

LEGISLATIVA – KOMENTÁŘE

Některé změny v daňových (a souvisejících) zákonech, které přináší zákon č. 261/2007 Sb.,	2
Změny v nemocenském pojištění	21
Interpretace NÚR č. I – 12	32
Jak správně opravovat chyby v účetnictví	37
Nová legislativa	46

INFORMACE

Modernizace účetních systémů veřejného sektoru	50
Monitor	58
KPV v roce 2008	62
IFAC – 30 let pokroku	64
Pozvánky na školení Komory	71

NĚKTERÉ ZMĚNY V DAŇOVÝCH (A SOUVISEJÍCÍCH) ZÁKONECH, KTERÉ PŘINÁŠÍ ZÁKON č. 261/2007 Sb., O STABILIZACI VEŘEJNÝCH ROZPOČTŮ

I. Daně z příjmů

Osvobození příjmů z prodeje cenných papírů

Původní šestiměsíční test pro osvobození příjmů z prodeje cenných papírů zůstává při splnění dalších podmínek zachován pouze pro investiční cenné papíry a cenné papíry kolektivního investování, tj. osvobození bude možné aplikovat jen na cenné papíry obchodovatelné na kapitálovém trhu. Osvobození pak může uplatnit pouze osoba, jejíž přímý nebo nepřímý podíl na společnosti v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů nepřevyšoval 5 %.

Šestiměsíční lhůta se nepřerušuje při výměně akcií za jiné akcie o stejné celkové jmenovité hodnotě, fúzi nebo rozdělení společnosti.

Příjem z prodeje neuvedených cenných papírů bude osvobozen, pokud mezi nabytím a převodem uplynula doba pěti let. Důležité je přechodné ustanovení, podle kterého se na cenné papíry pořízené do konce roku 2007 budou aplikovat stávající pravidla. Podle stejných kritérií se postupuje v případě příjmů plynoucích jako protiplnění menšinových akcionářů při výkupu účastnických cenných papírů hlavním akcionářem.

Zrušení osvobození úroků z hypotéčních zástavních listů se týká pouze hypotéčních zástavních listů emitovaných počínaje 1. lednem 2008. U dříve emitovaných listů bude uplatněna úprava platná v době jejich emise.

Změny v příjmech ze závislé činnosti

- za příjmy ze závislé činnosti se považují příjmy za práci likvidátorů,
- stávající limit pro zdaňování příjmů ze závislé činnosti srážkovou daní 15 % ve výši 5 000 Kč měsíčně u jednoho zaměstnavatele zůstává zachován; jedná se o částku nezvýšenou o pojištění placené zaměstnavatelem,
- základem daně bude superhrubá mzda.

Co je superhrubá mzda?

Základem daně ze závislé činnosti bude hrubá mzda zvýšená o odvod pojistného na sociální a zdravotní pojištění, které odvádí z hrubé mzdy zaměstnavatel. Celkové daňové zatížení zaměstnance tedy činí při jednotné sazbě daně 20,25 % (15 % x 1,35). Superhrubá mzda se nebude zdaňovat u příjmů, které:

- pojistnému vůbec nepodléhají (např. dohody o provedení práce), nebo
- pojistnému již nepodléhají z důvodu, že příjmy přesahují strop pro placení pojistného u zaměstnavatele.

Naopak se bude superhrubá mzda zdaňovat i u příjmů ze závislé činnosti dosažených v zahraničí. Výše daně ze závislé činnosti je tedy zásadně závislá na skutečnosti, zda příjem je za daný měsíc u konkrétního zaměstnavatele součástí výměrovacího základu pro pojištění.

Z hlediska zaměstnance dojde:

- k zúčtování pojistného, které zaměstnanec zaplatil nad strop pro pojištění,
- k zúčtování daně ze závislé činnosti (nikoliv však k vrácení daně zaplacené ze superhrubé mzdy, pokud byl v součtu za příjmy poplatníka překročen strop pojistného),
- v souvislosti se zavedením zdanění „superhrubého“ příjmu je zrušeno osvobození částek zaplacených zaměstnavatelem na sociální a zdravotní pojištění,
- od daně z příjmů jsou osvobozeny částky vynaložené zaměstnavatelem na odborný rozvoj zaměstnanců a rekvalifikaci související s předmětem činnosti; osvobození nejsou výdaje vynaložené na zvýšení kvalifikace,
- zavádí se limit pro osvobození nepeněžních příjmů plynoucích z přechodného ubytování hrazeného zaměstnavatelem a to částkou 3 500 Kč měsíčně,
- zavádí se společný limit pro osvobození příspěvků zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem a na životní pojištění zaměstnance v celkové souhrnné výši 24 000 Kč za rok. Zákon obsahuje speciální ustanovení na příspěvek za prosinec 2007, který bude posuzován podle úpravy platné do konce roku 2007, a to i když byl zaplacen příslušným pojišťovným v lednu 2008.

Příklad:

Zaměstnanec, který podepsal prohlášení k dani podle § 38k odst. 4 zákona o daních z příjmů, má v lednu 2008 měsíční mzdu ve výši 30 000 Kč. Otázkou je jak stanovit zálohu na daň?

Postup:

Hrubá mzda činí 30 000 Kč.

Pojistné placené zaměstnavatelem ve výši 35 % z hrubé mzdy činí 10 500 Kč.

Základ pro výpočet zálohy na daň činí 40 500 Kč.

Záloha podle § 38h ve výši 15 % činí 6 075 Kč.

Záloha se na straně zaměstnance, který podepsal prohlášení podle § 38k odst. 4 zákona nebo nepodepsal prohlášení, stanoví od roku 2008 ve výši 15 %.

Při výplatě musí zaměstnavatel snížit hrubou mzdu zaměstnance o sociální a zdravotní pojištění, které musí i nadále platit zaměstnanec ve výši 12,5 % z hrubé mzdy, tj. 12,5 % z 30 000 Kč. K výplatě v daném případě bude částka:

$30\,000 - 3\,750 - 6\,075 = 20\,175$ Kč.

Na straně zaměstnance, který prohlášení podle § 38k odst. 4 zákona podepsal, se záloha sníží o měsíční slevu na poplatníka podle § 35ba a o měsíční daňové zvýhodnění na dítě podle § 35c zákona.

Změny v příjmech z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti

- ruší se daňová uznatelnost pojistného na sociální a zdravotní pojištění u:
 - podnikatele – fyzické osoby s příjmy podle § 7 a u osoby s příjmy podle § 9,

a to bez ohledu na to, zda uplatňuje výdaje ve skutečné výši či procentem z příjmů,

- veřejné obchodní společnosti placené za společníky v.o.s., stejně tak je toto pojištění daňově neúčinné v daňovém přiznání společníků v.o.s.,
 - komanditní společnosti placené za komplementáře. Stejně tak je toto pojištění daňově neúčinné v daňovém přiznání komplementářů,
- zvyšuje se limit pro zdanění honorářů zdaňovaných 15% srážkovou daní za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu a televize na 7 000 Kč měsíčně u jednotlivého plátce srážkové daně,
- naopak nedochází k žádné změně u spolupracující osoby,
- nedochází ke změně výše paušálních výdajů,
- pro vyšší právní jistotu poplatníků zákon uvádí, že stejně jako je daňově účinný výdaj na pořízení nehmotného majetku, jsou daňově účinné i výdaje na jeho technické zhodnocení,
- staronovým ustanovením je § 24 odst. 2 písm. zo) na základě kterého jsou daňově účinné úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání, které souvisí s podnikatelskou činností poplatníka (§ 7), nejvýše však do výše 10 000 Kč za zdaňovací období. U poplatníka, který je osobou se zdravotním postižením, lze za zdaňovací období odečíst až 13 000 Kč (resp. 15 000 Kč na osobu s těžším zdravotním postižením).

Sazba daně a slevy na dani

Pro rok 2008 platí neprogresivní jednotná sazba daně ve výši 15 %, pro rok 2009 pak ve výši 12,5 %. Základem daně všech fyzických osob je superhrubý daňový základ.

Přehled slev na dani fyzických osoba zdaňovací období:

	2008	2009 (uvedeny jen změny)
– na poplatníka vč. důchodců (bez ohledu na výši důchodu)	24 840 Kč	16 560 Kč
– na vyživovaného manžela	24 840 Kč	16 560 Kč
– na poživatele částečného invalidního důchodu	2 520 Kč	
– na poživitele plného invalidního důchodu	5 040 Kč	
– na držitele průkazu ZTP/P	16 140 Kč	
– na studenta	4 020 Kč	
– daňové zvýhodnění na dítě	10 680 Kč	10 200 Kč

Maximálně možný dosažitelný bonus na děti činí 52 200 Kč ročně, měsíčně pak 4 350 Kč.

Zrušení daňových nástrojů omezujících progresi daňové sazby

- zrušení společného zdanění manželů,

- institut samostatného základu daně, ve kterém mohly být do konce roku 2007 zdaňovány zahraniční kapitálové výnosy,
- metoda výpočtu daně za více zdaňovacích období.

Odpočet na dary

Příjemcem daru může být také dítě závislé na péči jiné osoby podle zvláštního právního předpisu (dříve byl používán pojem těžce zdravotně postižený).

Odpočet úroků z hypotéčního úvěru

- mohou uplatnit i nerezidenti za předpokladu, že 90 % jejich celosvětových příjmů pochází ze zdrojů na území ČR (již z původní právní úpravy vyplývá, že stavba může být umístěna i mimo území ČR),
- podmínka nabytí právní moci kolaudačního rozhodnutí při dokládání bytové potřeby je nahrazena podmínkou, podle které musí být splněny povinnosti daní zákonem pro užívání staveb (reakce na nový stavební zákon).

Povinnost podání daňového přiznání

Daňové přiznání musí podat (mimo jiné) také poplatník, který je:

- nerezident uplatňující slevy na dani nebo daňové zvýhodnění na dítě, nebo odčitatelné položky od základu daně (úroky z hypotéčního úvěru či z úvěru ze stavebního spoření); u nerezidentů se slevy na dani ani daňové zvýhodnění neuplatňují při výpočtu záloh,
- fyzická osoba, které nebyly vyplaceny zúčtované mzdy v daném zdaňovacím období (a tudíž nebyly zahrnuty do celkového základu daně) a byly jí vyplaceny později, kdy již osoba nebyla zaměstnancem.

Postup při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci

V Příloze č. 2 zákona byl doplněn postup při přechodu na daňovou evidenci. Doplnilo se nakládání s účty časového rozlišení a dohadných položek, se zálohami a opravnými položkami:

Základ daně v roce, kdy poplatník zahájí vedení evidence se sníží o:

- zůstatky aktivních účtů časového rozlišení (381 a 385),
- zůstatky dohadných účtů aktivních,
- poskytnuté zálohy s výjimkou leasingových a na nákup hmotného majetku.

Základ daně v roce, kdy poplatník zahájí vedení evidence se zvýší o:

- pasivní účty časového rozlišení (383 a 384),
- zůstatky dohadných účtů pasivních,
- přijaté zálohy,
- zůstatky zákonných opravných položek k pohledávkám.

Kromě těchto nových úprav je třeba vzít v úvahu stávající úpravy, podle kterých:

- základ daně v roce, kdy poplatník zahájí vedení evidence, se sníží o stav zásob a cenin, které byly evidovány k rozvahovému dni,

- základ daně v roce, kdy je vedena evidence, nesmí být ovlivněn platbami pohledávek a závazků, které vstoupily do základu daně již v roce vedení účetnictví.

Daň z příjmů právnických osob

Změny v osvobozených příjmech

- ruší se speciální osvobození příjmů z reklam a darů na činnost zoologických zahrad,
- ruší se speciální osvobození odborových organizací na příjmy z pronájmu a z kapitálových výnosů, které bylo vázáno na splnění podmínky určitého naložení s těmito prostředky (původně uvedeno v § 19 odst. 1 písm. u),
- z osvobozených příjmů provozovatelů loterií, sázek a jiných podobných her se vyjímá manipulační poplatek, který se nově zdaňuje a není možné proti němu uplatnit žádné výdaje; nově se od daně osvobozují jen vsazené částky (§ 19 odst. 1 písm. g), § 24 odst. 2 písm. zc), § 25 odst. 1 písm. zl),
- rozšiřuje se osvobození dividend a podílů na zisku,
- zcela nově se zavádí osvobození příjmů z prodeje dceřiné společnosti.

Rozšíření podmínky osvobození dividend a podílů na zisku a příjmů z převodu podílu v dceřiné společnosti (§ 19 odst. 9)

Stávající právní úprava osvobozuje od daně dividendy a podíly na zisku vyplácené mateřským společností od dceřiných společností. Jednou z podmínek je rezidentství v některém z členských států ES či ve Švýcarské konfederaci. Novinkou, kterou přinesla implementace podmínek směrnice Rady č. 90/435 EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností je:

- osvobození dividend a podílů na zisku plynoucích od společností ze třetích zemí, a to za níže uvedených podmínek, a
- osvobození příjmů z prodeje těchto níže jmenovaných společností.

Definice příjemců uvedených příjmů:

- rezident ČR,
 - stálá provozovna umístěná v ČR společností, která je rezidentem států EU.
- V obou případech příjemce příjmů z dividend a podílu na zisku nebo příjmů z prodeje podílu musí být skutečným vlastníkem akcií či podílu.

Definice plátce dividend a podílů na zisku (popř. společnosti, jejíž podíl se převádí):

- je daňovým rezidentem státu, se kterým má ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění,
- má právní formu srovnatelnou s právní charakteristikou jako s.r.o., a.s. nebo družstvo,
- je v obdobném vztahu vůči příjemci příjmu jako dceřiná společnost ke společnosti mateřské,

– podléhá daní obdobné dani z příjmů právnických osob u níž sazba daně není nižší než 12 %, a to alespoň ve zdaňovacím období, v němž poplatník o příjmu z dividend či podílů na zisku účtoval jako o pohledávce, a ve zdaňovacím období předcházejícím (pokud dojde k zániku společnosti bez provedení likvidace, posuzují se podmínky u právního předchůdce).

Za společnost podléhající takové dani se nepovažuje společnost, která je od daně osvobozena nebo si může zvolit osvobození nebo obdobnou úlevu na dani.

Osvobození příjmů z prodeje podílů (§ 19 odst. 1 písm. ze)

Osvobozují se příjmy poplatníka, který je rezidentem České republiky, nebo stálou provozovnou společnosti, která je rezidentem EU umístěné na území ČR, a to z:

- a) převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti,
- b) převodu podílu na společnosti, která je ve třetí zemi, a to za stejných podmínek za jakých jsou od této společnosti osvobozeny dividendy a podíly na zisku.

