smlouvy se zákazníkem dané zboží dále „zušlechťí“. Po zušlechtnění je zboží následně již odesláno či přepraveno zákazníkovi, přepravu si zajistí zákazník.

Vlastnické právo ke zboží přechází přímo od prodávajícího na zákazníka. Plátec, který dodal dané zboží, fakturuje zákazníkovi dané zboží, plátec, který ho zušlechtil, fakturuje zákazníkovi službu ve formě práce na movité věci.

Vzhledem k tomu, že tato varianta a její další modifikace se v rámci EU vyskytují čím dál častěji, byla tato otázka řešena i na úrovni Komise, která se shodla na tom, že podmínky pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu by měly být považovány za splněné i v případě, že dojde k dočasnému přerušení přepravy z důvodu provedení dalších prací na daném zboží. Závěry byly zpracovány v písemné podobě. Tyto závěry nejsou právně závazné pro jednotlivé členské státy, nicméně v praxi jsou běžně dodržovány.

Dle mého názoru by i současné znění zákona mělo umožnit přijmout zjednodušené postupy navržené Komisí, jelikož výše uvedené podmínky by měly být splněny.

Zboží je dodáváno osobě registrované k dani v jiném členském státě, zboží je přepraveno z České republiky pořizovatelem (zákazníkem) nebo zmocněnou třetí osobou a dodání zboží v jiném členském státě je pro zákazníka v tomto státě předmětem daně.

Jestliže tedy zákazník poskytne prodávajícímu písemné prohlášení o tom, že zboží bylo po zušlechtnění přepraveno do jiného členského státu, samotné dodání zboží by mělo být možno považovat za osvobozené dodání zboží do jiného členského státu.

Plátce, který zboží zušlechtil a který svoje služby fakturuje zákazníkovi, poskytuje práci na movité věci, u které je při splnění podmínek v § 10, odst. 5 ZDPH místem plnění stát, jehož daňové identifikační číslo zákazník pro tuto transakci poskytne.

Návrh na sjednocující řešení

Dodání zboží kupujícímu, který je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, může být při splnění podmínek v § 64 ZDPH považováno za osvobozené dodání zboží i v případě, že přeprava zboží je dočasně přerušena na území České republiky za účelem provedení zušlechťovatelských operací provedených jiným českým plátcem, který tyto služby fakturuje kupujícímu jako práci na movité věci.

Stanovisko MF:

Souhlasné stanovisko se závěrem předkladatele.

ÚČETNICTVÍ V NĚMECKU POD DŮRAZNĚJŠÍM DOZOREM

Spolkový sněm přijal dva zákony, které ztíží od příštího roku podnikové podvo-
dy. První zákon podřizuje dohled nad účetnictvím akciových společností „bi-
lanční policii“. Tak označují nový orgán německá média. InSTITUTE ovšem nebu-
de mít žádné direktivní pravomoci – půjde o veřejnoprávní nezávislou instituci,
kteou zřídí a bude financovat patnáct auditorických firem. Její povinností bude
prověřování účetní závěrky akciových společností minimálně jednou za pět let
(ročně se bude prověřovat cca 200 společností).

Pokud firma odmítne spolupráci s institucí či její doporučení, vstoupí do
„hry“ Spolkový úřad pro dohled nad finančními službami, který je vybaven
sankčním nástroji. Úřad navíc bude vykonávat dohled nad zmíněnou veřejno-
právní institucí a rovněž může i sám podrobit účetnictví společností prověrce.

Druhý zákon zvyšuje trestní sazby manažerům za poskytování chybných
informací v účetních závěrkách.

Podle denního tisku LZ

JAK SI VYBRAT DOBRÝ ANTIVIROVÝ PROGRAM?

Otázka zdánlivě jednoduchá, ale dokážeme na ni opravdu fundovaně a úplně odpovědět? Jaká kritéria jsou pro výběr antivirového programu podstatná a co bychom měli od výrobce/dodavatele požadovat? Na tyto a spoustu dalších otázek se pokusím odpovědět v následujících řádcích. S výběrem antivirového programu je to podobné jako s výběrem jakéhokoliv jiného zboží – někdo preferuje značku, někdo cenu, jiný zase funkčnost, další doporučení odborníků (někdy bohužel „odborníků“).

Jedním ze základních zdrojů informací o antivirových programech bývají nejruznější **testy a recenze v časopisech či na internetu**. Ovšem tyto je nutno brát se značnou rezervou, protože často vyjadřují jen pocity a (ne)odbornost jejich autora. To je mnohdy vidět, když autoři podobných srovnání hodnotí grafickou podobu antivirového programu, ale raději nezmiňují (protože problematice nerozumí) detekční schopnosti, rychlost reakce na nové viry apod.

Často se různé antivirové firmy chlubí úspěšností v jednotlivých testech. Tady je ale jeden zásadní problém – testy v časopisech mohou být (a pohříchu bývají) velmi výrazně ovlivněny kvalitou použitých „vzorků“ virů. Třeba na internetu lze nalézt desítky různých „studijních“ databází, které zde umístili programátoři virů či nadšenci. Tyto jsou pak často novináři používány pro recenze.

Druhým způsobem získávání vzorků je oslovení nějaké antivirové firmy. Jenomže zde je problém, že dotyčný vzorek už není „nezávislý“ a je téměř jisté, že řešení příslušné antivirové firmy všechny viry z této databáze bude chytat, kdežto produkty konkurenčních firem budou v mírné nevýhodě.

Naprosto nulovou vypovídací schopnost má z hlediska kvality antivirového programu **počet detekovaných virů**. Zatímco jeden program uvádí, že nalezne dvacet tisíc virů, jiný má databázi obsahující sto tisíc záznamů. Znamená to tedy, že druhý program je pětikrát lepší než první? Ne, protože je velmi pravděpodobné, že obě řešení najdou 99,9 % virů. Důvodů je několik. Zatímco jeden antivirový program považuje dvacet velmi podobných virů za jeden jediný, druhý antivirový program je považuje za dvacet různých. Na detekční schopnost to samozřejmě nemá nejmenší vliv, důležité je, zdali jsou nebo nejsou viry odhaleny.

Než dbát na různé recenze či testy (nikdo jim ale neupírá poradní hlas), je lepší se zeptat na **doporučení** přátel a známých. Vhodné také je několik antivirových programů si „osahat“ – nainstalovat zkušební verze a několik týdnů je aktivně používat. Každému totiž vyhovuje něco jiného a nabídka na trhu je dostatečně široká, takže není potřeba hledat zbytečné kompromisy.

Nejhorší věc, kterou lze udělat, je koupit si v obchodě za několik set korun krabici s antivirovým programem. Doma pak zjistíte, že při vyskytnutí problémů vám nikdo nepomůže, že nemáte nárok na aktualizace (velmi důležité – viz. níže), že program má ty a ty nedostatky (třeba konflikt s lokálním softwarem či češtinou)...

Zkrátka a dobře: **kupujte antivirový program jako SLUŽBU**, nikdy ne jako PRODUKT. Službu na rok, na dva, na tři... Po dobu trvání této služby máte nárok na antivirovou ochranu – na pravidelné aktualizace, na nové verze programu (pokud se objeví technologicky nový virus, což se čas od času bohužel stává), na technickou podporu...

Svět počítačů má svá zvláštní pravidla a zákonitosti. Zatímco v reálném světě získáte jednou zakoupenou věc (většinou) již v provozuschopném stavu, o počítačové programy je zapotřebí se pečlivě starat – vyžadují aktualizaci, správná nastavení apod. V míře více než dvojnásobně to pak platí pro antivirové programy. V jejich případě je také zapotřebí rozlišovat dva pojmy, které jste jistě slyšeli – update a upgrade. Zatímco „update“ lze do češtiny přeložit jako „aktualizace“, s pojmem „upgrade“ je to trochu složitější a žádný jednoznačný ekvivalent pro něj nemáme. Volně by se dalo říci, že „upgrade“ je přechod na vyšší (tedy modernější) verzi daného produktu. Svým způsobem je to také aktualizace, leč nikoliv dat, nýbrž vlastního jádra antivirového programu.

Přestože jsou současné antivirové programy schopné se vypořádat i s mno-

ha neznámými viry (na základě sledování „podezřelých“ příznaků apod.), přece jen je nutné poměrně často aktualizovat databáze virových řetězců – tedy jakousi kartotéku známých škodlivých kódů. To je dáno několika faktory – mj. antivirové programy jsou sice schopné viry detekovat, ale bez detailnějších znalostí nejsou schopné čistit (léčit) napačené soubory. Provádět aktualizaci se přitom doporučuje nejméně dvakrát do měsíce, v případě virových incidentů i častěji. Tři či čtyři měsíce neaktualizovaný program se považuje za starý a dodává uživateli pouze pocit falešné jistoty, nikoliv skutečnou ochranu.

Důležitým faktorem při výběru antivirového programu by měla být též **hardwarová náročnost**. Pokud potřebujete chránit data uložená na starším počítači, asi si nekoupíte nějaký drahý produkt renomované firmy – ale budete hledat program, který nevyžaduje špičkový stroj. Naopak: disponujete-li velmi kvalitní počítačem, je zbytečné kupovat slabší antivirový program (který sice není o nic horší z hlediska kvality, ale nemá třeba tolik podpůrných funkcí nebo plně nevyužívá možnosti počítače).

Tím jsme se dostali k další důležité vlastnosti antivirových programů: **podpůrným funkcím**. Jen antivirový program sám o sobě dnes už nestačí, počítač je zapotřebí chránit i jinými způsoby. Sem patří třeba personální firewall. Pamatujte si, že nákup jednoho programu s více funkcemi je zpravidla levnější než nákup několika jednoúčelových programů.

Navíc jeden program obvykle znamená méně komplikací se správou a údržbou než programů několik.

Při výběru antivirové ochrany samozřejmě možné vzít v patrnost i další vlastnosti programů jako je třeba **rychlost kontroly** nebo **jazyková lokalizace**, ale toto už nejsou faktory mající zásadní vliv na kvalitu a funkčnost.

Na základě výše uvedených skutečností se pak sami musíte rozhodnout, který antivirový program je „nejlepší“. Špatný antivirový program poznáte rychle, ale najít „ten váš“ není jednoduché.

Ing. Tomáš Příbyl
(tomas.pribyl@seznam.cz)

NOVÍ ČLENOVÉ KOMORY

říjen 2004:

Ing. Zdeněk Víšek, Praha
Ing. Šárka Straková, Havířov
Ing. Jaroslava Hellebrandová,
Město Albrechtice
Miroslav Šomek, Praha
Elena Bykova, Praha
Ing. Michal Kadlec, Praha
Ing. Václava Psiková, Praha
Bc. Věra Kopcová, Ostrava
Kateřina Stejná, Brandýs nad Labem –
Stará Boleslav
Dana Skalníková, Praha
Michal Maštaliř, Brno

listopad 2004:

Jana Záhorová, Praha
Ing. Irena Sládečková, Přerov
Irena Lančová, Fryčovice
Jarmila Sedláčková, Lanškroun
Milena Nováková, Cheb
Ing. Jaromír Hrazdira, Praha
Ing. Romana Erbenová,
Benátky nad Jizerou
Ing. Marta Šafaříková, Hrochův Týnec
Ing. Dana Petříčková, Žďár nad Sázavou
Ing. Václava Šprochová, Klatovy
Ing. Dagmar Jelínková, Brno
Jana Hadrabová, Praha
Ing. Jolana Pražáková, Praha
Ing. Jana Mynářová, Václavovice
Ing. Pavel Komrská, Příbram
Lenka Mikulková, Most

POV V ROCE 2005

Pro vzdělávání v systému pokračujícího odborného vzdělávání (POV) pro rok 2005 výbor Komory doporučuje dále uvedená témata. V systému samotném nejsou žádné změny (drobné úpravy, které přijal letošní sněm, pouze zpřesňovaly znění směrnice), nicméně opakování je matka moudrosti, a tak shrnu i základní principy:

- rozsah vzdělávání v systému POV představuje 35 hodin (z toho 21 hodin ve strukturované části a 7 hodin v části nestrukturované; ze strukturované části lze převést hodiny do části nestrukturované),
- téměř „automatických“ sedm hodin v nestrukturované části za studium literatury,
- vzdělávací akce lze absolvovat u kterékoliv vzdělávací instituce (lze započítávat i firemní školení), ale **POZOR:** na akce pořádané Institutem Svazu účetních obdržíte 30% a na akce pořádané partnerskými organizacemi (viz. rámeček) 20% slevu z ceny a **NEZAPOMEŇTE** na akce pořádané přímo Komorou pouze pro členy (avízo na str. 48),
- v případě nesplnění POV ve stanoveném rozsahu lze převést závazek do následujícího roku,
- v případě nevykonávání profese lze požádat o přerušování vzdělávání v systému POV,
- **povinnost zaslat hlášení o plnění POV do konce LEDNA** za předchozí rok (u auditorů je akceptováno hlášení, které vyplňují pro KA ČR).

Témata prohlubující odborné znalosti certifikovaných účetních:

Kurzy v rámci systému certifikace účetních pro II. stupeň (bilanční účetní)

- prezenční a distanční forma přípravy adeptů v systému certifikace na zkoušky z předmětů Účetnictví II., Daně II., Právní systém v ČR II., Kvantitativní metody a řízení, Manažerské finance, Manažerské účetnictví.

Kurzy v rámci systému certifikace účetních pro III. stupeň (účetní expert)

- prezenční a distanční forma přípravy adeptů v systému certifikace na zkoušky z předmětů IFRS a konsolidovaná účetní závěrka, Finanční analýza, Finanční strategie, Auditing.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) a povinnost jejich aplikace v ČR

- účtování a vykazování podle IFRS v praxi obchodních a výrobních podniků, konverze účetní závěrky sestavené podle ČUS,
- změny v oblasti IFRS pro účetní období 2005,
- harmonizace účetnictví v Evropě i ve světovém měřítku (IFRS x US GAAP x direktivy EU).

Aktuality v účetnictví a daních podnikatelů, celní problematika

- aktuální změny v účetních, daňových, celních a souvisejících předpisech,
- účetní a daňové řešení specifických a složitých případů vyplývajících z aktuálních změn.

Konsolidovaná účetní závěrka podle IFRS a českých předpisů

- konsolidační metody a techniky sestavení KÚZ, specifické případy,
- konsolidace z hlediska legislativy ČR, EU a IFRS.

Obchodní zákoník

- vztah k účetním a daňovým předpisům, příp. novelizace.