Výjimkou z pravidla osvobozujícího příjmy je skutečnost, že je česká dceřiná společnost v likvidaci a podíly na zisku vyplácí české mateřské společnosti. Osvobození dále nelze uplatnit na příjmy z prodeje podílu na společnosti, který byl nabyt v rámci koupě podniku nebo koupě části podniku.

Výdajem na osvobozený příjem z převodu podílu je vždy nabývací cena obchodního podílu, přiměřeně se použije také ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk). V souvislosti s implementací tohoto ustanovení je také navrhován postup, při kterém bude ze základu daně vyloučen případný oceňovací rozdíl zachycený v souvislosti s přeceněním podílu na reálnou hodnotu, pokud bude příjem z prodeje podílu při převodu osvobozen od daně (§ 24 odst. 4 písm. l).

Samostatný základ daně právnických osob není zrušen a nezahrnují se do něj příjmy osvobozené od daně.

Sazba daně

Změny v sazbě daně jsou schváleny postupně ve výši:

- 21 % pro zdaňovací období, které započne v roce 2008,
- 20 % pro zdaňovací období, které započne v roce 2009,
- 19 % pro zdaňovací období, které započne v roce 2010.

Zásadní změnou je však použití sazby daně, která se bude přiřazovat v sazbě platící pro první den zdaňovacího období.

Stanovení základu daně

Základ daně i nadále vychází z účetního výsledku hospodaření. Poplatník, který sestavuje účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů, použije pro účely zjištění účetního výsledku hospodaření a pro stanovení dalších údajů

rozhodných pro stanovení základu daně (např. hodnotu vlastního kapitálu pro výpočet testu nízké kapitalizace) české účetní předpisy (konkrétně vyhlášku č. 500/2002 Sb.).

Změny v základu daně a daňově účinných a neúčinných nákladech Zvýšení základu daně o neuhrazené závazky

Základ daně musí být zvýšen o částku neuhrazeného závazku zachyceného v účetnictví dlužníka (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 12), pokud:

- od splatnosti závazku uplynulo 36 měsíců, nebo
- se promlčel, nebo
- zanikl jinak než splněním, započtením, splnutím práva s povinností, dohodou o narovnání, pokud o tom nebylo účtováno do výnosů.

Toto pravidlo se nevztahuje na:

- závazky dlužníka, který je v úpadku,
- závazky z titulu cenných papírů a investičních instrumentů, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty společnosti, úvěrů, půjček, ručení, záloh a smluvních sankcí,
- závazky, které jsou daňově účinným nákladem jen při zaplacení,
- závazky, které při svém vzniku neznamenaly vznik daňově účinného nákladu,
- závazky, o které se vede správní, soudní či rozhodčí řízení.

Za závazky se pro tyto účely nepovažují dohadné položky a rezervy. Stejně pravidlo platí i pro poplatníky s příjmy podle § 7 a § 9, a to i tehdy, pokud nejsou účetními jednotkami.

Reciproční ustanovení ZDP ošetřuje následnou úhradu těchto závazků – úhrada závazků, které v minulých obdobích zvýšily základ daně, nyní základ daně sníží (§ 23 odst. 3 písm. c) bod 6).

Ustanovení o zvyšování základu daně o neuhrazené závazky nemá žádné přechodné ustanovení, bude tedy podle těchto pravidel nutné postupovat již ke konci zdaňovacího období, které začalo v roce 2008, a to i u závazků, které vznikly před datem účinnosti novely zákona.

Toto ustanovení nemá žádnou vazbu na účetnictví – závazky po splatnosti déle než 36 měsíců či promlčené závazky nejsou závazky zaniklými, proto se v účetnictví ponechávají.

Speciální snížení základu daně podle § 23 odst. 3 písm. b) body 4 a 5

Základ daně se upravuje o:

- částky zaúčtované do výnosů nebo nákladů v účetnictví společníka při nabytí akcií nebo obchodního podílu v rámci přeměn společností, pokud v této souvislosti nedojde k navýšení nabývací ceny,
- částky zaúčtované do výnosů nebo nákladů v účetnictví společníka při nabytí akcií tímto společníkem, pokud tyto akcie byly emitovány na základě zvý-

šení základního kapitálu, pokud zdrojem tohoto zvýšení byl zisk společnosti, nebo fond vytvořený ze zisku či jiné složky vlastního kapitálu, pokud nedojde k navýšení nabývací ceny.

Spojené osoby a obvyklé ceny u půjček

V této oblasti došlo ke dvěma významným změnám:

- ruší se stanovení ceny obvyklé u půjček mezi spojenými osobami ve výši 140 % diskontu ČNB ke dni uzavření smlouvy. Tím nedochází ke zrušení principu a existence obvyklých cen, dochází jen k tomu, že ZDP již obvyklou výši úroků u půjček nestanoví. Tuto obvyklou cenu si budou muset zúčastněné strany zjišťovat stejným způsobem jako obvyklou cenu u jiných plnění,
- zákon výslovně vyjmenovává případy sjednaných úroků u půjčky, ve kterých není nutné správci daně uspokojivě doložit rozdíl mezi nižší smluvní úrokovou mírou a vyšší obvyklou úrokovou mírou a ani není nutné o tento rozdíl zvyšovat základ daně:
 - věřitelem je nerezident (fyzická nebo právnická osoba), nebo
 - společník nebo člen družstva, který je rezidentem ČR.

Zákon nijak neruší ani nemění dosud platná pravidla pro bezúročné půjčky.

Daňový pohled na odštěpení společnosti

Dlouho očekávaná ustanovení zákona, která by řešila daňové souvislosti odštěpení jsou nyní součástí zákona. Došlo k implementaci požadavků směrnice Rady č. 2005/19/ES, kterou se mění směrnice Rady č. 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech majetku a výměnách podílů. Podle očekávání se daňový režim odštěpení řídí daňovým režimem platným pro jiné typy přeměn společnosti. Pro tyto účely bylo nezbytné definovat rozdělení společnosti (§ 23c odst. 2) jako postup, při kterém:

- veškerý majetek a závazky zanikající společnosti přechází na dvě nebo více existujících nebo nově vzniklých společností (nástupnické společnosti), přičemž společníci zanikající společnosti nabudou podíl v nástupnických společnostech s případným doplatkem na dorovnání, nebo
- vyčleněná část jmění společnosti, která nezaniká (rozdělovaná společnost), přechází na jednu nebo více nástupnických společností, přičemž společníci rozdělované společnosti nabudou podíl v nástupnické společnosti s případným doplatkem na dorovnání.

Příjmy společníka zanikající nebo rozdělované společnosti vzniklé z důvodu přecenění majetku a závazku pro účely fúze nebo rozdělení, se nezahrnují do základu daně. Výjimkou je doplatek na dorovnání. Nabývací cena podílu u společníka zanikající společnosti nebo rozdělované společnosti se rozdělí na nabývací cenu podílu na rozdělované společnosti, nebo na nabývací ceny podílu na nástupnických společnostech, a to podle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria. Podle stejného principu lze od zanikající či rozdělované společnosti převzít:

- část daňové ztráty, přičemž speciální podmínky pro odpočet daňové ztráty uvedené v § 38na stále platí,
- další odčitatelné položky od základu daně, kde vznikl nárok u zanikající nebo rozdělované společnosti a dosud nebyl uplatněn,
- část oceňovacího rozdílu k nabytému majetku, pokud se k odštěpované společnosti vztahuje.

Zrušení limitu pro daňové odpisování a náklady finančního leasingu osobních automobilů

Ruší se limit vstupní ceny pro odpisování osobních automobilů ve výši 1,5 mil. Kč, stejný limit je rušen i v oblasti splátek finančního leasingu. K tomuto zrušení limitu existuje důležité přechodné ustanovení, podle kterého se zrušení limitu týká až osobních automobilů uvedených do užívání počínaje 1. 1. 2008. Osobních automobilů, které byly jako hmotný majetek evidovány do konce roku 2007 se limit týká až do konce doby odpisování či ukončení finančního leasingu. Stejně tak se na tyto automobily budou vztahovat speciální podmínky řešící příjmy z prodeje a zůstatkovou cenu.

Daňově účinné náklady na likvidaci zásob (§ 24 odst. 2 písm. zg)

Novinkou je daňová účinnost nákladů vzniklých z likvidace zásob materiálu, zboží, nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků. Podmínkou uznatelnosti nákladu na likvidaci všech zásob je vypracování protokolu k prokázání likvidace, kde bude uveden:

- důvod a způsob provedení likvidace, čas a místo provedení, specifikace předmětů,
- způsob naložení s likvidovanými předměty,
- pracovník odpovědný pro provedení likvidace.

V případě likvidace potravinářských výrobků, léků a léčiv je možné hodnotu likvidovaných zásob uznat pouze v případě, kdy doba použitelnosti prošla a nelze je dále uvádět do oběhu, a bude zpracován výše uvedený protokol k prokázání likvidace. Stejně jako v minulosti, i nadále budou daňově uznatelné náklady na provedení likvidace neprodejných či neupotřebitelných zásob.

Finanční leasing

Tato oblast je provázána velkým množstvím změn, pro které je společné, že budou aplikovány až na smlouvy uzavřené počínaje 1. 1. 2008. Smlouvy o finančním leasingu uzavřené do konce roku 2007 budou dobíhat podle dříve platných pravidel (vč. limitu na splátky osobních automobilů).

Nově uzavřené smlouvy budou podléhat těmto pravidlům:

- omezuje se uznatelnost nájemného finančního leasingu, a to ve výši „finančních nákladů u finančního pronájmu“. Výše finančních nákladů se stanoví jako 1 % z úhrnu nájemného. Zároveň je však stanovena hranice finančních nákladů

ve výši nepřevyšující 1 mil. Kč, na kterou se omezení daňové uznatelnosti nevztahuje. Toto omezení se vztahuje na splátky ze smluv uzavřených počínaje 1. 1. 2008,

- prodlužuje se minimální doba trvání finančního leasingu, a to u movitého majetku na dobu odpisování podle zákona o daních z příjmů (§ 24 odst. 4 písm. a) a u nemovitostí na dobu 30 let,
- pro leasingové společnosti se v této souvislosti ruší speciální způsob odpisování podle § 30 odst. 4 a 5 po dobu trvání leasingu. Leasingové společnosti nyní mají stejný výběr odpisové metody jako ostatní poplatníci – volí mezi rovnoměrnými a zrychlenými odpisy. Nadále tedy nebude docházet k přepočtu leasingových odpisů v případě předčasného ukončení leasingových smluv na odpisy rovnoměrné či zrychlené,
- v případě plateb leasingových splátek do zahraničí se zvyšuje sazba srážkové daně z 1 % na 5 % (§ 36 odst. 1 písm. c),
- zrušení limitu ve výši 1,5 mil. Kč pro vstupní cenu a daňovou uznatelnost nákladů na finanční leasing osobních automobilů (§ 29 odst. 10 a 24 odst. 4).

Prodej majetku nabytého vkladem nebo přeměnou společnosti

Již dříve v zákoně uvedené pravidlo o stanovení výše nákladu z titulu prodeje neodpisovatelného majetku nabytého vkladem či fúzí či rozdělením se rozšířilo i na nabytí odštěpením. Daňově účinným nákladem je cena evidovaná u původního vlastníka před prvním vkladem, fúzí, rozdělením či odštěpením. Účetní hodnota majetku může být zvýšena o opravné položky, které k němu byly zaúčtovány v případě, že je původní vlastník vytvořil jako daňově neúčinné.

Náklady na sociální a zdravotní pojištění společníků v.o.s. a komplementářů komanditních společností

Tyto náklady jsou považovány za daňově neúčinné, není možné je uplatnit ani v základu daně samotných společníků.

Oblast zaměstnaneckých benefitů z pohledu základu daně zaměstnavatele

- a) **příspěvek zaměstnavatele na stravován zaměstnanců** – novela nepřináší žádné změny v základu daně zaměstnavatele ani zaměstnanců,
- b) **náklady na vzdělávání** – mezi daňově účinné náklady novela řadí provoz vlastních vzdělávacích zařízení, výdaje spojené s odborným rozvojem zaměstnanců a rekvalifikací s výjimkou nákladů na zvyšování kvalifikace zaměstnanců (§ 24 odst. 2 písm. j bod 3),
- c) **neuznatelnost nealkoholických nápojů ke spotřebě na pracovišti**, a to i za předpokladu sjednání podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 (§ 25 odst. 1 písm. zn); omezení se nevztahuje na ochranné nápoje a pitnou vodu, což jsou náklady daňově účinné,
- d) **neuznatelnost plnění poskytovaných zaměstnancům ve formě:**
 - příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce,

- možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení s výjimkou zařízení:
 - pro zajištění bezpečnosti práce a hygienického vybavení pracovišť,
 - pro poskytování preventivních a povinných lékařských prohlídek,
 - pro provoz středních odborných učilišť,
 - pro vzdělávání a rekvalifikaci pracovníků,
- poskytnutí rekreace vč. zájezdů, které je u zaměstnance osvobozeno od daně podle § 6 odst. 9 písm. d) – tj. do 20 000 Kč v úhrnu za rok,
- e) **daňově neuznatelné jsou ztráty z provozu zařízení pro uspokojování potřeb zaměstnanců** s výjimkou zařízení pro:
 - zajištění bezpečnosti práce a hygienického vybavení pracovišť,
 - poskytování preventivních a povinných lékařských prohlídek,
 - provoz středních odborných učilišť,
 - vzdělávání a rekvalifikaci pracovníků,
 - zařízení pro přechodné ubytování zaměstnanců,
- f) **zrušení limitu pro daňovou uznatelnost** nákladů na ubytování mimo rodinné domy a byty – náklad je bez omezení plně daňově účinný, pokud bude odpovídajícím způsobem sjednán,
- g) **zrušení limitů** pro daňovou uznatelnost příspěvků na penzijní připojištění se státním příspěvkem a na životní pojištění zaměstnanců, jedná se o plně daňově uznatelné náklady, pokud nárok na toto plnění bude se zaměstnancem odpovídajícím způsobem sjednán,
- h) **svoz zaměstnanců do práce** bude plně daňově účinný bez ohledu na druh dopravního prostředku, bude-li tento nárok se zaměstnancem odpovídajícím způsobem sjednán.

Omezení uznatelnosti finančních nákladů

Pravidlo nízké kapitalizace doznává dvojí změny:

- vztahuje se na finanční náklady z úvěrů a půjček s výjimkou těch, jejichž finanční náklady jsou součástí vstupní ceny majetku a dále prokazatelně bezúročných půjček,
- dosavadní jeden test je nahrazen pěti testy.

Finanční náklady zahrnují nejen úroky z úvěrů a půjček, ale i související náklady vč. nákladů na zajištění, zpracování úvěrů, poplatků za záruky.