Konkurz a vyrovnání

- legislativní úpravy, účetní a daňové aspekty.

Přeměny obchodních společností

- právní aspekty (především úprava podle ObchZ),
- přeměny obchodních společností z hlediska účetního a daňového.

Cenné papíry a finanční deriváty v praxi podnikatelů

- právní úprava, účetní zobrazení a oceňování.

Témata rozšiřující odborné znalosti certifikovaných účetních:

Aktuální změny v ostatních právních předpisech upravujících podnikatelskou praxi a jejich aplikace v praxi.

Smlouva účetní firmy s klientem

- systém uzavírání smluv podle občanského a obchodního zákoníku,
- důsledky porušení smluvních závazků,
- odpovědnost účetního z hlediska obchodního zákoníku i z hlediska trestněprávních důsledků.

Hospodářská kriminalita

- trestné činy se zaměřením na hospodářskou kriminalitu (obcházení konkurzu, neoprávněné používání majet-

ku, zkreslování informací, problematika oceňování, pojistné a úvěrové podvody, úmyslné daňové delikty, ...).

Evropská integrace

- evropské právo – fungování práva ES v obecné politické a ekonomické rovině v rámci Evropské unie, proces harmonizace práva ČR s právem ES,
- strukturální fondy – účtování toků finančních prostředků finanční pomocí EU.

Účetnictví, hospodaření a finanční audit pro organizační složky státu, územní samosprávné celky a jimi zřizované příspěvkové organizace

- zákon o rozpočtových pravidlech a zákon o majetku ČR – vliv na účetnictví,
- aplikace obecných postupů při ověřování vybraných oblastí účetnictví OSS, ÚSC a PO,
- prováděcí vyhlášky MF ČR k zákonu o účetnictví, české účetní standardy.

Interní audit

- koncepce interního auditu,
- význam interního auditu pro finanční řízení firmy,
- interní audit v nevýdělečných organizacích (zákon o finanční kontrole).

Finanční analýza účetních výkazů

- vypovídací schopnost účetní závěrky,
- techniky rozboru účetních výkazů,
- využití informací z účetnictví pro finanční analýzu a rozhodování.

Odborné kurzy v anglickém jazyce (popř. německém jazyce)

- účetní terminologie,
- mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS),
- finanční analýza.

Informační technologie a informační systémy v účetnictví

- nejnovější poznatky, zkušenosti a změny v oblasti IT/IS ve vztahu k účetnictví a dalším ekonomickým disciplínám,
- MS Office pro účetní.

Bankovníctví a pojišťovnictví

- bankovní účetnictví a účetnictví pro pojišťovny,

- obchodní bankovníctví a podstata bankovních obchodů, investiční bankovníctví.

Manažerské, komunikační a prezentační dovednosti

- tréninkové programy v oblasti rozvoje manažerských, komunikačních a prezentačních dovedností.

Ladislav Zemánek

Další informace včetně hlášení jsou na internetových stránkách.

Partnerské organizace pro POV (k 31. 12 2004):

- BANKOVNÍ AKADEMIE a.s., Praha,
- CATHY GAWEL, v.o.s., Brno,
- EKO-V.W, s.r.o., Bystřice pod H./Olomouc,
- Institut vzdělávání Ostrava – J. Bolková,
- Institut vzdělávání účetních, s.r.o., Pardubice,
- MARRUVIUM s.r.o., Plzeň,
- NOTIA Středisko vzdělávání, spol. s r.o., Praha,
- PhDr. Zdeňka Kubrová – PRAGOEDUCA, Praha,
- Soukromá obchodní a právní akademie s.r.o., Jablonec nad Nisou,
- Svaz účetních – ZO Brno,
- Svaz účetních – ZO Olomouc,
- Svaz účetních – ZO Ostrava,
- Svaz účetních – ZO Plzeň,
- Ing. Zdenka Vostrovská, CSc. – VOX, Praha.

Jak bylo avizováno v minulém čísle, budeme postupně otiskovat úplná znění norem Komory (v této podobě jsou též na internetových stránkách).

PŘÍSPĚVKOVÝ ŘÁD KOMORY CERTIFIKOVANÝCH ÚČETNÍCH

Komora certifikovaných účetních podle čl. 2 odst. 1 písm. a) statutu k provedení čl. 2 odst. 1 písm. g) statutu stanoví:

Článek 1

Výše členských příspěvků

- (1) Členský příspěvek se stanoví jako roční a je příjmem rozpočtu Komory.
- (2) Výše členského příspěvku se stanoví v závislosti na stupeň certifikace systému certifikace Svazu účetních.
- (3) Výše členského příspěvku pro stupeň certifikace účetní asistent činí 1.500,- Kč, pro stupně bilanční účetní a účetní expert 2.000,- Kč.
- (4) Při získání vyššího stupně v systému certifikace v průběhu roku se platí nový členský příspěvek stanovený podle odst. 3 od následujícího kalendářního roku.

Článek 2

Splatnost členského příspěvku

- (1) Členský příspěvek je splatný k 31. lednu běžného roku s výjimkou první platby, která je splatná s přihláškou do Komory.
- (2) V případě, že členský příspěvek není uhrazen v termínu podle odst. 1, zvyšuje se jeho výše stanovená v čl. 1 odst. 3 o sankční poplatek ve výši 10% za každý měsíc prodlení. Prodlení se počítá od prvního měsíce po termínu uvedeném v odst. 1.
- (3) Členský příspěvek je možno uhradit hotově v sekretariátu Komory nebo převodem na účet Komory. Variabilním symbolem je členské číslo.
- (4) Po obdržení příspěvku vystaví Komora plátcí daňový doklad.

Článek 3

- (1) Neplnění povinnosti podle čl. 2 odst. 1 podléhá disciplinárnímu řízení Komory podle zvláštního předpisu.
- (2) Komora zveřejní na internetových stránkách Komory seznam členů, kteří nesplní povinnost podle čl. 2 odst. 1, a to nejpozději do dvou měsíců po termínu splatnosti členských příspěvků. Tímto opatřením není dotčeno případné disciplinární řízení Komory.

(3) Seznam podle odst. 2 obsahuje následující údaje: jméno, příjmení, titul, číslo certifikátu a obec (bydliště).

(4) Komora provede výmaz člena ze seznamu podle odst. 2 do jednoho týdne po dni připsání dlužné částky vč. případného sankčního poplatku podle čl. 2 odst. 2 na účet Komory.

Článek 4

Závěrečná ustanovení

(1) Výbor Komory se zmocňuje ke snížení členských příspěvků stanovených podle čl. 1 odst. 3 pro zájemce o členství v Komoře z řad nově certifikovaných účetních za rok, ve kterém jsou certifikováni.

(2) Výbor Komory se zmocňuje ke snížení členských příspěvků stanovených podle čl. 1 odst. 3 na žádost člena ve výjimečných případech. O udělených výjimkách podá informaci na nejbližším jednání sněmu Komory.

(3) Příspěvkový řád nabývá účinnosti dnem schválení.

Úplné znění příspěvkového řádu schváleného III. sněmem Komory certifikovaných účetních dne 16. května 2001, ve znění změn a doplnění schválených V. sněmem dne 28. května 2003 a VI. sněmem dne 19. května 2004.

Upozornění pro členy Komory

**Členský příspěvek je splatný k 31. 1. 2005,
hlášení o plnění POV se zasílá do 31. 1. 2005.**



SPOLUPRÁCE KOMORY CERTIFIKOVANÝCH ÚČETNÍCH S ČSOB

Partnerem Komory se od příštího roku stane jedna z nejvýznamnějších tuzemských bank – **Československá obchodní banka, a.s.** Navázaná spolupráce umožní mj. nabídnout členům Komory výhodnější podmínky některých bankovních produktů, současně umožňuje i zapojení banky do dalších připravovaných projektů.

Základem úvodní nabídky bude pro podnikající členy možnost zřízení a vedení ČSOB Firemní konto zdarma po celou dobu trvání smluvního vztahu. S ním souvisí i služby InternetBanking 24 nebo BusinessBanking 24 vč. kvalifikovaného certifikátu (elektronického podpisu). Zvýhodnění bude i v oblasti úvěrové (lze využít i pro Vaše klienty).

Nyní již konkrétněji k připravované nabídce (podrobněji na internetových stránkách i v dalších číslech bulletinu):

ČSOB Firemní konto

Ucelený soubor bankovních produktů a služeb, který Vám dopřeje finanční komfort.

S ČSOB Firemním kontem získáte mnohé nadstandardní výhody, jako např. ČSOB InternetBanking 24 vč. kvalifikovaného certifikátu:

- vedení a zřízení ČSOB Firemního konta zdarma,
- deset elektronických transakcí v ceně,
- vydání platební karty Visa Classic,
- možnost ovládání účtu prostřednictvím ČSOB InternetBanking 24, ČSOB Linka 24, ČSOB Mobil 24,
- dokonalý přehled o zůstatcích a pohybech finančních prostředků na účtu,

- možnost získání ČSOB Povoleného přečerpání.

Kvalifikovaný certifikát

ČSOB jako jediná banka vydává zdarma kvalifikovaný certifikát k produktům ČSOB InternetBanking 24 nebo ČSOB BusinessBanking 24. Ten Vám umožňuje bezpečnou a efektivní komunikaci s úřady státní správy, komunikaci po nechráněných sítích nebo obchodování prostřednictvím internetu. Všem členům Komory, kteří v současnosti využívají komerční certifikát, nabídne ČSOB jeho bezplatné převedení na kvalifikovaný certifikát.

ČSOB BusinessBanking 24

Moderní služba internetového bankovníctví Vám umožňuje ovládání účtů více klientů přes jedno přihlášení. Pro účty všech klientů můžete užívat jednu instalaci.

Využijte výhody komunikace s bankou v reálném čase, stejně jako i v prostředí aplikace bez nutnosti připojení na internet:

- zřízení služby ČSOB BusinessBanking 24 zdarma,
- možnost obsluhovat účty více klientů z jedné instalace,
- sdílená databáze umožňuje současnou práci pro všechny uživatele,
- nastavení specifických oprávnění pro jednotlivé uživatele – možnost dvou podpisů, limity pro podpis,
- vysoká úroveň zabezpečení – čipová karta s kvalifikovaným certifikátem,
- cenové zvýhodnění oproti papírovému předávání platebních příkazů.

Úvěrové produkty:

- 50% sleva z poplatků za zpracování jakéhokoliv úvěrového produktu ČSOB pro všechny členy Komory a jejich klienty z řad malých a středních podniků,

- ČSOB Povolené přečerpání (produkt, který umožní přejít do „mínusu“ kdykoliv bude klient potřebovat).

Ing. Zuzana Sotonová (ČSOB)

Ing. Ladislav Zemánek

JAK POSTUPUJE PRACOVNÍK POVĚŘENÝ ORGANIZACÍ K ELEKTRONICKÉMU PŘEDÁVÁNÍ EVIDENČNÍCH LISTŮ DO ČESKÉ SPRÁVY SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ?

V minulém bulletinu jsem Vás seznámila s elektronickým způsobem předávání evidenčních listů důchodového pojištění (ELDP). Informaci ještě doplním, že pro tvůrce mzdových systémů připravilo Ministerstvo informatiky ve spolupráci s Českou správou sociálního zabezpečení (ČSSZ) provoz tzv. testovacího Portálu veřejné správy (dále jen PVS). Na „testovacím PVS“ mohou tvůrci mzdových systémů otestovat funkčnost svého programu, do kterého zabudovali elektronické předávání evidenčních listů. V případě zájmu o testování se zájemci obrací na ČSSZ. Kontaktní osoba je uvedena na webových stránkách http://www.cssz.cz/tiskopisy/ELDP_2004/kontakt_na_pracovniky.asp. Na základě základních údajů o firmě zasílá ČSSZ pro testování elektronicky tzv. fiktivní údaje (fiktivní podpisový klíč, registrační číslo a variabilní symbol).

Následuje konkrétní postup pracovníka pověřeného k elektronickému předávání ELDP (může být zaměstnancem

organizace nebo pracovníkem zastupující organizace, která zajišťuje tuto agendu pro jiné organizace na zakázku) k jeho zajištění.

Pověřený pracovník postupuje takto:

1. **Vytvoří žádost o podpisový klíč ČSSZ** podle instrukcí na adrese

http://www.cssz.cz/tiskopisy/ELDP_2004/podminky_pro_org/generovani.asp,

pokud má o podpisový klíč zájem.

2. V případě, že chce využívat **kvalifikační certifikát, připraví jeho veřejnou část** podle

http://www.cssz.cz/tiskopisy/ELDP_2004/podminky_pro_org/registrace_certifikat.asp.

3. Pokud je pověřený pracovník pracovníkem organizace, za kterou budou zasílány evidenční listy, **vyplní formulář** „Oznámení o pověření k zajištění všech

úkonů souvisejících s předkládáním evidenčních listů důchodového pojištění“, dostupný na

http://www.cssz.cz/tiskopisy/ELDP_2004/podminky_pro_org/oznameni_0806.doc.

Pokud je pověřený pracovník pracovníkem zastupující organizace, která bude činnost spojenou se zasláním evidenčních listů vykonávat za jinou organizaci, **vyplní formulář** „Oznámení o pověření k zajištění všech úkonů souvisejících s předkládáním evidenčních listů důchodového pojištění (pro zastupující organizace)“ dostupný na

http://www.cssz.cz/tiskopisy/ELDP_2004/podminky_pro_org/oznameni_zast.doc.

- 4. Registruje se na příslušné správě sociálního zabezpečení**, kde je v evidenci organizace, u které je zaměstnán, popř. kde je v evidenci sám jako osoba samostatně výdělečně činná. Předloží vygenerovanou žádost o podpisový klíč, popř. veřejnou část kvalifikovaného certifikátu na disketě a formulář „Oznámení o pověření ...“. Příslušná správa sociálního zabezpečení zaregistruje pověřeného pracovníka, vytvoří podpisový klíč ČSSZ, popř. zaregistruje veřejnou část kvalifikovaného certifikátu.

Pověřenému pracovníkovi předá registrační číslo ČSSZ a podpisový klíč ČSSZ (registrační číslo ČSSZ spolu s variačním symbolem je nutné pro registraci na PVS).

- 5. Zaměstnanec příslušné správy zaregistruje pověřeného pracovníka na PVS.** Při registraci pověřený pracovník získá identifikační (registrační) číslo PVS a heslo. Tyto údaje se využívají při každém elektronickém podání.
- 6. Pověřený pracovník aktivuje podpisový klíč ČSSZ** podle instrukcí na

http://www.cssz.cz/tiskopisy/ELDP_2004/podminky_pro_org/instalace.asp.