Daňová uznatelnost finančních nákladů se bude posuzovat podle pěti testů, přičemž každý z testů se bude posuzovat samostatně a pro uznatelnost finančních nákladů bude třeba splnit všech pět testů. Těchto pět testů nahradí pravidlo nízké kapitalizace uvedené v § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, přičemž ostatní stávající testy na uznatelnost úroků z úvěrů a úroků z půjček zůstanou zachovány (např. § 25 odst. 1 písm. zk).

Níže uvedená pravidla se nevztahují na:

- fyzické osoby,
- neziskové organizace,
- burzu cenných papírů,
- finanční náklady, které v úhrnu za zdaňovací období nebo období uvedené v § 38m nepřevýší 1 mil. Kč, pokud věřitel není osobou spojenou s dlužníkem nebo pokud úvěr nezajišťuje osoba spojená s dlužníkem. Tato osoba tedy neprovádí testy 1 – 4. Pokud by finanční náklady přesáhly tento limit, testují se všemi testy v plné výši bez možnosti uplatnit daňově účinnou část ve výši 1 mil. Kč.

1. celkový limit – výše finančních nákladů za zdaňovací období i období podle § 38m je omezena určitou hranicí z průměrné výše úvěrů a půjček. Tento limit se stanoví jako násobek jednotné úrokové míry zvýšený o čtyři procentní body a průměrného stavu úvěrů a půjček. Jednotná úroková míra se stanoví jako průměr z referenční hodnoty úrokových sazeb na trhu mezi-bankovních depozit pro splatnost 12 měsíců (samostatně pro každou měnu v níž je vyjádřen úvěr nebo půjčka) k poslednímu dni každého měsíce zdaňovacího období. Úroky z úvěrů a půjček vyjádřeným v různých měnách se posuzují samostatně,
2. podřízené dluhy – finanční náklady plynoucí z úvěru a půjček, které jsou podřízeny ostatním závazkům poplatníka, jsou daňově neuznatelné,
3. úroky vázané na zisk – daňově neuznatelné jsou rovněž finanční náklady plynoucí z úvěrů a půjček, kde úrok, výnos či splatnost jsou zcela nebo zčásti odvozovány od výsledku hospodaření poplatníka,
4. nízká kapitalizace se aplikuje i na úroky od nespojených osob – zavádí se nové pravidlo, podle kterého budou uznatelné jen úroky z úvěrů a půjček, pokud nepřevýší šestinásobek vlastního kapitálu, přičemž s účinností od 1. 1. 2009 by mělo dojít k dalšímu snížení, a to na čtyřnásobek vlastního kapitálu,
5. nízká kapitalizace pro úroky z úvěrů a půjček od spojených osob:
 - v prvé řadě se do této kategorie řadí i úvěry a půjčky od nespojených osob, za které ručí spojená osoba, dále pak
 - dochází ke snížení limitu pro výpočet a to na dvojnásobek vlastního kapitálu (pro dlužníky, kteří jsou bankou či pojišťovnou pak na trojnásobek vlastního kapitálu).

Tyto náklady není možné daňově uznat ani na základě aplikace § 23 odst. 4 písm. e), ke kterému je nyní výslovně doplněno, že ho není možné použít k uznatelnosti nákladů, které jsou neuznatelné na základě testů nízké kapitalizace (§ 25 odst. 1 písm. w).

Důležitá přechodná ustanovení k nízké kapitalizaci

Nová pravidla budou uplatněna na finanční náklady z úvěrů a půjček uzavřených počínaje 1. 1. 2008 a na finanční náklady z úvěrů a půjček vzniklých na základě dodatků ke smlouvám uzavřeným do konce roku 2007. Na finanční nákla-

dy ze smluv sjednaných do konce roku 2007 se tato pravidla budou vztahovat ve zdaňovacím období, které započne v roce 2010.

Změny v hmotném a nehmotném majetku

Z daňového odpisování je vyloučen:

- hmotný majetek, jehož bezúplatné nabytí bylo předmětem daně darovací a bylo v době nabytí od této daně osvobozeno (§ 27 odst. 1 písm. ch); neexistuje přechodné ustanovení, proto se nový režim počínaje zdaňovacím obdobím započatým v roce 2008 vztahuje i na již odpisovaný majetek,
- je rozšířen okruh poplatníků, kteří mohou odpisovat odpisovatelný majetek o státní a národní podniky a rozdělované společnosti (v souvislosti s odstěpením).
- naopak je zrušen zákaz odpisování osobních automobilů nad limit 1,5 mil. Kč; toto se však netýká osobních automobilů, které se staly hmotným majetkem do 31. 12. 2007.

Náklady na vyvolanou investici

Součástí vstupní ceny hmotného majetku oceněného vlastními náklady nebo oceněné hodnotou pohledávky zajištěné převodem práva se považují i výdaje na vyvolanou investici. Tímto pojmem se rozumí výdaje vynaložené na pořízení majetku převedeného do vlastnictví jiného subjektu a podmiňujícího funkci nebo užívání nabývaného majetku.

Zrušení odpisové skupiny 1a s dobou životnosti čtyři roky. Veškerý majetek, který byl v této skupině zařazen, se s účinností od zdaňovacího období započatého v roce 2008 přerážuje do skupiny 2 s dobou odpisování pět let.

Nebytové prostory vymezené jako samostatné jednotky

Tyto nemovitosti budou odpisovány v odpisové skupině stejně jako je odpisována budova, ve které se nalézají. K tomuto ustanovení neexistuje přechodné ustanovení, proto bude v některých případech nutné nebytové prostory přeřadit ze skupiny 5 do skupiny 6, pokud je v této skupině budova zařazena. Toto se netýká nebytových prostor, které jsou zachyceny v majetku podnikatele do období započatého v roce 2003.

Nepřerušitelnost časových odpisů

Odpisy, které zákon definuje jako časové (technické zhodnocení na nemovité kulturní památce, odpisy šablon a forem) není možné přerušit. Pokud poplatníci tuto možnost přerušování odpisování do konce roku 2007 využili, budou povinni počínaje zdaňovacím obdobím, které započne v roce 2008, neodepsanou část rovnoměrně odepsat ke stanovenému datu ukončení odpisování.

Podlimitní technické zhodnocení nehmotného majetku

Pokud je na nehmotném majetku uvedeném do užívání počínaje 1. 1. 2004 provedeno technické zhodnocení, jehož hodnota nepřesáhne částku 40 000 Kč, má

poplatník možnost tuto částku uznat jako daňově účinný náklad podle § 24 nebo s ní naložit jako s technickým zhodnocením a zvýšit o jeho hodnotu vstupní cenu pro odpisování. Jen pro vyšší právní jistotu poplatníků zákon v § 32a odst. 6 písm. c) stanoví, že technické zhodnocení provedené na nehmotném majetku nabytém na dobu určitou bude odpisováno do konce doby sjednané smlouvou.

Sjednocení sazby srážkové daně

Od roku 2008 dojde ke sjednocení sazby srážkové daně pro většinu příjmů podléhajících srážkové dani, a to na 15 % i v případě nerezidentů zemí, se kterými není uzavřena smlouva o zamezení dvojímu zdanění (§ 36 odst. 1 písm. a). Od roku 2009 je schválený pokles sazby srážkové daně na 12,5 %. Nový obsah § 36 odst. 2 stanoví sazbu 15 % srážkové daně i k příjmům z autorských honorářů za příspěvek do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize do výše 7 000 od jednoho plátce měsíčně (původně platil limit 3 000 Kč a sazba daně 10 %).

Rozšíření povinnosti správců daně v oblasti závazného posouzení

Editační povinnost správce daně by měla být rozšířena na základě žádosti podané daňovými subjekty, a to ve vztahu k problematice:

- technického zhodnocení či oprav majetku podle § 32a odst. 6 a § 33 (§ 33a)
 - je možné podávat žádosti na posouzení zásahů dokončených, nedokončených i plánovaných,
- způsobu rozdělení nákladů neziskových organizací, které nelze přiřadit pouze zdanitelným příjmům (§24a),
- odčitelnosti výdajů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje (§ 34a),
- poměr výdajů spojených s provozem nemovitosti používané fyzickou osobou zčásti k soukromým účelům (§ 24b).

Podání a vyřízení žádosti

Všem žádostem o závazné posouzení je společné, že žádající poplatník musí zdůvodnit svůj navrhovaný postup a musí navrhnout správci daně znění výroku o závazném posouzení. Nová úprava závazného posouzení neobsahuje žádné lhůty, do kdy musí být žádost poplatníkem podána. Lhůty však nejsou stanoveny ani pro správce daně, do kdy musí rozhodnutí o závazném posouzení vydat. Při případné nečinnosti správce daně může poplatník čekající na vyřízení své žádosti o závazné posouzení využít ustanovení o ochraně před nečinností upravené v § 34c zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Pokud se bude žádost týkat posouzení v oblasti uplatnění daňové ztráty nebo odčitatelné položky na výzkum a vývoj, je možné po vyřízení žádosti podat dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost, a to na základě nově upraveného ustanovení § 38p odst. 1.

Upravené podmínky § 38na pro odpočet daňové ztráty

V souvislosti s novelou došlo v této oblasti ke čtyřem změnám:

- detailnější návod na posouzení otázky, zda došlo k podstatné změně,
- vylepšení definice „výnosů“,
- zrušení termínu pro podání žádosti o závazné posouzení,
- dochází k rozšíření okruhu situací pro editační povinnost správce daně, a to i na případy přeměn a převodu podniku.

Novelizovaný § 38na obsahuje v odst. 1 detailnější popis posuzování podstatné změny, která se zjišťuje porovnáním období, ze něž byla daňová ztráta vyměřena (rozhodný je stav složení osob k poslednímu dni období) s období, za které má být daňová ztráta uplatněna. Rozhodný je přitom úhrn změn, kterými dojde k nabytí nebo zvýšení podílu nebo kterými dojde k získání rozhodujícího vlivu, a to od posledního dne období, za které byla ztráta vyměřena do konce období, za které má být ztráta uplatněna.

Dále došlo ke zpřesnění pojmu, podle kterého lze posoudit změnu struktury výnosů podle jednotlivých činností – nově bude používán pojem „tržby za vlastní výkony a zboží“ (v návaznosti na účetnictví) namísto dříve používaného pojmu „příjmy zaúčtované do výnosů“.

Zákon nově nestanoví lhůtu pro podání žádosti o závazné posouzení podmínek stanovených v § 38na). Pokud rozhodnutí o závazném posouzení je poplatníkovi doručeno po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, je možné uplatnit odčitatelnou položku v dodatečném daňovém přiznání.

Zrušení odpisu pohledávek starého bloku

Dochází ke zrušení možnosti postupného odpisování pohledávek tzv. „starého bloku“ – tj. pohledávek vzniklých do konce roku 1994.

Zpřísnění režimu uplatnění poloviční slevy na dani při zaměstnávání osob se zdravotním postižením (§ 35 odst. 1 písm. c) a odst. 2)

Sleva na dani ve výši poloviny vypočtené daně sleduje motivaci poplatníků, kteří zaměstnávají nejméně 25 zaměstnanců, u nichž podíl zaměstnanců, kteří jsou osobami se zdravotním postižením činí více jak 50 % bude nově vázána na skutečné aktivity poplatníků zaměstnávajících zdravotně a tělesně postižené (tj. neuplatní ji např. komplementář k.s., který nikoho nezaměstnává).

„Znovuobnovení“ lhůty pro vyměření daně (§ 38r odst. 4)

Jedná se o lhůtu pro vyměření daně v případě uplatnění vyměřené daňové ztráty a při nesplnění podmínek pro uplatnění nájemného u finančního leasingu. Pro vyloučení jakýchkoliv pochybností se prodloužení lhůty pro vyměření daně výslovně vztahuje na všechny poplatníky, a to bez vazby na investiční pobídky.

2. zákon o rezervách pro zjištění základu daně

Právní nástupce při rozdělení společnosti

Nástupnická společnost pokračuje v tvorbě rezerv a opravných položek započaté rozdělovanou společností za podmínek, které by platily pro rozdělovanou společnost.

Opravné položky k pohledávkám nad 200 tis. Kč

Novinkou v zákonu o rezervách je úprava tvorby opravných položek k pohledávkám s hodnotou vyšší než 200 tis. Kč. Tyto zákonné opravné položky bude možné tvořit jen v případech, kdy bude u těchto pohledávek zahájeno rozhodčí, soudní nebo správní řízení, kterého se poplatník řádně účastní. Pokud tato podmínka nebude splněna, není možné vytvářet žádné zákonné opravné položky. Touto změnou nejsou podle přechodného ustanovení dotčeny opravné položky vytvořené do konce roku 2007.

Pro přehled je možné pohledávky pro účely tvorby opravných položek rozdělit:

- pohledávky v úhrnné výši do 30 tis, Kč vůči jednomu věřiteli – opravná položka jednorázově až 100 %; novela navíc umožní jejich tvorbu i v průběhu zdaňovacího období,
- individuální pohledávky do 200 tis. Kč:
 - se zahájeným soudním či obdobným řízením – opravné položky v závislosti na době uplynulé po splatnosti pohledávky ve výši 20 – 100 %,
 - nevymáhané pohledávky – opravná položka maximálně do 20%, pokud doba po splatnosti je delší než šest měsíců,
- individuální pohledávky nad 200 tis. Kč:
 - se zahájeným soudním či obdobným řízením – opravné položky v závislosti na době uplynulé po splatnosti pohledávky ve výši 20 – 100 %,
 - nevymáhané pohledávky:
 - s opravnými položkami ve výši 20 % vytvořenými do konce roku 2007,
 - bez možnosti tvorby opravných položek
- umožňuje se tvorba opravných položek v průběhu zdaňovacího období,
- celková hodnota takto vzniklých opravných položek nesmí u téhož dlužníka za zdaňovací období přesáhnout částku 30 000 Kč.

3. Zákon o pojistném na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti

Stropy pro pojistné na sociální zabezpečení (§ 15a)

Novela navrhuje zavedení maximálního ročního vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení ve výši 48 násobku průměrné mzdy ročně (částka přibližně 1 008 000 Kč). Tento maximální vyměřovací základ se bude vztahovat jak na zaměstnance, tak i na osoby samostatně výdělečně činné. Průměrná mzda se vypočítá jako součin všeobecného vyměřovacího základu dva roky zpět a přepočítacího koeficientu.

Postup při dosažení maximálního vyměřovacího základu se liší:

- a) pokud má zaměstnanec jen jednoho zaměstnavatele, pak při přesáhnutí maximálního vyměřovacího základu, zaměstnanec pojistné neplatí, a to i když u téhož zaměstnavatele vykonává více zaměstnání. Stejně tak se postupuje i u zaměstnavatele – z částky přesahující maximální vyměřovací základ zaměstnavatel neplatí pojištění,
 - b) pokud má zaměstnanec více zaměstnavatelů, bude se vyměřovací základ tohoto zaměstnance u jednotlivých zaměstnavatelů posuzovat samostatně. Na straně zaměstnance však dojde k ročnímu zúčtování pojistného na základě souhrnu vyměřovacích základů všech zaměstnavatelů a pojistné z částky přesahující maximální vyměřovací základ bude tvořit přeplatek zaměstnance (§17). Přeplatek bude vrácen na základě písemné žádosti zaměstnance příslušnou okresní správou sociálního zabezpečení,
 - c) pokud je OSVČ zároveň zaměstnancem a souhrn vyměřovacích základů přesáhl maximální vyměřovací základ, sníží se nejprve vyměřovací základ OSVČ a teprve poté vyměřovací základ zaměstnance. OSVČ není povinna platit zálohy v případě, kdy jako zaměstnanec v zaměstnání dosáhl maximálního vyměřovacího základu, a to od následujícího měsíce na základě doložení tohoto maximálního vyměřovacího základu správě sociálního zabezpečení.
- OSVČ nemohou nadále počítat s poměrným snižováním maximálního vyměřovacího základu za období, kdy nevykonávaly žádnou činnost.

Upravuje se definice zúčtovaného příjmu (§ 5 odst. 1)

Zúčtovaným příjmem je plnění, které bylo v peněžní nebo nepeněžní formě nebo formou výhody poskytnuto zaměstnavatelem zaměstnanci nebo předáno v jeho prospěch, popř. připsáno k jeho dobru nebo spočívá v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance. Z díkce zákona lze dovodit, že zúčtovaným příjmem je i používání služebního vozidla také k soukromým účelům.

4. Zákon o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění

Stejně jako v případě sociálního zabezpečení, i na všeobecném zdravotním pojištění proběhly tyto změny (§ 3):

- a) stropy pro pojistné na zdravotní pojištění,
- b) změna na definice zúčtovaného příjmu.

Zdravotní pojištění členů statutárních orgánů

Novela mění definici zaměstnance pro účely veřejného zdravotního pojištění. Za zaměstnance se pro tyto účely bude považovat fyzická osoba, které plynou nebo by měly plynout příjmy ze závislé činnosti. Do tohoto okruhu se nově bude zahrnovat také člen statutárního orgánu a dalších orgánů společnosti.

Sjednocuje se datum podání Přehledu o příjmech a výdajích, a to na jeden měsíc ode dne, kdy měla OSVČ povinnost podat daňové přiznání.

5. Daň z přidané hodnoty

Změna snížené sazby daně

Mění se snížená sazba daně z 5% na 9 %, stávající základní sazba daně ve výši 19 % zůstává. Pro uplatnění nové sazby je rozhodný okamžik vzniku daňové povinnosti (§ 47 odst. 1).

Uplatňování DPH u bytové výstavby – viz informace Ministerstva financí na str. 47 (pozn. LZ).

Skupinová registrace – skupina jako plátce DPH

Institut společné skupinové registrace je umožněn osobám, které jsou vzájemně úzce spojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami (kapitálově nebo jinak spojené osoby). Po skupinové registraci bude celá skupina osob považována za jednoho plátce, přičemž každá osoba může být členem jen jedné skupiny. V rámci skupiny:

- a) bude podáváno jedno daňové přiznání za celou skupinu, a to v měsíčním zdaňovacím období,
- b) členové skupiny mají možnost neuplatňovat daň z plnění poskytovaných jiným členům skupiny.

Skupina bude moci být registrovaná vždy k 1. 1. daného roku, žádost o registraci bude nutné podat vždy do 31. 10. roku předcházejícího. První skupiny se tak stanou plátcí nejdříve k 1. 1. 2009.

Závazné posouzení sazby daně (§ 47a)

Jednou z nových možností podání žádosti o závazné posouzení je zařazení zdanitelného plnění do základní či snížené sazby daně. Tuto žádost může podat jak poskytovatel, tak i příjemce plnění a to vždy v jedné žádosti pouze jednu položku. Závazné posouzení je omezeno výlučně na uplatnění sazby daně, není možné podávat žádost o závazné posouzení na plnění, u kterých plátce váhá, zda je zdanitelné či od daně osvobozené.

6. Daň dědická a darovací

Osvobození od daně dědické a darovací

Rozšiřuje se osvobození od daně dědické o II. skupinu poplatníků. Podobně dochází k osvobození od daně darovací u I. a II. skupiny poplatníků.

Bezúplatně zřízené věcné břemeno

Bezúplatně zřízené věcné břemeno (nebo jiné právo, jehož obsahem je opětující se plnění obdobné věcnému břemenu) při nabytí nemovitostí darováním nově podléhá dani darovací, nikoliv dani z převodu nemovitostí.

Prominutí daně darovací a daně z převodu nemovitostí

Rozšiřují se tituly pro prominutí daně z převodu nemovitostí (nebo daně darovací) např. u smlouvy uzavřené s rozvazovací podmínkou, pokud dojde ke zpětnému nabytí nemovitosti původním převodcem do tří let od původního převodu a poplatník daně v této lhůtě požádá o prominutí daně.

7. Daň z nemovitostí

Na základě rozhodnutí obce v závazné vyhlášce mohou být od daně osvobozeny následující pozemky:

- a) orná půda,
- b) chmelnice, vinice, ovocné sady,
- c) trvalé travní porosty.

Tato změna bude poprvé uplatněna ve zdaňovacím období roku 2009. Dále se zavádí pro obce možnost stanovit „místní“ koeficient 2 až 5, kterým se bude násobit celková daňová povinnost poplatníka za jednotlivé druhy nemovitostí v daném katastrálním území.

8. Účetní předpisy

Zvyšuje se limit pro povinnost vést účetnictví ze stávající výše obratu 15 mil. Kč na 25 mil. Kč (§ 1 odst. 2 písm. e). Ke zvýšení limitu se vztahuje velmi důležité přechodné ustanovení:

Pokud se fyzické osoby staly účetními jednotkami podle ustanovení platného do konce roku 2007 a pokud jejich obrat v kalendářním roce 2006 nepřesáhl částku 25 mil. Kč, pak:

- a) se na ně nevztahuje povinnost ukončit vedení účetnictví nejdříve po uplynutí pěti po sobě jdoucích účetních období (mohou tedy ukončit vedení účetnictví dříve než po uplynutí této lhůty),
- b) pokud tyto účetní jednotky dosud neotevřely účetní knihy, pak se na ně tato povinnost již nevztahuje.

9. Další související předpisy

Ruší se zákon č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon o správních poplatcích

Zavádí nové poplatky za závazné posouzení ve výši 10 000 Kč, a to ve všech případech závazného posouzení s výjimkou závazného posouzení podle § 38na zákona o daních z příjmů.

Ing. Ivana Pilařová
daňová poradkyně a auditorka

příklad na str. 3
Ing. Eva Sedláková
Ministerstvo financí ČR

ZMĚNY V NEMOCENSKÉM POJIŠTĚNÍ, KTERÉ PŘINÁŠÍ ZÁKON č. 267/2007 Sb., O STABILIZACI VEŘEJNÝCH ROZPOČTŮ

Nový zákon o nemocenském pojištění

Zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, se mj. o další rok odkládá účinnost zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, a tzv. „doprovodného zákona“ k němu (zákona č. 189/2006 Sb.). Oba tyto zákony byly schváleny na jaře 2006 s předpokládanou účinností od 1. ledna 2007, zákonem č. 565/2006 Sb., byla jejich účinnost o rok odložena a nyní zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů byla účinnost posunuta na 1. ledna 2009. V praxi to především znamená, že i v roce 2008 nadále:

- se zaměstnavatelé budou dělit na organizace a malé organizace,
- organizace budou přímo vyplácet svým zaměstnancům dávky nemocenského pojištění,
- zaměstnavatelé nebudou platit svým zaměstnancům po dobu prvních 14 dnů pracovní neschopnosti náhradu mzdy při pracovní neschopnosti,
- sazba pojistného na sociální zabezpečení placeného zaměstnavateli jako poplatníky pojistného se nemění, činí 26 %, z toho nadále 3,3 % na nemocenské pojištění.

Dalším důsledkem odložení účinnosti nového zákona o nemocenském pojištění je, že i v roce 2008 budou platit stávající právní předpisy upravující systém nemocenského pojištění – zákon č. 54/1956 Sb., o nemocenském pojištění zaměstnanců, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZNPZ“), zákon č. 88/1968 Sb., o prodloužení mateřské dovolené, o dávkách v mateřství a o přídavicích na děti z nemocenského pojištění, ve znění pozdějších předpisů, a prováděcí vyhlášky k nim. Změny, které jsou dále popsány, se proto týkají právě těchto právních předpisů účinných i v roce 2008.

Vstup do zaměstnání

Nově je upraven vstup do zaměstnání tak, že do § 7 ZNPZ se doplňuje zásada, podle níž se za den vstupu do zaměstnání u zaměstnanců v pracovním poměru považuje též den před vstupem do zaměstnání, za který příslušela náhrada mzdy nebo platu nebo za který se mzda nebo plat nekrátí.

K uvedené zásadě lze uvést tyto poznámky:

- Pravidlo se týká pouze zaměstnanců v pracovním poměru. Nelze je tedy použít pro ostatní osoby považované za zaměstnance podle § 2 ZNPZ, a to i kdyby měly také nárok na náhradu mzdy (např. pracovníci činní na základě dohody o pracovní činnosti, apod.).

Příklad:

Dva zaměstnanci uzavřeli od 1. 1. 2008 (úterý) s družstvem právní vztah zakládající účast na nemocenském pojištění. Zatímco první z nich vstoupil do družstva jako člen, který bude vykonávat pro družstvo za odměnu práci mimo pracovněprávní vztah, druhý z nich uzavřel s družstvem pracovní poměr. Za den 1. 1. 2008 obdrželi oba náhradu mzdy, 2. 1. 2008 ráno jim vznikla pracovní neschopnost.

První z nich vstoupil do družstva jako člen, jeho účast na nemocenském pojištění se proto řídí stejnými pravidly, jako v roce 2007. Vzhledem k tomu, že v tomto případě do zaměstnání nenastoupil, nevznikla mu účast na nemocenském pojištění jako členu družstva. Nárok na nemocenské může případně uplatnit u bývalého zaměstnavatele z titulu ochranné lhůty.

Druhý z nich vstoupil do družstva jako zaměstnanec v pracovním poměru, jeho účast na nemocenském pojištění proto vznikla již 1. 1. 2008. Nemocenské mu proto vyplatí družstvo, s nímž uzavřel pracovní poměr.

- Za den vstupu do zaměstnání se u zaměstnanců v pracovním poměru považuje mj. též den před vstupem do zaměstnání, za který příslušela náhrada mzdy nebo platu. Je nerozhodné, zda se jedná o náhradu mzdy poskytnutou proto, že zaměstnanec nepracoval proto, že na příslušný kalendářní den připadl svátek, či zda měl nárok na náhradu mzdy z důvodu překážky v práci na straně zaměstnance, na straně zaměstnavatele či zda měl nárok na náhradu mzdy proto, že čerpal dovolenou na zotavenou.

Příklady:

Zaměstnanec uzavřel pracovní poměr od 1. 4. 2008 (úterý). Když se tento den dostavil do zaměstnání, nemohl po celý den konat práci pro prostoj z důvodu poruchy na strojním zařízení. Za tento den mu proto náležela náhrada mzdy ve výši 80 % průměrného výdělku. Práci začal vykonávat až ve středu 2. 4. 2008, kdy byla závada odstraněna.

Účast na nemocenském pojištění vznikla zaměstnanci dnem 1. 4. 2008, neboť za tento den mu náležela náhrada mzdy. Skutečnost, že výše této náhrady byla pouze 80 % průměrného výdělku, je pro vznik účasti na nemocenském pojištění nerozhodná.

Zaměstnanec uzavřel pracovní poměr od 1. 7. 2008 (úterý). Od tohoto dne čerpal dovolenou na zotavenou až do neděle 13. 7. 2008. Za toto období mu proto náležela náhrada mzdy. Práci začal vykonávat v pondělí 14. 7. 2008.

Účast na nemocenském pojištění vznikla zaměstnanci dnem 1. 7. 2008, neboť za tento den mu náležela náhrada mzdy. Skutečnost, že náhrada mzdy byla poskytována za vícedenní období, je pro vznik účasti na nemocenském pojištění nerozhodná.

- Za den vstupu do zaměstnání se u zaměstnanců v pracovním poměru považuje mj. též den před vstupem do zaměstnání, za který se mzda nebo plat nekrátí. Podle ustanovení § 135 odst. 1 zákoníku práce pak platí, že zaměstnanci, který nepracoval proto, že svátek připadl na jeho obvyklý pracovní den, se plat nekrátí (obdobná zásada platí i u měsíční mzdy). K tomu je nutno při aplikaci uvedené zásady přihlídnout.

Příklady:

Zaměstnanec odměňovaný platem uzavřel pracovní poměr od 1. 5. 2008 (čtvrtek); pracovní dobu má rozvrženu na pondělí až pátek. Do práce skutečně vstoupil až dne 2. 5. 2008 (pátek).

Vzhledem k tomu, že den 1. 5. 2008 je dnem, za který se mu plat nekrátí, vzniká jeho účast na nemocenském pojištění již 1. 5. 2008.

Zaměstnanec odměňovaný platem uzavřel pracovní poměr od 5. 7. 2008 (sobota); pracovní dobu má rozvrženu na pondělí až pátek. Do práce skutečně vstoupil až dne 7. 7. 2008 (pondělí).

Jeho účast na nemocenském pojištění vzniká dnem 7. 7. 2008. Vzhledem k tomu, že den 5. 7. 2008 je sobota, která není jeho obvyklým pracovním dnem, nejde o den, za který se mu plat nekrátí. Jeho účast na nemocenském pojištění proto vzniká až dnem faktického vstupu do zaměstnání.

Zkrácení ochranné lhůty

Délka ochranné lhůty se zkracuje ze 42 kalendářních dnů na sedm kalendářních dnů, pokud zaměstnání zakládající účast na nemocenském pojištění alespoň tak dlouho trvalo (délka ochranné lhůty u žen, jejichž zaměstnání skončilo v době těhotenství, činí i nadále šest měsíců).

Příklady:

Zaměstnání zaměstnance, které trvalo dva roky, skončilo v neděli dne 30. 12. 2007. Ochranná lhůta z tohoto zaměstnání je 42 kalendářní dny. Tento zaměstnanec byl dne 20. 1. 2007 uznán práce neschopným.

Zaměstnanec má nárok na nemocenskou, neboť pracovní neschopnost vznikla v ochranné lhůtě.