Aktivace musí být provedena na stejném PC, kde byla vytvořena žádost. Potom může být podpisový klíč přenášen na kterýkoliv počítač podle

http://www.cssz.cz/tiskopisy/ELDP_2004/podminky_pro_org/prenos/pr_cert.asp.

- 7. V případě, že pověřený pracovník má k dispozici program, který umožňuje elektronické předávání evidenčních listů, může již učinit skutečné elektronické podání.** Při práci s programem postupuje podle instrukcí tvůrce programu.

Ing. Iva Fortelková (ČSSZ)

JAVORY + ZELINKA

Příliš pozdě jsem si uvědomil, že jsem mohl elegantně přepustit ohlédnutí za 5. řádným sjezdem (po novu sněmem) Svazu účetních některému z „našich“ delegátů nebo požádat „kolegu“ Tomse z časopisu Účetnictví (jediného přítomného to média), protože informace mají být objektivní a nezávislé. Ne, že bych tyto zásady nerespektoval, ale někdy se mi píše docela těžce. Příště na to nezapomenu. Na dokreslení, proč této události je třeba věnovat pozornost, přirovnal bych ji k valné hromadě mateřské společnosti.

Co nás zajímá nejvíce? Samozřejmě legislativní úprava účetní profese. Náměstek ministra financí Ing. Zelinka, Ph.D. se nakonec v Brně docela nečekaně objevil a nebýt toho, ohlédnutí, při kterém si vypomohu již osvědčenými řečnickými otázkami z komentáře ke květnovému sněmu Komory, by bylo o mnoho stručnější. Dále ocituji z jeho vystoupení – závěr si udělejte, vážení, sami.

„Ještě do září tohoto roku jsem byl přesvědčen, že budu mít možnost ohlásit, že jsme konečně dosáhli naplnění toho, co slibuji již několik let - tedy že účetní profese bude zafixována jiným způsobem než na úrovni živnostenského zákona a dobrovolné organizace Svazu účetních. Překvapilo mne však, s jak silným odporem dalších resortů se má snaha setkala! Opřeli jsme se o zjištění Světové banky, která u nás – podobně jako v jiných zemích – zkoumala úroveň účetnictví, auditu a dozoru nad



auditem. V jejím Akčním plánu pro ČR bylo mj. uvedeno, že část účetní profese by měla být regulována prostřednictvím samostatné profesní organizace, která by našla oporu v zákoně. Protože v tomto plánu byla i řada dalších věcí, které republika skutečně potřebuje, nebylo možné vystavit celý komplex opatření riziku, že nebude vůbec vládou projednán a schválen. A proto jsem to byl já, kdo nako-

nec ustoupil a vlastní rukou pasáž, která se týkala podpory účetní profese cestou zákona, vyškrtl. Udělal jsem to zcela vědomě, protože jinak hrozilo nebezpečí, že Akční plán neprojde. Že bude neprojednatelný, neschválný, nerealizovatelný! Udělal jsem to s tím, že to neznamená, že bychom – jako Ministerstvo financí – vzdali snahu část účetní profese nějakým vyšším způsobem regulovat.

Jsem – a to dlouhodobě – zastáncem názoru, aby u přísně vybraných významných ekonomických subjektů skutečně nebylo možno zajišťovat účetní agendu libo-

volnými lidmi, aby bylo nutné obsazovat funkce osobami s dostatečnou kvalifikací. Určitá regulatorika je nezbytná! Není možné spoléhat na odborný audit, ten je následný – nejdříve se něco stane, až pak to auditor určitým způsobem posoudí. Část účetní profese, rozhodně nejméně ta, která bude odpovědná za ekonomiku a účetnictví subjektů zvýšeného veřejného zájmu, musí být regulována vyšším způsobem.

Do toho, jak široce bude regulatorika posunuta do dalších stupňů účetní profese, by neměl stát – asi – autoritativně zasahovat! Měl by stanovit jen minimální požadavky. Na to, jakým způsobem by měla samoregulace profese jít dál, bych odpověď očekával od podnikatelské sféry (uživatelé) a od sféry účetní (poskytovatelé). Stát může vystupovat pouze jako ten, kdo určitým způsobem soudcuje – reguluje.

Já sám jsem nakloněn tomu, aby míra regulace účetní profese našla paralelu k auditorům a daňovým poradcům. Proč? Když chcete být v českých zemích zároveň účetním expertem, auditorem a daňovým poradcem, nestačí vám na to – pomalu – jeden lidský život! Prostupnost mezi profesemi je komplikovaná. Přitom si myslím, že země je tak malá a odborná obec natolik limitovaná, že je to na škodu. Měli bychom dosáhnout toho, aby existovala prostupnost nejen vertikální, ale i horizontální. Co my víme, jak se bude vyvíjet poptávka na trhu? Máme-li však tento horizontální pohyb umožnit, je zapotřebí, aby všechny tři profese byly srovnatelné! Jestliže máme auditory a daňové poradce fixované v zákoně a účetní ne, už tím jsme – automaticky - způsobili kvalitativní neprůchodnost. Některé zkoušky jsou státem stanovené, jiné jen dobrovolné.



Ovšem, nacházíme se v Čechách a snahy o integraci narážejí na partikulární zájmy. Uvidíme, nakolik se povede dosáhnout konsenzu mezi jednotlivými profesními organizacemi.

Poslední připomínka: byl jsem překvapen odporem vůči regulatorice nejen zvenčí, hlavně ze strany drobných podnikatelů, ale i zevnitř té naší obce účetních a auditorů! Existuje tu zřejmě jakési napětí, které já, člověk zvenčí, nevnímám. Otázky zřejmě nejsou dostatečně prodiskutovány, existují různé názorové skupiny. A samozřejmě – když pak dochází ke kritickému momentu rozhodování, situaci to komplikuje. Já vám můžu za sebe slíbit, že se budu snažit, abychom dosáhli - v zájmu té horizontální prostupnosti – vyššího stupně regulace účetní profese, chtěl bych vás však požádat, abyste si vše mezi sebou vyříkali! Stát se ocitá ve velice nepřijemné

situaci – když přijde s návrhem, který budí jistý odpor... a k tomu navíc zjistí, že ani někteří účetní navrhované řešení nechtějí...“.

Co mne zaujalo nejvíce? Přiznávám, že koncert Javorů (viz. obrázky) v předvečer sněmu.

Co mne překvapilo nejvíce? Nic.

Co mne zklamalo nejvíce? Ticho po vystoupení náměstka Zelinky. Od postarších členů Svazu jsem ani neočekával nějakou reakci, ale certifikovaní účetní byli zastoupeni v dost velkém počtu (nejen delegáti za Komoru) a alespoň nějaké to raději klidně mohlo k řečnickému pultíku dolétnout...

Komora nakonec byla úspěšná, protože hned jejich šest členů bylo zvoleno do nového hlavního výboru - doc.Ing. Dvořáková,CSc., Ing. Harna, Ing. Hořický, Ivana Jurčová, Ing. Mrkvičková, Ing. Opatrný a Ing. Tyralová. Prezidentem Svazu byl zvolen Ing. Harna.