Zaměstnání zaměstnance, které trvalo dva roky, skončilo v neděli dne 6. 1. 2008. Ochranná lhůta z tohoto zaměstnání je sedm kalendářních dnů. Tento zaměstnanec byl dne 20. 1. 2007 uznán práce neschopným.

Nemá nárok na nemocenskou, neboť pracovní neschopnost vznikla po skončení ochranné lhůty. V případě, kdy zaměstnání zaměstnance skončilo dne 31. 12. 2007 činí ochranná lhůta sedm kalendářních dnů. Pokud v ochranné lhůtě vznikne znovu účast na nemocenském pojištění, připočítává se ochranná lhůta získaná z nového pojištění k nevyčerpanému zbytku ochranné lhůty až do nejvyšší výměry sedm kalendářních dnů. To platí pro všechny případy, kdy druhé (nové) zaměstnání skončilo dne 31. 12. 2007 a později.

Délka ochranné lhůty u žen, jejichž zaměstnání končilo v době těhotenství (šest měsíců), se nemění.

Vyloučení nároku na podporu při ošetřování člena rodiny z ochranné lhůty

Počínaje 1. lednem 2008 platí, že podpora při ošetřování člena rodiny z ochranné lhůty nenáleží. To platí pro všechny případy, tj. i v případě šestiměsíční ochranné lhůty plynoucí ženám, jejichž zaměstnání skončilo v době těhotenství.

Karenční doba pro nemocenské

Zavádí se tzv. karenční doba, tj. doba, po kterou se nebude nemocenské poskytovat. Nemocenské se nebude poskytovat po dobu prvních tří kalendářních dnů dočasné pracovní neschopnosti nebo karantény, tj. nemocenské se bude poskytovat od čtvrtého kalendářního dne trvání dočasné pracovní neschopnosti nebo karantény. To platí ve všech případech pracovní neschopnosti, tj. nejen v případě „klasické“ pracovní neschopnosti pro nemoc či nepracovní úraz, ale i v případě pracovní neschopnosti pro pracovní úraz či nemoc z povolání, pro pracovní neschopnost z důvodu rizikového těhotenství, apod.

Navzdory zavedení karenční doby však toto období zůstává obdobím, po které trvá pracovní neschopnost. Z toho mj. vyplývá:

- podpůrná doba se bude (tak jako dosud) počítat od prvního dne dočasné pracovní neschopnosti nebo karantény, bez ohledu na to, že po dobu prvních tří dnů nenáleželo nemocenské,
- i po dobu prvních tří dnů trvání pracovní neschopnosti je zaměstnanec povinen dodržovat léčebný režim a ostatní povinnosti práce neschopného,
- karenční doba plyne vždy od prvního dne trvání dočasné pracovní neschopnosti.

Příklad:

Zaměstnavatel poskytl zaměstnanci na jeho žádost omluvené „neplacené“ pracovní volno na měsíc srpen 2008. Dne 20. 8. 2008 vznikla zaměstnanci pracovní neschopnost. Karenční doba plyne ve dnech 20. až 22. 8. 2008, od 1. 9. 2008 má proto zaměstnanec nárok na nemocenské v procentní sazbě 60 % (o této změně bude pojednáno dále).

Nemocenské požitatelů starobního a plného invalidního důchodu

Poživateli starobního nebo plného invalidního důchodu se nemocenské poskytuje při téže pracovní neschopnosti nejdéle po dobu 81 kalendářních dnů a při více pracovních neschopnostech po dobu 81 kalendářních dnů v jednom kalendářním roce. Tato omezení neplatí, jestliže pracovní neschopnost vznikla pracovním úrazem (nemocí z povolání).

Počet dnů, po které může poživatel starobního či plného invalidního důchodu pobírat nemocenské se zkracuje z 84 kalendářních dnů na 81 kalendářních dnů při téže pracovní neschopnosti či při více pracovních neschopnostech v jednom kalendářním roce. Tato změna v délce podpůrné doby u požitatelů starobního a plného invalidního důchodu navazuje na zavedení třídní karenční doby, a proto se dosavadní podpůrná doba u požitatelů těchto důchodů snižuje o tři kalendářní dny.

Uvedené pravidlo platí ve všech případech, kdy pracovní neschopnost zaměstnance vznikla dnem 1. 1. 2008 a později. Pokud by vznikla v roce 2007, má poživatel starobního důchodu nárok na nemocenské po dobu 84 kalendářních dnů.

Příklad:

Poživatel starobního důchodu byl uznán práce neschopným dne 31. 12. 2007, pracovní neschopnost trvala sto kalendářních dnů.

Poživatel starobního důchodu má nárok na nemocenské po dobu 84 kalendářních dnů navzdory tomu, že v roce 2008 bude „čerpat“ nemocenské po dobu 83 kalendářních dnů.

Poskytování dávek poživatelům starobního a plně invalidního důchodu po skončení zaměstnání

Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů přináší nově též omezení nároku na dávky u poživatelů starobního a plného invalidního důchodu z důvodu skončení zaměstnání. Toto omezení se týká nemocenského a podpory při ošetřování člena rodiny.

Nemocenské

Nemocenské se poživateli starobního nebo plného invalidního důchodu poskytuje nejdéle do dne, jímž končí zaměstnání. Vzhledem k tomu, že poživatelé starobního a plného invalidního důchodu jsou zabezpečeni těmito důchody, není důvodné jim poskytovat nemocenské a podporu při ošetřování člena rodiny v době, kdy jejich zaměstnání již skončilo a žádný příjem jim tedy neuchází (účelem dávky nemocenského pojištění je nahrazovat ušlý příjem z důvodu sociální události). Na rozdíl od omezení podpůrčí doby počtem 81 kalendářních dnů platí zásada, že nemocenské se poživateli starobního nebo plného invalidního důchodu poskytuje nejdéle do dne, jímž končí zaměstnání, i v případě pracovního úrazu či nemoci z povolání.

Příklady:

Pracovník, který je poživatelem starobního důchodu, měl sjednán pracovní poměr na dobu určitou do 31. 1. 2008. Dne 20. 1. 2008 utrpěl pracovní úraz, pracovní neschopnost trvala do 26. 2. 2008.

Za prvé tři dny trvání pracovní neschopnosti nemocenské neobdrží z důvodu karenční doby, dávka tedy bude náležet pouze za období od 24. 1. do 31. 1. 2008.

Pracovník, který je poživatelem starobního důchodu, měl sjednán pracovní poměr na dobu určitou do 31. 1. 2008. Dne 29. 1. 2008 utrpěl pracovní úraz, pracovní neschopnost trvala do 26. 2. 2008.

V tomto případě nemá pracovník, který je poživatelem starobního důchodu, nárok na nemocenské vůbec – za prvé tři dny trvání pracovní neschopnosti z důvodu karenční doby, poté proto, že čtvrtý den pracovní neschopnosti připadl na období po skončení zaměstnání.

Podpora při ošetřování člena rodiny

Podpora při ošetřování člena rodiny se poživateli starobního nebo plného invalidního důchodu poskytuje nejdéle do dne, jímž končí zaměstnání. Pro omezení v délce poskytování podpory při ošetřování člena rodiny platí stejná pravidla, jako byla uvedena výše pro nemocenské.

Příklad:

Pracovník, který je poživitelem starobního důchodu a není osamělý, měl sjednán pracovní poměr na dobu určitou do 31. 1. 2008. Dne 29. 1. 2008 mu vznikla potřeba ošetřování člena rodiny, která trvala do 8. 2. 2008.

Dávku obdrží za prvé tři dny 29. 1. až 31. 1. 2008, neboť pro podporu při ošetřování člena rodiny nebyla karenční doba zavedena, od 1. 2. 2008 podporu při ošetřování člena rodiny neobdrží, neboť jde o období po skončení zaměstnání.

Zkrácení doby poskytování peněžité pomoci v mateřství u osamělých

Zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů se dále zrušuje zvýhodnění v délce peněžité pomoci v mateřství pro zaměstnankyni, která je neprovdaná, ovdovělá, rozvedená nebo z jiných vážných důvodů osamělá a nežije s druhem nebo v registrovaném partnerství, tj. dosavadní preferování osamělých žen v délce doby poskytování této dávky.

Uvedená zásada se vztahuje nejen na ženy, které mají nárok na dávky z důvodu porodu dítěte, ale i na případy, kdy žena nebo muž převzali dítě do trvalé péče nahrazující péči rodičů. Peněžitá pomoc v mateřství proto bude osamělým nově náležet po dobu:

- 28 týdnů, jde-li o případ poskytování dávky z důvodu porodu (§ 10 odst. 2 zákona č. 88/1968 Sb., ve znění pozdějších předpisů), nebo
- 22 týdnů, jde-li o poskytování dávky z důvodu převzetí dítěte do trvalé péče nahrazující péči rodičů podle § 11 odst. 2 ženou a podle § 12a odst. 1 (poskytování peněžité pomoci osamělému zaměstnanci).

Uvedené zkrácení doby poskytování peněžité pomoci v mateřství se týká všech případů, kdy nárok na dávky vznikl 1. 1. 2008 a později. Pokud nárok na peněžitou pomoc v mateřství (peněžitou pomoc) vznikl před 1. lednem roku 2008 a trvá po 31. prosinci 2007, poskytuje se dávka po 31. prosinci 2007 za podmínek, po dobu a ve výši podle právních předpisů účinných ke dni 31. prosince 2007 (tj. podle „staré“ právní úpravy).

Příklady:

28. týden poskytování peněžité pomoci v mateřství skončil osamělé zaměstnankyni dne 27. 11. 2007. Zaměstnankyně bude mít nárok na poskytování peněžité pomoci v mateřství po dobu 37 týdnů, neboť nárok na dávku vznikl v roce 2007 a trvá i po 31. prosinci 2007.

28. týden poskytování peněžité pomoci v mateřství skončil osamělé zaměstnankyni dne 31. 12. 2007. Zaměstnankyně bude mít nárok na poskytování peněžité pomoci v mateřství po dobu 37 týdnů, neboť nárok na dávku vznikl v roce 2007 a trvá i po 31. prosinci 2007.

28. týden poskytování peněžité pomoci v mateřství skončil osamělé zaměstnankyni dne 27. 1. 2007. Zaměstnankyně bude mít nárok na poskytování peněžité pomoci v mateřství po dobu 37 týdnů, neboť nárok na dávku vznikl v roce 2007 a trvá i po 31. prosinci 2007.

Změna § 18 odst. 7 ZNPZ

V § 18 odst. 7 (nyní platném – od 1. 1. 2008 půjde o odst. 6) zákona o nemocenském pojištění zaměstnanců, upravujícím výpočet nemocenského (v zásadě ale všech dávek nemocenského pojištění) se vypouští zásada, že u poživatele rodičovského příspěvku, který vykonává zaměstnání v rozsahu stanoveném v zákoně o státní sociální podpoře, se při zjištění rozhodného období nepřihlíží k době takového zaměstnání, pokud o to požádá. Zrušované ustanovení je již překonané vzhledem ke změnám v zákoně o státní sociální podpoře, kdy výkon zaměstnání není již u příjemce rodičovského příspěvku limitován.

Příklad:

Zaměstnankyně, které trvá pracovní poměr již několik let, byla v roce 2006 na mateřské dovolené a pobírala peněžitou pomoc v mateřství. O rodičovskou dovolenou požádala do jednoho roku věku dítěte (do 10. 3. 2007). Po skončení rodičovské dovolené pracuje při pobírání rodičovského příspěvku na poloviční úvazek. Zaměstnankyně je opět těhotná, dnem 28. 1. 2008 byla uznána práce neschopnou z důvodu rizikového těhotenství. Počátek šestého týdne před očekávaným dnem porodu připadá na 13. 3. 2008. Pokud jde o výpočet nemocenského, bude dávka počítána podle obecných zásad, tj. z rozhodného období 12 měsíců před kalendářním měsícem, v němž došlo ke vzniku pracovní neschopnosti, tj. z výdělku dosaženého v rámci zkráceného pracovního úvazku. Pro výpočet peněžitě pomoci v mateřství bude třeba využít zásadu nově doplněnou do § 8 dst. 1 zákona č. 88/1968 Sb., ve znění pozdějších předpisů (viz další bod), která však zvýhodňuje pouze výpočet peněžitě pomoci v mateřství, nikoli nemocenského.

Denní vyměřovací základ při opakované peněžitě pomoci v mateřství

V § 8 zákona č. 88/1968 Sb., ve znění pozdějších předpisů, se na konci odst. 1 doplňuje zásada, podle níž platí, že pokud u zaměstnankyně za trvání téhož zaměstnání vznikne nárok na další peněžitou pomoc v mateřství z tohoto zaměstnání v období do 4 let věku předchozího dítěte, považuje se za denní vyměřovací základ denní vyměřovací základ zjištěný pro výpočet předchozí peněžitě pomoci v mateřství, pokud je vyšší než denní vyměřovací základ zjištěný pro výpočet další peněžitě pomoci v mateřství. Takto se porovnávají se denní vyměřovací základy před jejich úpravou pomocí redukčních hranic. K zavedení této zásady je nutno doplnit několik poznámek týkajících podmínek pro její použití:

- Prvou podmínkou je trvání zaměstnání, musí se tedy jednat o případ, kdy zaměstnání zaměstnankyně kontinuálně trvá.

Příklad:

Zaměstnankyně skončila ke dni 30. 4. 2007 se zaměstnavatelem pracovní poměr. V rámci tohoto pracovního poměru byla v roce 2006 na mateřské dovolené a pobírala peněžitou pomoc v mateřství. Dne 12. 6. 2008 jí vznikne z důvodu ochranné lhůty nárok na další peněžitou pomoc v mateřství.

Nově vložené „zvýhodňovací“ zásady pro výpočet peněžité pomoci v mateřství nelze použít, neboť zaměstnání již netrvá.

- Druhou podmínkou je, že se jedná o další peněžitou pomoc v mateřství.

Příklad:

Zaměstnankyně vstoupila do pracovního poměru dne 1. 8. 2006. Dne 15. 11. 2006 nastoupila z důvodu těhotenství na mateřskou dovolenou. Vzhledem k tomu, že neměla splněnu podmínku 270 dnů účasti na nemocenském pojištění v posledních dvou letech před porodem, bylo jí poskytováno nemocenské. Dnem 18. 6. 2008 nastupuje na novou mateřskou dovolenou, uplatňuje nárok na peněžitou pomoc v mateřství (podmínka 270 dnů účasti na nemocenském pojištění je již splněna).

Nově vložené „zvýhodňovací“ zásady pro výpočet peněžité pomoci v mateřství nelze použít, neboť uvedená zásada předpokládá že peněžítá pomoc v mateřství náležela jak při předchozím, tak i v současném případě.