Ladislav Zemánek

V minulém čísle bulletinu byl otištěn otevřený dopis Ing. Antonové, který nastolil několik ožehavých otázek týkajících se jednak Komory a jednak systému certifikace vůbec vč. legislativního řešení. Zejména e-mailem přišlo několik reakcí, které se víceméně s dopisem ztotožňují, vyjadřují Ing. Antonové podporu a připojují se k požadavku na vysvětlení. Dílčí odpovědi buď vystoupení náměstka ministra financí Ing. Zelinky (viz. výše). Podrobná odpověď prezidenta Svazu a předsedy Komory Ing. Harny bude zveřejněna do konce roku na internetových stránkách.

LZ

CERTIFIKOVANÁ ÚČETNÍ VS. STÁT

V roce 2003 se Komora „angažovala“ v soudní při své členky proti žalovaným státním orgánům. Spor skončil až u Ústavního soudu, který se kauzou zabýval na konci srpna letošního roku. Nyní jsme obdrželi jeho rozhodnutí, kterým rozsudek Krajského soudu zrušil. **Podstata sporu spočívala v tom, že správce daně i odvolací orgán posoudily mandátní smlouvu, na základě které (jako OSVČ) zajišťovala žalobkyně pro nejmenovanou obchodní společnost vedení účetnictví, jakožto zastřený pracovněprávní vztah a na tomto základě doměřily daň z příjmů.** Domnívám se, že záležitost je velmi poučná (mandátní smlouva je dost běžnou formou smluvního vztahu), proto i nález Ústavního soudu uvádíme v plném znění.

Stručné shrnutí kauzy:

- v lednu 1996 byla uzavřena smlouva mandátní mezi žalobkyní jakožto mandatářem a mandantem, nejmenovanou obchodní společností,
- v srpnu 1999 doměřil správce daně (FÚ Liberec) žalobkyni daň z příjmu fyzických osob za období roku 1996 v částce 7.050,- Kč,
- v dubnu 2001 odvolací orgán (FŘ Ústí n. L.) rozhodnutí orgánu prvního stupně změnil tak, že doměřená daň se zvyšuje na částku 14.675,- Kč,
- žalobkyně v zákonné odvolací lhůtě podala žalobu, kterou se domáhala zrušení rozhodnutí odvolacího orgánu, ve které zejména namítala, že žalovaný přistoupil k doměření daně z příjmu fyzických osob na základě nesprávného posouzení jí uzavřené mandátní smlouvy jakožto zastřeného pracovněprávního vztahu,
- v prosinci 2002 Krajský soud v Ústí n. L. žalobu zamítl,
- žalobkyně podala ve stanovené lhůtě ústavní žalobu,
- v srpnu 2004 Ústavní soud rozsudek Krajského soudu v Ústí n. L. zrušil.

Nález ústavního soudu ze dne 31. srpna 2004:

Zákon nestanoví, nakolik podrobné a konkrétní musí být vymezení činnosti, kterou má mandatář vykonávat, a tuto nedefinovanou množinu nelze omezovat bez zákonné opory. Je-li obchodní záležitost definována určitě, může její realizace spočívat v zařízení jednotlivé konkrétní záležitosti (zpracování daňového přiznání za určitý rok, zastupování ve věci žaloby, sepsání smlouvy apod.), a stejně tak i v zajištění opakující se činnosti, či dohodnutí trvalé a opakované skupiny záležitostí (vyřizování veškeré právní agendy, vedení účetnictví, poskytování ekonomického poradenství apod.).

Moderní ekonomika je založena na vytěšňování činností, které nejsou předmětem činnosti příslušného podnikatele formou tzv. outsourcingu. Tímto způsobem je možno zaměřit činnost společnosti cíleně na hlavní náplň, bez plýtvání energií na

činnosti přímo nesouvisející s předmětem podnikání. Všechny takto vytěsňené činnosti, které jsou však z hlediska širšího pohledu pro činnost potřebné, jsou pak vykonávány ve vztahu obdobným poměru pracovnímu.

Takoví pracovníci mohou být zaměstnanci jiné společnosti, která se zaměřuje právě na tyto služby, a to ve velmi širokém spektru činností od uklidových prací až po právní či daňové poradenství. Na skutečnost, že takto vykonávaná služba je realizována nikoliv společností s řadou zaměstnanců, ale podnikatelem samotným, nemůže být, bez dalšího, nahlíženo diskriminačním způsobem s tím, že se automaticky jedná o tzv. Švarcův systém, tedy skryté zaměstnávání osob se živnostenským listem (například stavební dělníci zaměstnaní u stavební společnosti).

Ústavní soud rozhodl v senátu ve věci ústavní stížnosti E. D., zastoupené Mgr. J. S., advokátkou, směřující proti rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. prosince 2002, sp. zn. 15 Ca 226/01, za účasti Krajského soudu v Ústí nad Labem, jako účastníka, takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. prosince 2002, sp. zn. 15 Ca 226/01, se zrušuje.

Odůvodnění

Ústavní soud obdržel dne 31. ledna 2003, ve lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“), ústavní stížnost, kterou se stěžovatelka domáhala zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, jímž byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 24. dubna 2001, č. j. 15045/110/1999. Rozhodnutím finančního ředitelství bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Liberci ze dne 2. srpna 1999, č. j. 131088/99/192911/5150. Finanční ředitelství dodatečně zvýšilo stanovený základ daně na částku 64.051 Kč a doměřenou daň na částku 14.675 Kč.

Stěžovatelka v ústavní stížnosti uvedla, že soud rozhodl v její věci zamítavým výrokem, když, stejně jako finanční ředitelství, dospěl k závěru, že činnost, kterou, na základě mandátní smlouvy vykonávala v roce 1996 pro P. p. s. s., spol. s r. o., byla zastřeným pracovním vztahem. Proto je, dle názoru orgánů veřejné moci, třeba na příjmy z této činnosti hledět jako na příjmy ze závislé činnosti, ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 lit. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, v tehdy platném znění (dále jen „zákon o dani z příjmu“), a nikoli jako na příjmy z podnikání dle ustanovení § 7 zákona o dani z příjmu.

Předmětem mandátní smlouvy byl závazek stěžovatelky vést účetnictví mandanta na základě živnostenského listu. Finanční ředitelství založilo svůj závěr na tvrzení, že některá ustanovení této smlouvy vykazují znaky pracovního poměru. Dle smlouvy stěžovatelka vedla účetnictví v sídle společnosti, využívala její hardware i software a pobírala paušální měsíční odměnu. Finanční ředitelství tedy posoudilo obchodně-právní vztah, založený smlouvou, jako vztah formálně právní, zakrývající pracovní poměr. Přestože se krajský soud se závěry

finančního ředitelství neztotožnil, rozhodl v neprospěch stěžovatelky. Vyvrátil závěry finančního ředitelství, když poukázal na skutečnost, že se určitá ustanovení mohou vyskytovat jak v pracovní, tak i v mandátní smlouvě. Vázanost mandatáře pokyny mandanta tedy není možno považovat za určující pro odlišení příjmu fyzických osob ze závislé činnosti od ostatních druhů příjmů. Také mandatáři přísluší povinnost vykonávat práci podle pokynů a odměna může být stanovena v jakékoliv výši a jakýmkoliv způsobem. Existenci pracovněprávního vztahu však krajský soud odvodil z předmětu sjednaného vztahu. **Podle soudu mandátní smlouva představuje závazek mandatáře zařídit pro mandanta určitou činnost a nikoliv závazek k nepřetržitému výkonu. Smluvní strany tak v tomto konkrétním případě neuzavřely mandátní smlouvu, ani jiný obchodní vztah, nýbrž zamýšlely sjednat poměr obdobný poměru pracovnímu.**