- Třetí podmínkou je, že věk předchozího dítěte nepřesáhl při vzniku nároku na další peněžitou pomoc v mateřství čtyři roky. Tato podmínka má význam mj. tehdy, byla-li předchozí peněžítá pomoc v mateřství (peněžítá pomoc) poskytována z důvodu převzetí dítěte do trvalé péče nahrazující péči rodičů.

Příklad:

Zaměstnankyně převzala v roce 2006 do trvalé péče nahrazující péči rodičů tříleté dítě, jež jí bylo svěřeno rozhodnutím příslušného orgánu. Dne 14. 4. 2008 nastupuje na novou mateřskou dovolenou, neboť očekává narození vlastního dítěte.

Nově vložené „zvýhodňovací“ zásady pro výpočet peněžité pomoci v mateřství nelze použít, neboť ke vzniku nároku na novou peněžitou pomoc v mateřství došlo později, než do čtyř let věku předchozího dítěte. Skutečnost, že od skončení období popírání peněžité pomoci v mateřství uplynuly méně než čtyři roky, je nerozhodná.

Výše redukčních hranic

Výše redukčních hranic pro úpravu denního vyměřovacího základu, se pro rok 2008 oproti roku 2007 nemění. I nadále tedy zůstávají redukční hranice ve výši 550 Kč a 790 Kč.

Redukce denního vyměřovacího základu

Částka denního vyměřovacího základu se pomocí redukčních hranic upraví pro výpočet:

- nemocenského a podpory při ošetřování člena rodiny tak, že z částky do 550 Kč se počítá 90 %, z částky od 550 Kč do 790 Kč se počítá 60 % a k částce nad 790 Kč se nepřihlíží,
- vyrovnávacího příspěvku v těhotenství a mateřství a peněžité pomoci v mateřství (peněžité pomoci) tak, že částka do 550 Kč se počítá v plné výši, z částky od 550 Kč do 790 Kč se počítá 60 % a k částce nad 790 Kč se nepřihlíží.

Částky denního vyměřovacího základu se upravují prostřednictvím dvou redukčních hranic, přičemž pro výpočet nemocenského a podpory při ošetřování člena rodiny se v současné době v období prvních dvou týdnů počítá 90 %. Nově se zápočet v rozsahu 90 % provede po celé období pobírání těchto dávek.

Procentní sazby pro výpočet nemocenského

Výše nemocenského za kalendářní den činí:

- 60 % denního vyměřovacího základu od 4. kalendářního dne pracovní neschopnosti nebo karantény do 30. kalendářního dne pracovní neschopnosti nebo karantény,
- 66 % denního vyměřovacího základu od 31. kalendářního dne pracovní neschopnosti nebo karantény do 60. kalendářního dne pracovní neschopnosti nebo karantény,
- 72 % denního vyměřovacího základu od 61. kalendářního dne pracovní neschopnosti nebo karantény.

Pro stanovení výše nemocenského zavádí zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů místo dosud jednotné sazby ve výši 69 %, která platila od čtvrtého dne trvání dočasné pracovní neschopnosti (karantény) a nezávisela na délce doby poskytované dávky, sazby odstupňované v závislosti na době trvání dočasné pracovní neschopnosti (karantény).

Procentní sazba pro výpočet podpory při ošetřování člena rodiny

Výše podpory při ošetřování člena rodiny za kalendářní den činí 60 % denního vyměřovacího základu.

Snižuje se rovněž procentní sazba pro stanovení podpory při ošetřování člena rodiny na stejnou úroveň, jako je u nemocenského v období do třicátého dne trvání pracovní neschopnosti, neboť podpora při ošetřování člena rodiny by neměla být vyšší než nemocenské.

Přechodná ustanovení k výpočtu dávek

Pokud jde o výpočet dávek nemocenského pojištění, platí z hlediska přechodu na novou právní úpravu zásada, že pokud nárok na nemocenské, podporu při ošetřování člena rodiny, vyrovnávací příspěvek v těhotenství a mateřství či na peněžitou pomoc v mateřství (peněžitou pomoc) vznikl před 1. lednem roku 2008 a trvá po 31. prosinci 2007, poskytuje se dávka po 31. prosinci 2007 za podmínek, po dobu a ve výši podle právních předpisů účinných ke dni 31. prosince 2007 (tj. podle „staré“ právní úpravy).

Příklad:

Pracovní neschopnost zaměstnance vznikla dne 31. 12. 2007 a trvala do 21. 4. 2008.

Za první tři dny trvání pracovní neschopnosti obdrží zaměstnanec nemocenské ve výši 25 % denního vyměřovacího základu (po případné úpravě pomocí redukčních hranic).

Skutečnost, že druhý a třetí den pracovní neschopnosti připadají na dny 1. 1. a 2. 1. 2008, přičemž od 1. 1. 2008 platí tří denní karenční doba, jsou nerozhodné.

Od čtvrtého dne trvání pracovní neschopnosti (3. 1. 2008) náleží zaměstnanci nemocenské ve výši 69 % denního vyměřovacího základu. Skutečnost, že podle zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů by v případě pracovní neschopnosti vzniklé v roce 2008 náleželo nemocenské ve výši pouze 60 %, je nerozhodná. Totéž samozřejmě platí i pro procentní sazby 66 % od 31. dne trvání pracovní neschopnosti a 72 % od 61. dne trvání pracovní neschopnosti.

Od patnáctého dne trvání pracovní neschopnosti (14. 1. 2008) bude nemocenské náležet z denního vyměřovacího základu započítávaného do první redukční hranice plně (100 %). Skutečnost, že podle zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů by se v případě pracovní neschopnosti vzniklé v roce 2008 započítávala částka denního vyměřovacího základu do první redukční hranice pouze 90 % po celou dobu trvání pracovní neschopnosti, je nerozhodná.

Přeplatky na nemocenském

V systému nemocenského pojištění se zavádí dva nové přeplatky na nemocenském.

- V § 47 odst. 2. Ustanovení § 47 odst. 1 zákona o nemocenském pojištění zaměstnanců ukládá zaměstnanci povinnost dodržovat stanovený léčebný režim, řídit se pokyny lékaře, zdržet se všeho, co ztěžuje jeho obnovení pracovní schopnosti, a plnit další tam stanovené povinnosti. Pokud zaměstnanec tyto povinnosti neplní, může mu být nemocenské dočasně sníženo nebo odňato, a to ode dne porušení některé z těchto povinností. Od 1. 1. 2008 platí, že takto může být sníženo nebo odňato i nemocenské, které již bylo vyplaceno. Takové nemocenské se stává přeplatkem, který je zaměstnanec povinen vrátit.

Příklad:

Zaměstnanec porušil léčebný režim dne 28. 1. 2008. Dne 6. 2. 2008 mu bylo vyplaceno nemocenské za leden 2008. Dne 26. 2. 2008 rozhodla okresní správa sociálního zabezpečení o odnětí nemocenského za období 14 dnů ode dne porušení léčebného režimu, tj. do dne 10. 2. 2008 včetně. Nemocenské za období 1. – 10. 2. 2008 plátce dávky nevyplácí, dávka vyplacená za období od 28. do 31. 1. 2008 bude přeplatkem, který je zaměstnanec povinen vrátit.

V souvislosti s touto zásadou je nutno upozornit na přechodné ustanovení, podle něhož platí, že došlo-li k porušení léčebného režimu nebo jiné povinnosti zaměstnance před 1. lednem 2008, lze i po 31. prosinci 2007 nemocenské dočasně snížit nebo odejmout jen za dobu, za kterou ještě nebylo vyplaceno. Možnost snížení či odnětí již vyplaceného nemocenského lze tedy použít na ty případy, kdy k porušení uvedených povinností došlo 1. 1. 2008 a později, a to bez ohledu na to, že pracovní neschopnost zaměstnance vznikla případně v kalendářním roce 2007.

- V § 48 odst. 2. Ustanovení § 48 odst. 2 zákona o nemocenském pojištění zaměstnanců ukládá zaměstnanci povinnost vrátit přeplatek na dávce, pokud zavinil, že dávka byla vyplacena neprávem, tj. zejména jestliže dávku vylákal, zamlčel některou rozhodnou skutečnost nebo nesplnil jinou závažnou povinnost uloženou mu právními předpisy. Od 1. 1. 2008 nově platí, že za přeplatek, který je příjemce nemocenského povinen vrátit, se vždy považuje nemocenské vyplacené požiteli starobního nebo plného invalidního důchodu za dobu delší, než je stanoveno v § 21, v důsledku zpětného přiznání tohoto důchodu.

Příklad:

Zaměstnanec, který nebyl poživatелеm starobního důchodu, byl uznán práce neschopným dnem 28. 1. 2008, pracovní neschopnost trvala 100 kalendářních dnů, tj. do 23. 4. 2008 včetně. Následně se stal tento zaměstnanec poživatелеm starobního důchodu, a to zpětně od 1. 12. 2007.

Při pracovní neschopnosti vzniklé dne 28. 1. 2008 obdržel zaměstnanec nemocenské za 97 kalendářních dnů (za dny 28. 1. až 30. 1. nemocenské neobdržel z důvodu zavedení karenční doby). Jako poživatel starobního důchodu, kterým se zpětně stal, však má nárok na nemocenské pouze po dobu 81 kalendářní den. Nemocenské za zbývajících 16 kalendářních dnů je přeplatkem na nemocenském, který musí zaměstnanec na základě rozhodnutí okresní správy sociálního zabezpečení vrátit.

JUDr. František Vlasák

Chcete se poradit s kolegy, chcete diskutovat
nad nejrůznějšími odbornými tématy či nad záležitostmi,
které se týkají Komory, využijte
„KONFERENCI“ v menu „Servis pro členy“
na internetových stránkách
www.komora-ucetnich.cz

Faktoring

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (§ 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů). Za vedení účetnictví je zodpovědná účetní jednotka. Tato interpretace není právně závazným stanoviskem – vyjadřuje odborný názor Národní účetní rady a může být aplikována pouze v kontextu s Předmluvou Národní účetní rady k interpretacím českých účetních předpisů.

Popis problému

1. Faktoring není v našem právním systému definován ani speciálně upraven účetním či daňovým předpisem, kromě několika odkazů neřešících obsah ani formu. Obecně představuje faktoring nikoliv pojem právní, ale pojem ekonomický, představující službu s cílem zajistit určitý specifický způsob financování v souvislosti s pohledávkami.

Konkrétních forem faktoringu je celá řada v závislosti na smluvním ujednání. Přitom je nutno ve smlouvě mezi společností poskytující tuto službu (faktorem) a společností, které je tato služba poskytována (klientem) přesně specifikovat, jak je to s právy (vlastnictvím) pohledávek a riziky jejich vymáhání.

2. V návaznosti na to lze rozlišit dvě základní formy faktoringu, z nichž každá může obsahovat další modifikace:
 - a) faktor nepřebírá ani právo (vlastnictví), ani rizika (správa pohledávek),
 - b) faktor přebírá jak právo (vlastnictví), tak rizika (postoupení či prodej pohledávek), přitom míra převzetí rizika faktorem může být různá.
3. Cílem interpretace není vysvětlovat různé formy faktoringu, které nemají vliv na to, jak má být o jednotlivých formách faktoringu správně účtováno. Zobrazení faktoringové transakce v účetnictví může být zásadně pouze dvojitá – rozvahové (tj. pouze na úrovni zúčtovacích vztahů) nebo výsledkové (jako prodej pohledávky).

Řešení

Předání pohledávek ke správě

4. V situacích, které odpovídají bodu 2a), se jedná o faktoring, kdy jsou poskytovány pouze služby, pohledávky (jejich vlastnictví) nepřechází na faktora. Jedná se tedy o služby poskytované při vymáhání a správě portfolia pohledávek, které současně znamenají určitou formu financování s cílem

zabezpečení likvidity účetní jednotky tam, kde sjednané lhůty splatnosti pohledávek (často z konkurenčních důvodů) jsou relativně dlouhé. Nejedná se tedy o postoupení pohledávek, ale o **předání pohledávek ke správě**.

5. V případě, že faktor pouze přebírá pohledávky do správy, **nejde o změnu vlastnictví**. Kvůli evidenci a snazšímu vymáhání pohledávek, přebírá v tomto případě faktor pohledávky do správy od klienta za nominální hodnotu a z praktických důvodů dlužník pak nezasílá úhradu původnímu věřiteli, ale faktorovi. Vzhledem k tomu, že tyto pohledávky zůstávají ve vlastnictví klienta, **zůstávají i v jeho účetnictví**. Pohledávky předané do správy faktorovi se v účetnictví klienta pouze přeúčtují na jiný analytický-účet pohledávek, aby byly evidovány odděleně od ostatních pohledávek. U faktora se pohledávky převzaté do správy sledují pouze na podrozvahových účtech.
6. Ze strany faktora může být předfinancování pohledávek doplněno poskytnutím překlenovacího úvěru, kdy vedle poplatku za službu si faktor účtuje i úrok, obojí je výnosem faktora a nákladem klienta. V případě stanovení výše poplatků za službu i výše úroků z úvěrů je třeba důsledně respektovat ustanovení daňové legislativy (např. § 2, odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, či § 23 odst. 7 a 10 zákona o daních z příjmů). Zda je úhrada pohledávek poukazována na účet původního vlastníka nebo na účet faktora, je relevantní pouze pro zaúčtování vzájemných pohledávek a závazků vč. možných zápočtů a případně pro samotný zánik pohledávky.
7. Úhrada poplatku a úroku faktorovi zpravidla probíhá zápočtem. V případě, kdy je částka od dlužníka poukázána na účet faktora, započítává se u klienta jeho závazek vůči faktorovi z titulu poskytnutí úvěru, úroku a poplatku za službu s pohledávkami vůči faktorovi evidovanými na samostatném analytickém účtu (balík pohledávek předaných ke správě). Klient doplatí případný rozdíl, pokud součet úvěru, úroku a odměny za službu převyší hodnotu pohledávek předaných ke správě inkasovanou faktorem od dlužníka. U faktora se stejně tak započte pohledávka vůči klientovi z titulu poskytnutého úvěru, úroku a odměny za správu pohledávek se závazkem z titulu inkasa pohledávek převzatých do správy od dlužníků; uhrazené pohledávky vyřadí faktor z podrozvahových účtů.
8. V případě neúspěšného inkasa od dlužníků vrací faktor pohledávky klientovi (vyřadí je z podrozvahových účtů). Klient převede tyto pohledávky z účtu pohledávek předaných ke správě zpět na účet odběratelů a splatí faktorovi částku poskytnutou při předfinancování (popř. splácí úvěr, úrok a poplatek za službu).

Postoupení pohledávek

9. Jiná je situace v případě bodu 2b), kdy faktoringová společnost pohledávky skutečně nakoupí a v souladu se smlouvou **dochází též k přechodu vlastnictví k pohledávkám**. Dochází přitom ke změně věřitele, klient již není věřitelem původního odběratele, ale stává se věřitelem faktora z titulu prodeje pohledávky a zároveň jeho dlužníkem z titulu poskytnutého úvěru. Pohledávka se tak stala vlastnictvím faktora, který je nyní věřitelem původního dlužníka, aniž by měl klient s touto pohledávkou již cokoliv společného.
10. Jestliže je smlouva uzavřena jako prodej pohledávky s přechodem vlastnictví i rizik, **je nutné podle platných účetních předpisů účtovat výsledkově**. Pohledávka se v tomto případě zpravidla prodává za nižší než nominální hodnotu. Zde se ovšem nelze vyhnout daňovému dopadu a rozdíl mezi nominální hodnotou pohledávky a prodejní hodnotou pohledávky, případně zvýšenou o vytvořenou opravnou položku, rezervu nebo o diskont připadající na zbývající dobu do lhůty splatnosti, jehož výše se posuzuje podle úrokové sazby obvyklé při poskytování finančních prostředků s odpovídající dobou splatnosti (viz § 24 odst. 2 písm. s) zákona o daních z příjmů), je nedaňový náklad.
11. Při prodeji pohledávek, kdy se jejich vlastníkem stává faktor, nelze již klientovi účtovat náklady na správu pohledávek, ale pouze náklady související s uzavřením smlouvy o prodeji pohledávek, pokud takové vznikly. V případě, že faktor poskytl klientovi úvěr, je úrok daňovým nákladem klienta ve výši ceny obvyklé a výnosem faktora.
12. V určitých případech může dojít k situaci, kdy je smlouva sice svým názvem deklarovaná jako smlouva o postoupení pohledávky, avšak svým obsahem daným konkrétními ustanoveními tomu věcně neodpovídá. Skutečná (ekonomická) podstata ujednání je tak zastírána stavem právním. Takovou situaci může být např. smlouva, ve které faktor nepřebírá zcela rizika spojená s inkasem pohledávek a za určitých (ne nepravděpodobných) podmínek může v případě jejich nezaplacení vrátit pohledávky zpět klientovi. V tomto případě může vznikat pochybnost o tom, zda takovou smlouvu účtovat u klienta výsledkově či rozvahově a je nezbytné vždy pečlivě a individuálně posoudit obsah smlouvy a zvolit způsob účtování o smlouvě, který odpovídá jejímu skutečnému obsahu.

Zdůvodnění závěrů

13. Faktoring je finanční služba, která může mít jak charakter spravování pohledávek, tak charakter prodeje pohledávek současně s cílem financování klienta. Míra převzetí rizika za dobytost pohledávek faktorem může být různá, závisí vždy na konkrétní smlouvě.

14. Za poskytnuté služby platí klient faktorovi odměnu za správu (v případě předání pohledávek ke správě) a úrok (v případě poskytnutí úvěru či předfinancování), které jsou z hlediska daně z příjmů daňově relevantním nákladem klienta bez zvláštních omezení. Je však třeba důsledně dbát na to, aby nedošlo k zastření skutečného stavu formou a aby cena služby a úrok se pohybovaly na úrovni „ceny obvyklé“.
15. Klient při faktoringu účtuje v závislosti na tom, o jakou formu faktoringu se jedná. Předání pohledávek ke správě se neúčtuje do výnosů, ani se neuplatňuje jako náklad. Hodnota pohledávek předávaných ke správě. Pohledávky zůstávají ve vlastnictví klienta, a proto je také vykazuje jako aktivum. Výsledkové účtování by v tomto případě nabalovalo obraty nákladů a výnosů (ve výnosech již bylo o pohledávce účtováno při jejím vzniku) a docházelo by tak ke zkreslování finančních ukazatelů účetní jednotky, předmětem jejíž činnosti není obchodování s pohledávkami. Faktor eviduje pohledávky převzaté do správy na podrozvahových účtech (nejsou jeho vlastnictvím).
16. Pokud ze smlouvy uzavřené mezi faktorem a klientem vyplývá, že dochází k převodu vlastnictví pohledávek, je třeba podle našich účetních předpisů postupovat stejně jako při prodeji jakéhokoliv jiného aktiva, tj. zaúčtovat prodej pohledávek do výnosů a účetní hodnotu pohledávek zúčtovat do nákladů. Zde je pak nutné respektovat daňové dopady (viz bod 10). Faktor se stává vlastníkem a účtuje o nakoupených pohledávkách na rozvahových účtech.
17. Pokud však ze smlouvy jasně vyplývá, že se pohledávky v případě, že nebudou zaplacený, vrací klientovi, neboť faktor nepřebírá rizika jejich inkasa, může dojít k tomu, že ekonomická podstata smluvního ujednání je zastírána stavem právním. Vzhledem k tomu, že úkolem účetnictví je poskytnout věrný a poctivý obraz skutečnosti (viz § 7 odst. 1), je účetnictví ekonomickým informačním nástrojem, který musí dávat přednost obsahu před formou (viz § 7 odst. 2) a klient by měl zvolit takový způsob účtování, který odpovídá skutečnému obsahu smluvního ujednání a povaze transakce na jejím základě provedené, a to bez ohledu na stav právní a na název smlouvy.

Tuto interpretaci schválila NÚR dne 28. května 2007.

Zpracovatelé interpretace:

Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.

Vysoká škola ekonomická v Praze

E-mail: muller@vse.cz

Ing. Jiří Škampa

Komora daňových poradců ČR

E-mail: skampa@skampa.cz

Vypořádání připomínek:

- 1) Výbor pro metodiku Komory auditorů ČR – připomínky zpřesňující některé formulace – byly zapracovány.
- 2) Komora daňových poradců – připomínky zpřesňující některé formulace, vyškrtnout přirovnání k leasingu v úvodním odstavci – bylo zapracováno.
- 3) Tax Partners Consulting – připomínka uvádí různé formy faktoringu – bylo zapracováno, že smyslem interpretace není řešení forem, ale účtování, které bez ohledu na formu smlouvy může být jen dvojitý (rozvahový a výsledkový). Akceptována byla připomínka, že je zcela nemožné požadovat, aby ve smlouvě bylo uvedeno, že jde o „nevratný proces“ – tato formulace byla vpuštěna.
- 4) Ernst & Young – připomínka k bodu 12 – nejedná se o výjimečné, ale o nejběžnější případy, doporučení bylo tento typ faktoringu více propracovat. Upravena byla formulace, že se nejedná o výjimečné případy, ale o určité případy. Další rozvedení tohoto bodu není možné v závislosti na různých typech faktoringu a různém smluvním ujednání, proto je to pokryto formulací, že je nutno vždy posuzovat individuálně každou smlouvu a účtovat tak, aby to odpovídalo nikoliv formě, ale obsahu.
- 5) Ing. Sehnalová doporučuje formulovat účtování v závislosti na „záměru účetní jednotky, zda používá faktoring jako způsob financování – účtuje se rozvahově, zda prodává pohledávky a obchoduje s nimi – účtuje se výsledkově. Domníváme se, že záměre těžko dokazuje a proto vždy bude záležet na posouzení smlouvy a jejím faktickém obsahu. Připomínka, že výsledkové účtování nabaluje obrat, a tím zkresluje finanční ukazatele byla zapracována.

★ ★ ★

Členové NÚR na jednání dne 5. listopadu 2007 rozhodli s ohledem zejména na přijatou novelu stavebního zákona měnící některé skutečnosti obsažené v interpretaci NÚR č. I - 6 „Splnění podmínek pro zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání“ o jejím stažení z veřejného publikování. Vzhledem ke složitosti problematiky považuje NÚR za důležité se tomuto tématu nadále věnovat.

Jak správně opravovat chyby v účetnictví

Patříte také mezi účetní, kteří, když objeví chybu, která se stala v minulých letech, zaúčtují její opravu do nákladů a výnosů běžného roku (řádných či mimořádných)? Pokud ano, činíte tak nejen v rozporu s logikou účetnictví, ale i některými účetními předpisy.

Vyhláška a ČÚS č. I 9: dva různé přístupy

Český účetní standard č. 19 (dále jen standard) v bodě 6.1. písm. b) uvádí, že „opravy nákladů nebo výnosů minulých účetních období se účtují na účtech nákladů a výnosů, kterých se týkají; jen v případě, že jde o významnou částku těchto oprav, považují se za mimořádné náklady nebo výnosy“.

Co se tedy stane, když se objeví chyba? V praxi to vypadá tak, že v drtivé většině případů se podniky, které mají povinnost postupovat podle českého zákona o účetnictví, jeho prováděcích předpisů a Českých účetních standardů, uchýlí k aplikaci bodu 6.1 standardu a jeho dalším, srozumitelným bodům (např. 3.10.5), které se jasně vyjadřují k opravám chyb.

Problém je však v tom, že vedle toho vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen vyhláška) vyžaduje následující: „v případě, že informace uváděné za minulé a běžné účetní období nejsou srovnatelné, upraví se informace za minulé účetní období s ohledem na významnost...“ (viz § 4 odst. 5).

Na první pohled spolu tato dvě ustanovení moc nesouvisí. Co však aplikace obou ustanovení způsobí v případě chyby? Pro ilustraci postačí jako nejjednodušší příklad opomenutí zaúčtování faktury za poradenské služby ve výši 100 tisíc Kč, která byla přijata v minulém účetním období. Na chybu se přišlo v polovině běžného roku.

Podle standardu bude tato operace zaúčtována jako náklad běžného období. Situace povede k tomu, že loňské náklady na poradenské služby byly díky chybě o 100 tis. Kč menší, náklady běžného roku budou díky ustanovení standardu o 100 tis. Kč větší, než by měly být. Jakákoli srovnatelnost či sledování trendu nákladů na poradenství je zcela vyloučena.

Této situaci se snaží zabránit citovaná vyhláška a stanovuje, že v případě nesrovnatelnosti informací je potřeba upravit srovnávací informace – tj. hodnoty za minulé účetní období v rozvaze, výsledovce a dalších výkazech.

Podle vyhlášky je tedy nezbytně nutné zaznamenat opomenutý náklad do srov-

návacích údajů za minulý rok, v našem případě by se to tedy mělo dotknout loňského výsledku hospodaření a loňských závazků.

Z uvedeného příkladu je zřejmé, že nelze vyhovět oběma předpisům najednou, a to ani v případě, že by náklad byl zaúčtován mezi náklady běžného roku a ještě by o něj byly opraveny srovnávací údaje. Nejen, že by se v takovém případě jedna transakce objevila v účetnictví dvakrát, ale srovnatelnosti by to nijak nepomohlo.

Kdy tento problém neexistuje

Popsaná situace kuriózně nenastává u všech účetních jednotek, standard totiž neaplikují banky a jiné finanční instituce a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v souladu s IFRS ve znění přijatém EU. Tyto účetní jednotky opravují chyby minulých let úpravou srovnávacích údajů, a tak se oprava nedotkne nákladů a výnosů běžného období. Tento článek se tedy týká pouze těch účetních jednotek, které mají povinnost tento standard aplikovat.

Které řešení zvolit: vyhlášku nebo standard?

Vzhledem k tomu, jak jasně zní odpověď na tuto otázku, je zajímavé, že v praxi se volí řešení opačné. Zákon o účetnictví v § 36 hovoří o tom, že obsah Českých účetních standardů „nesmí být v rozporu s ustanoveními tohoto zákona a ostatních právních předpisů ani obcházet jejich účel“. Předně to, co zákon zakazuje, nestalo se v případě standardu: jeho část je v rozporu s jiným právním předpisem – výše uváděnou prováděcí vyhláškou. Z logiky věci vyplývá, že ustanovení standardu není nejen nikým vynutitelné (je v rozporu se zákonem), ale správně by nemělo být ani možné jeho použití, protože podnik aplikující tuto část standardu porušuje zároveň prováděcí vyhlášku zákona o účetnictví.

Aplikace § 7 odstavce 1 a 2 zákona o účetnictví

Vzhledem k tomu, že se jedná o rozpor mezi standardem a vyhláškou, není použití tohoto paragrafu nezbytně nutné, nicméně celá situace se bezprostředně dotýká jeho smyslu. Pokud dojde k chybě v minulém účetním období, je její zaúčtování do běžného roku v přímém rozporu s tím, že zákon zde účetním jednotkám ukládá povinnost, aby obsah jejich účetní závěrky odpovídal skutečnému stavu. Jestliže podnik v běžném období nepřijal poradenskou službu ve výši 100 tisíc Kč (což je skutečný stav), nelze tedy v běžném období vykázat náklad na poradenské služby ve výši 100 tis. Kč. Jak ještě víc by se dalo vzdálit od reality než zaúčtováním něčeho, co se vůbec nestalo?

O jaký názor se v praxi opřít

Problém opravy chyb a srovnatelnosti je již několik let diskutován na půdě Národní účetní rady (NÚR). Teprve nedávno se NÚR zcela jasně a konkrétně

k tomuto problému postavila s tím, že v tomto případě je nezbytně nutné preferovat vyhlášku před standardem a věrnost účetnictví před formalistickým naplňováním ustanovení nejnižších účetních předpisů.

Vzhledem k tomu, že se na tomto řešení shodli renomovaní experti, kteří pocházejí z členů Národní účetní rady, je zde k dispozici velmi seriózní, oficiálně zveřejněný odborný názor (viz www.nur.cz), o který se může kterýkoli podnik opřít.

Správné řešení - postup

Jak by mělo vypadat správné řešení, které je v souladu s prováděcí vyhláškou zákona a § 7 odst. 2 zákona o účetnictví? Řešení bude demonstrováno na výše uvedeném příkladu s přijatými poradenskými službami za 100 tis. Kč.

Vykázání

Náklady běžného období musí zůstat neovlivněny, protože v běžném období žádná transakce nenastala. Co je v účetnictví špatně, je zisk minulých let a ten je potřeba opravit.

V našem případě, kdy dojde k objevení chyby příliš pozdě (závěrka prošla auditem, byla schválena valnou hromadou, kopie byla uložena do sbírky listin), není závěrku dost dobře možné změnit. Místo toho dojde pouze ke změně srovnávacích údajů v závěrce za běžné období – tj. upraví se hodnoty, které se přebírají z minulých závěrek. Dojde tedy k tomu, že loňská závěrka nebude přesně odpovídat srovnávacím údajům, které z ní (za normálních okolností) pocházejí.

Konkrétně v rozvaze dojde ke snížení zisku, který bude uveden jako zisk vykazovaný loni, a ke zvýšení závazků z konce minulého roku. Ve výsledovce dojde k úpravě ve sloupci srovnávacích údajů v řádku „služby“.