Stěžovatelka dále v ústavní stížnosti namítá, že závěry správního soudu, týkající se výkonu dlouhodobější činnosti kontinuálního charakteru, nenacházejí oporu ani v dosavadní výkladové praxi, ani v judikatuře. Tímto postupem bylo výrazně omezeno právo smluvní volnosti. Obdobným je i výkon činnosti například advokátů či daňových poradců. **Žádný právní předpis nestanovuje, že výkon účetnictví musí být nezbytně nutně vykonáván formou pracovního poměru,** naopak, zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (dále jen „živnostenský zákon“), ve znění pozdějších předpisů, výslovně zmiňuje jako jednu z činností konaných na základě živnostenského oprávnění činnost účetních poradců, vedení účetnictví. Dále poukázala na ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), že účetnictví musí být vykonáváno soustavně, v časovém sledu a nepřetržitě. Dle ustanovení § 5 odst. 1 zákona o účetnictví, lze pověřit vedením účetnictví jinou právnickou či fyzickou osobu. Realizace se pak skládá z mnoha dílčích úkonů a operací, kde si lze těžko představit, že každý jednotlivý úkon bude zadáván jiné osobě. Interpretace napadeného rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem vedla k závěru, že právě soustavný výkon takové činnosti zakrýval pracovní poměr.

Závěrem stěžovatelka namítla, že výklad právních norem, tak jak byl učiněn správním soudem, nebyl konformní, přičemž odkázala na nálezy Ústavního soudu, sp. zn. III. ÚS 292/01, Pl. ÚS 5/96, IV. ÚS 188/94, a IV. ÚS 97/02.

V uvedeném postupu Krajského soudu v Ústí nad Labem shledala stěžovatelka zásah do svých základních práv, zakotvených v čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR, v čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), podle kterých může každý činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá. Rovněž došlo k zásahu do práva zaručeného v čl. 26 odst. 1 Listiny, zaručujícím právo podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost, a rovněž domáhat se svých práv stanoveným způsobem u nezávislého soudu, zaručeného v čl. 36 odst. 1 Listiny.

K ústavní stížnosti se na základě výzvy vyjádřil účastník – Krajský soud v Ústí nad Labem – prostřednictvím předsedkyně senátu. Ta plně odkázala na závěry uvedené v napadeném rozhodnutí.

Ústavní soud si k věci vyžádal rovněž spisové materiály Finančního ředitelství v Ústí nad Labem a Krajského soudu v Ústí nad Labem, sp. zn. 15 Ca 226/01. Po seznámení se s jejich obsahem dospěl Ústavní soud k závěru, že ústavní stížnost je důvodná.

Finanční ředitelství, a později i krajský soud, dospěly k závěru, že stěžovatelka zamýšlela sjednat s druhou smluvní stranou pracovní poměr, resp. poměr obdobný poměru pracovnímu. Východiskem v případě finančního ředitelství byla práce dle pokynů zaměstnavatele, pro správní soud pak podstatnou byla nepřetržitost vykonávané činnosti.

Ústavní soud shledal, že výklad, který použil krajský soud v projednávané věci ve vztahu k mandátní smlouvě, je příliš zužující a omezující. Ustanovení § 566 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“), sice konstatuje, že mandatář vykoná pro mandanta určitou obchodní záležitost, je tedy použit vid dokonavý a jednotné číslo, avšak takový striktní jazykový výklad by vedl k opakovanému uzavírání smluv, ať mandátních, či jiných, pro každou jednotlivou záležitost. Je tedy otázkou, zda by opakované, například měsíční uzavírání smlouvy, pro uspořádání účetních dokladů, výpočet jednotlivých odvodů a podobně, mělo účel a bylo efektivní. Zejména pak za situace, kdy případná nespokojenost mandanta s postupem mandatáře může být důvodem k jednostranné výpovědi smlouvy.

Zákon nestanoví, nakolik podrobné a konkrétní musí být vymezení činnosti, kterou má mandatář vykonávat, a tuto nedefinovanou množinu nelze omezovat bez zákonné opory. Je-li obchodní záležitost definována určitě, může její realizace spočívat v zařízení jednotlivé konkrétní záležitosti (zpracování daňového přiznání za určitý rok, zastupování ve věci žaloby, sepsání smlouvy apod.), a stejně tak i v zajištění opakující se činnosti, či dohodnutí trvalé a opakované skupiny záležitostí (vyřizování veškeré právní agendy, vedení účetnictví, poskytování ekonomického poradenství apod.).

Moderní ekonomika je založena na vytěšňování činností, které nejsou předmětem činnosti příslušného podnikatele formou tzv. outsourcingu. Tímto způsobem je možno zaměřit činnost společnosti cíleně na hlavní náplň, bez plýtvání energií na činnosti přímo nesouvisející s předmětem podnikání. Všechny takto vytěšněné činnosti, které jsou však z hlediska širšího pohledu pro činnost potřebné, jsou pak vykonávány ve vztahu obdobným poměru pracovnímu.

Takoví pracovníci mohou být zaměstnanci jiné společnosti, která se zaměřuje právě na tyto služby, a to ve velmi širokém spektru činností od úklidových prací až po právní či daňové poradenství. Na skutečnost, že takto vykonávaná služba je realizována nikoliv společností s řadou zaměstnanců, ale podnikatelem samotným, ne-

může být, bez dalšího, nahlíženo diskriminačním způsobem s tím, že se automaticky jedná o tzv. Švarcův systém, tedy skryté zaměstnávání osob se živnostenským listem (například stavební dělníci zaměstnaní u stavební společnosti).

Podstatným hlediskem, ale nikoliv jediným, pro posouzení dané věci může být i to, zda stěžovatelka vykonávala činnost účetní i pro jiné subjekty a nebo výhradně pro P. p. s. s., s r. o. **Sama skutečnost, že tuto činnost vykonávala v prostorách společnosti a na hardware a za použití software této společnosti, ještě nezakládá poměr obdobný pracovnímu poměru.** Jakkoliv je odpovědnost mandatáře za případné škody objektivní, je otázkou přesné potřeby mandanta a zvláště jeho zájmu na ochraně firemních dat, zda striktně vyžaduje takovou praxi, případně dobrovolně poskytuje mandatáři prostory a vybavení pro účely vedení účetnictví. Tímto způsobem si totiž může mandant zajistit vyšší ochranu proti ztrátě či poškození účetních dokladů, pro případ dlouhodobé nemoci či vypovězení mandátní smlouvy.

Konečně i sama mandátní smlouva je poměrem mandanta a mandatáře obdobným poměru pracovnímu, kdy je dáno smluvní volností a vůlí stran, zda uzavřou pracovní poměr na dobu neurčitou, případně dohodu o provedení práce, v intencích zákoníku práce, nebo mandátní smlouvu. Český právní řád tuto volnost poskytuje a oba instituty považuje za rovnocenné, při splnění stanovených zákonných podmínek.

Zpochybněním formy vzájemného vztahu navíc správní orgány i správní soud narušily synalagmaticnost smlouvy, když popřely existenci mandátní smlouvy jako takové, a vztah subsumovaly do sféry pracovního práva. Tímto postupem však nezrušily původní smluvní vztah, kdy stěžovatelka nadále odpovídá za účetnictví společnosti jako podnikatelka a nikoliv jako zaměstnankyně, ačkoliv na podmínky k výkonu její práce hledí orgány veřejné moci jako na pracovní poměr.

Na základě uvedených skutečností dospěl Ústavní soud k závěru, že napadeným rozhodnutím Krajského soudu v Ústí nad Labem došlo k zásahu do práva stěžovatelky a jejího smluvního partnera na smluvní volnost plynoucí z díkce čl. 2 odst. 3 Listiny resp. čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR. Ústavní soud proto napadený rozsudek zrušil, aniž by se blíže zabýval správností daně, stanovené stěžovatelce v původním řízení u správního orgánu prvního stupně.

Poučení: Proti rozhodnutí Ústavního soudu se nelze odvolat.

V Brně dne 31. srpna 2004

Zpracoval: LZ



VYUŽIJTE JEDINEČNOU NABÍDKU VYSOKÉ ŠKOLY FINANČNÍ A SPRÁVNÍ!

Dovolte, abychom Vám pár slovy přiblížili největší soukromou vysokou školu v České republice – Vysokou školu finanční a správní. Naše instituce, jejímiž zakladateli jsou Appian Group a. s. a Bankovní akademie a. s., funguje na českém trhu od roku 1999. V tomto roce získala akreditaci Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy na poskytování vysokoškolského vzdělání na bakalářském stupni, v roce 2003 pak byla akreditace rozšířena na magisterskou úroveň poskytování studia. K tomuto okamžiku poskytuje kvalitní vysokoškolské vzdělání téměř třem tisícům českých i zahraničních studentů.

V říjnu tohoto roku byl na půdě Vysoké školy finanční a správní zahájen 1. ročník výuky v programu celoživotního vzdělávání „Účetnictví a audit pro bilanční účetní“.

Je určen pro specifickou skupinu, kterou jsou absolventi 2. stupně systému certifikace Svazu účetních. Tito absolventi mají možnost vystudovat vysokoškolské studium bakalářského stupně během dvou let. V prvním roce studují v rámci celoživotního vzdělávání, to znamená, že v průběhu dvou semestrů programu celoživotního vzdělávání studenti splní všechny zbývající povinnosti bakalářského studijního programu za 1. a 2. ročník studia s výjimkou jazykových, které splní v průběhu dalšího studia. Ve druhém roce studia studují 3. ročník řádného bakalářského studia oboru „**Rízení podniku a podnikových financí**“ se specializací na účetnictví. Studium je pojato kombinovanou formou, což znamená, že výuka je rozdělena do 5 soustředění za semestr. Každé soustředění probíhá v pátek odpoledne a v sobotu. Celková semestrální hodinová výuka čítá 72 vyučovacích hodin.

Zvýhodněná cena programu činí 35 000,- Kč za semestr. Studenti mají přístup do informačního systému VŠFS, kde jsou umístěny potřebné studijní materiály ze všech vyučovaných předmětů vč. metodických listů k výuce.

Úspěšní absolventi bakalářského studia mají možnost na naší vysoké škole pokračovat studiem magisterským, popř. americkým studijním programem MBA či studovat souběžně s českým také americký bakalářský program BSBA.

Další ročník studia „Účetnictví a audit pro bilanční účetní“ **budeme zahajovat v říjnu 2005.**



Bc. Lenka Melicharová (VŠFS)

DALŠÍ INFORMACE

Vysoká škola finanční a správní, Vltavská 12, Praha 5, www.vsfs.cz
Bc. Lenka Melicharová: e-mail: lenka.melicharova@vsfs.cz,
tel.: 210 088 823, 724 130 123

STALO SE ...

V polovině října se uskutečnilo v Muzeu hl. m. Prahy další slavnostní **předávání certifikátů**. Několik členů Komory „postoupilo“ do vyššího stupně – certifikát bilančního účetního převzali Ing. Romana **Dotřelová**, Ing. Jaroslav **Charvát**, Ing. Lenka **Königová**, Ing. Petra **Mansfeldová** a Ing. Martina **Nekvasilová**. Rady účetních expertů rozšířila Ing. Marta **Blechová-Kodrová** (foto). Takže ještě jedno dodatečné blahopřání.



Jen o pár dnů dříve proběhlo v Brně finále soutěže „**Účetní roku**“, jehož odborným garantem byla naše Komora (za výrazné spolupráce s Institutem Svazu účetních, a. s.). S nápadem na soutěž přišla společnost **CÍGLER SOFTWARE**, a. s. a přizvala celou řadu partnerů. První dvě kola proběhla on-line na internetu, stovka nejlepších pak byla pozvána na finále. Finálové zadání bylo obtížné (je zveřejněno na internetových stránkách Komory) a bylo téměř nemožné jej ve stanoveném čase (90 minut) zpracovat, což se také ve skutečnosti potvrdilo. Členové Komory obsadili tři místa v první desítce a Ing. Jitka **Nešvarová** (foto) nakonec zůstala těsně pod stupněm nejvyšším. Účetním roku se stal Ing. Robin **Hýža**, který k titulu převzal mj. i automobil Opel Corsa. Jeden postřeh na závěr. Muži byli ve finále v drtivé menšině, ovšem nakonec získali čtyři umístění v první desítce (vč. prvního a třetího místa)...

LZ

AVIZO NA ŠKOLENÍ KOMORY V ROCE 2005

datum: **14. – 16. dubna 2005**

téma: komplexně o daních z příjmů

datum: **26. – 28. května 2005** (v návaznosti na sněm)

téma: předběžně – změny v účetnictví, úvod do IFRS, spotřební daně a DPH

datum: **23. – 25. června 2005**

téma: účetnictví nevýdělečných organizací

datum: **20. – 22. října 2005**

téma: IFRS a US GAAP

Dále se ještě připravují akce na září a listopad.

Podrobnější informace o akcích na I.pololetí budou v lednu na internetu a v příštím bulletinu.

REZERVUJTE SI TERMÍNY !

... pár slov na závěr

Vážení členové, do rukou dostáváte čtvrté (resp. páté vč. nultého) číslo bulletinu, který je jedním z letošních nových projektů Komory. Zdá se, alespoň podle Vašich ohlasů (jsou velmi zavazující), projektu úspěšným. Takže mi dovoluňte při této příležitosti a v tomto čase poděkovat některým z Vás, kteří mi pomohli nejen odbornými články, ale i radou, projekt zrealizovat. Uprímné poděkování patří Ing. Čechové, Ing. Hruškovi, Ing. Jakoubkovi, Ing. Králové, Ing. Sukdolkové a Ing. Vyhlídalové a také spolupracovníkům mimo Komoru – Ing. Příbylovi a PhDr. Vyhlídalové. Současně uvítám každou další nabídku ke spolupráci.

Vám všem, vážení členové, pak přeji příjemné a klidné svátky vánoční a do nového roku vše dobré v pracovním, ale zejména osobním životě.

Ladislav Zemánek

**Definice úspěchu: vezmeme-li A za úspěch,
platí formule: $A=X + Y + Z$**

X je práce, Y je odpočinek a Z je držet jazyk za zuby.

A. Einstein