Účtování

Ze stejných důvodů, z jakých nelze již měnit schválené a uložené výkazy, nelze ani otevřít již uzavřené účetní období. Z toho důvodu dojde k tomu, že částka 100 tis. Kč bude zaúčtována v běžném období, ale ne jako náklad, ale jako snížení výsledku hospodaření minulých let. Souvztažně dojde ke zvýšení závazků. Pokud účetní jednotka bude postupovat tímto způsobem, tak:

- a) z jedné chyby neudělá dvě tím, že opačnou chybu zaúčtuje v běžném období, jak to požaduje standard, čímž dojde k naplnění § 7 odst. 1 zákona o účetnictví, a
- b) splní požadavek prováděcí vyhlášky, protože údaje uváděné jako srovnávací a údaje za běžné období se stanou srovnatelnými.

Opravy a daň z příjmů

Uvedený postup nemá žádný vliv na placení daní z příjmů. Daňový režim oprav chyb je zcela upraven daňovými předpisy a ty na účetních předpisech nepone-

chávací zhora nic. Není nezajímavé, že daně nikdy problém s opravami chyb neměly – s opravami se nikdy nečekalo až na vyplnění daňového přiznání za běžný rok, ale podávala se přiznání dodatečně.

V uvedeném případě bude tedy podnik ve vlastním zájmu podávat dodatečně daňové přiznání.

Tím se dostáváme k další chybě: v loňském účetním období v důsledku opomenutí nákladu byla špatně vypočtena daň z příjmů. To znamená, že vedle nákladu na poradenské služby byl ještě špatně náklad na daň z příjmu; v našem případě měl být o 24 tis. Kč nižší. Ačkoli uvedený postup nemá vliv na placení daně z příjmů, má vliv na její zaúčtování a vykázání. Chyba se bude opravovat podobně jako chyba způsobená opomenutím faktury: výsledek hospodaření minulých let bude zvýšen o 24 tis. Kč a zároveň bude snížen závazek ze splatné daně (tj. měla by zřejmě vzniknout pohledávka).

Opravy a auditor

Velký problém s řešením opravy chyb podle standardu zažívali auditoři. Vedle popsaného obecného problému s věrností měli ještě problém s plněním auditorské směrnice ISA 710, která se věnuje srovnávacím údajům (pozn.: v překladu ISA 710 je použit termín „srovnatelné“).

Mezinárodní standard ISA 710, který Komora auditorů ČR (KA ČR) převzala za svůj, totiž vůbec nepředpokládá, že někde na světě existuje oprava chyby minulých období, která se zaúčtuje a vykáže ve výsledku hospodaření běžného období. Odstavec 15b tohoto standardu jasně přikazuje, že v případech, kdy dojde k objevení chyby a o tuto chybu nejsou upraveny srovnávací údaje (což je postup podle standardu), musí auditor vydat výrok s výhradou ke srovnávacím údajům. To stavělo auditory do velmi těžké úlohy: podle vlastních standardů museli klientům, kteří do puntíku splnili veškeré „výslovné“ požadavky těch nejposlednějších účetních předpisů, vystavit výrok s výhradou, pokud je nevykázání oprav ve srovnávacích údajích významně zkreslilo.

Mimochodem tato situace byla jedním z posledních impulsů pro NÚR, aby se problémem zabývala. Samotná KA ČR se však na vážnou situaci rozhodla reagovat navíc sama, a to s ohledem na to, že převažující praxí je bezvýhradná aplikace řešení vyžadovaného standardem. Ačkoli tedy NÚR zastává názor, že aplikace diskutovaných ustanovení standardu je minimálně nevhodná, KA ČR nemůže spoléhat na to, že „pouhý“ názor NÚR bude více akceptován než došlé znění účetního standardu.

Z toho důvodu KA ČR v květnu 2007 vydala aplikační doložku k ISA 710, která upravila mj. odst. 16 tak, že auditor může akceptovat i takovou opravu chyby minulých let, která zasáhne do výsledku hospodaření běžného roku (přičemž umožňuje auditorovi tuto skutečnost zmínit ve své zprávě, ale nepožaduje modifikovaný výrok).

Námítky proti navrhovanému řešení

Vzhledem k tomu, že opravy chyb minulých účetních období se v ČR zaznamenávají do běžného roku už po velmi dlouhou dobu, mnoho účetních oprava proti výsledku hospodaření minulých let zaskočí. Poté, co dojde k překonání nezvyklosti tohoto postupu, většina účetních naopak ocení to, že mají nástroj na řešení chyby, která nezpůsobí katastrofu (zejména) v zisku běžného období, tj. že nejsou nuceni udělat chybu novou, avšak zrcadlově obrácenou.

Častou námitkou je: „jak se mám vzepřít výslovnému ustanovení Českých účetních standardů“. Opravy chyb jsou bezpochyby problémem, protože se jim standard věnuje na několika místech výslovně. Nicméně na straně vzepření se standardu nestojí jen prostá logika, ale i dikce zákona o účetnictví, která hovoří o konceptu věrnosti účetnictví realitě a která stanovuje hierarchii účetních předpisů. Nyní mají účetní navíc k dispozici i výslovný názor NÚR.

Není nezajímavé, že náklad na poradenské služby, který zde posloužil jako příklad, se neobjeví v žádné výsledovce, myšleno v žádném výkazu v jeho části za běžné období. V loňském roce náklad chyběl v důsledku chyby, v běžném roce by neměl být zaúčtován jako náklad, ale pouze by se měl objevit ve srovnávacích údajích. To by mohlo vést k domněnce, že takto lze skrývat náklady - v jednom roce se na ně zapomene a ve druhém už se v nákladech neobjeví.

To je jen naivní myšlenka. Oprava chyby způsobí změnu výsledků hospodaření minulých let, což je značně nestandardní operace, a v podstatě jakýkoli pohyb v této položce musí být náležitě vysvětlen. Tento fakt je jedním z důvodů, proč se v zahraničí zcela běžně používá výkaz o změnách ve vlastním kapitálu. V tomto výkazu jsou chyby velmi výrazně vidět. Naproti tomu je celkem snadné chyby zamaskovat do nákladů běžného roku, kde splynou s ostatními. Navrhované řešení je tedy bezpochyby transparentnější. Pokud se chyby opakují nebo jsou významné, je zřejmé, že ani jejich zmizení z běžných čísel výsledovek podvádějící management nezachrání.

Dalším argumentem obhájců řešení minulých chyb v běžném výsledku hospodaření je, že srovnávací údaje v běžném období přesně neodpovídají závěrce minulého období, ze které mají pocházet. Jak by také mohly, když ta minulá závěrka byla špatná! Je naopak zcela přirozené, že tyto hodnoty sobě neodpovídají. Tyto hodnoty sobě mají odpovídat pouze v případě, kdy je vše v pořádku. Smyslem účetnictví není krýt chyby a tvářit se, jak vše sedí, když to není pravda.

Tato situace bývá přirovnávána i k tomu, že dojde k porušení bilanční kontinuity. V takovém případě se však jedná o její nepochopení. Bilanční kontinuita je pravidlo, které říká, že žádná rozvaha nespadne z nebe, tj. že mezi rozvahami jsou vazby představované jednotlivými transakcemi. Pokud máme k dispozici dvě rozvahy, musíme vždy být schopni z účetnictví zjistit, proč se konkrétní položka změnila. Bilanční kontinuita je mezi zahajovací rozvahou a konečnou roz-

vahou, i mezi konečnou a zahajovací. Tím, že oprava chyby minulých let je opravdu zaúčtována (např. proti zisku minulých let), bilanční kontinuitě bylo učiněno zadost. Nedošlo k žádnému svévolnému měnění výkazu.

Dalším problémem spojeným s účtováním oprav chyb minulých let je schvalování zisku valnou hromadou.

První problém spočívá v tom, že díky chybě dojde k chybnému rozdělení zisku. Tato chyba je však způsobena původní chybou v účetnictví a nelze je eliminovat jakýmkoliv způsobem účtování opravy, pokud ovšem nedojde k opravě celé závěrky ještě před jejím schválením.

Druhou otázkou je, jak je rozdělování zisku ovlivněno opravováním chyb minulých let. Protože obchodní zákoník vymezuje disponibilní zisk bez ohledu na zisk běžného roku (jinými slovy lze rozdělit vše mimo vyjmenované složky vlastního kapitálu), není dopad různého účtování opravy žádný. Je irelevantní, zda je opravou ovlivněn zisk minulých let nebo zisk běžného období, protože disponibilní zisk je stručně řečeno jejich součet.

Změna odhadu a chyba

Od okamžiku, kdy se začne oprava chyby (správně) účtovat proti ziskům minulých let, je nutné začít pečlivě rozlišovat mezi chybou a změnou odhadu. Vytvoření rezervy nebo dohadné položky pasivní ve výši, která neodpovídá budoucím platbám, není chybou. V účetnictví se pracuje s odhady a nepřesnost je jejich vlastností.

Na druhé straně je rozdíl mezi tím, když podnik zapomene zaúčtovat rezervu, a mezi tím, když její výši nepřesně odhadne. První případ je příkladem chyby, která by měla být účtována proti výsledku hospodaření minulých let, ve druhém případě jde pouze o nepřesný odhad a dopad nepřesného odhadu ovlivní výsledek běžného období. Vše, co bylo doposud napsáno o chybách, se tedy netýkalo nepřesnosti odhadů.

Doporučení na závěr

Doporučení je prosté: postupovat podle předpisů vyšší právní síly (zákona a vyhlášky), nikoli podle nejnižšího předpisu, kterým je standard. Možná si sami všimnete, že si tak ušetříte pracné vysvětlování podivného ovlivnění výsledovky chybou minulých let nechápavému managementu. Anebo se nabízí ještě jedno hypotetické řešení: nedělat chyby vůbec.

Ing. Jiří PELÁK, Ph.D.

Vysoká škola ekonomická v Praze

Jak účtovat slevy?

Obecný princip

Obecně se domníváme, že veškeré typy slev je třeba účtovat stejným způsobem, jakým byla účtována položka, ke které se příslušná sleva vztahuje. Tj. souvisí-li sleva s položkou, která již prošla výkaz zisku a ztráty prostřednictvím určitých nákladových či výnosových účtů, potom je třeba i slevu vykázat jako snížení stejných nákladových či výnosových položek. Pokud se sleva vztahuje k pořízenému aktivu, jež dosud nebylo „spotřebováno“ (typicky zásoby), potom je třeba tuto slevu vykázat jako snížení hodnoty daného aktiva.

Tento princip se vztahuje na veškeré typy slev a srážek:

- za odebrané množství u jednotlivých dodávek,
- za celkové odebrané množství za určité časové období (nemusí se vztahovat k jedné dodávce)
- za včasnou platbu,
- za špatnou kvalitu, za pozdní dodání atd.

Slevy za včasnou platbu

Specificky je třeba zmínit slevy za včasnou platbu, které jsou poskytnuty za úhradu před splatností příslušného závazku. Tyto slevy jsou v praxi často účtovány jako finanční náklad nebo výnos. Současná účetní legislativa tento postup výslovně nezakazuje, nicméně tento postup dle našeho názoru nevystihuje podstatu transakce. Podle našeho názoru slevy za včasnou platbu nepředstavují finanční náklad nebo výnos, ale jedná se jednoduše o způsob určení celkové částky plnění, na které se kupující dohodl s prodávajícím v závislosti určité smluvní podmínce stanovené variabilně (v tomto případě variabilní platební podmínce). Proto doporučujeme o slevách za včasnou platbu účtovat stejně jako o ostatních slevách.

Příklad

Smlouva na koupi zboží stanoví kupní cenu 100 za předpokladu 30 denní splatnosti a zároveň nárok na slevu ve výši 2 za předpokladu zaplacení do deseti dnů. Jinými slovy, smlouva umožňuje kupujícímu zvolit si celkovou pořizovací cenu zboží v závislosti na termínu zaplacení. Pokud kupující zaplatil do třiceti dnů, využil smluvní možnost nakoupit zboží za cenu 100. Pokud kupující zaplatil do deseti dnů, využil smluvní možnost nakoupit zboží za cenu 98 (100–2). To je identické situaci, kdyby se kupující už v okamžiku uzavření smlouvy zavázal k platbě do deseti dnů, neboť v takovém případě by prodávající stanovil kupní cenu rovnou ve výši 98. Skutečnost, že se kupující k platbě do deseti dnů dopředu nezavázal, nýbrž využil této možnosti v rámci variabilních smluvních podmínek, nic nemění na věcné podstatě transakce, ve které jeho náklady na pořízení zboží činily 98.

Přetrvávající praxe účtování slev za včasnou platbu jako finančních výnosů či nákladů pravděpodobně vychází z dnes již neplatného režimu DPH. Při určování režimu DPH v případě poskytování bonusů za včasnou platbu je časovou chybou snaha rozlišovat, zda je poskytnutí bonusu tzv. „cenovou“ nebo „platební“ podmínkou. Oba dva tyto pojmy zavedl dnes již nepoužitelný pokyn MF ČR, který upravoval aplikaci DPH před vstupem České republiky do EU. Zatímco zákon o DPH před 1. 5. 2004 definoval jako základ daně cenu za zdanitelné plnění, dnes platný zákon o DPH určuje, že základem daně je úplata za zdanitelné plnění. Před vstupem České republiky do EU tak cena, tj. základ daně, v některých případech zůstávala nezměněna, a to i když se změnila výše úplaty (jednalo se o „platební“ podmínku nemající vliv na základ daně), v některých případech cena byla modifikována spolu s úplatou (v takovém případě se jednalo o „cenovou“ podmínku ovlivňující základ daně). V současnosti je takové členění naprosto nepodstatné, od 1. 5. 2004 je potřeba zjišťovat pro stanovení základu daně výhradně jen výši úplaty.

Výjimkou z výše uvedeného principu by podle našeho názoru měly být případy, kdy smlouva mezi prodávajícím a kupujícím stanoví termín splatnosti, který je významně dlouhý (např. 90 dnů či více), a zároveň stanoví nárok na slevu za včasnou platbu. V takovém případě lze argumentovat, že vzhledem k významné délce časového období, za které je sleva poskytována, se již jedná o nástroj finančního charakteru a tato sleva by potom představovala finanční náklad nebo výnos.

Účtování u dodavatele

U dodavatele jsou poskytnuté slevy a srážky součástí tržeb, což znamená, že snižují pohledávky a tržby. Mohou pro ně být zřízeny samostatné analytické účty

- 60x/311 (v případě vystavení daňového dobropisu i 343/311).

Na konci účetního období je třeba případně zaúčtovat dohadnou položku pasivní v případech, kdy odběrateli v daném účetním období vznikl nárok na slevu, nebo je velmi pravděpodobné, že vznikne

- 60x/389

Účtování u odběratele

Odběratel musí specifikovat, k čemu se daná sleva vztahuje:

- na služby,
- na zásoby (majetek), které ale již byly spotřebovány,
- na zásoby (majetek), které ještě spotřebovány nebyly.

Pokud se sleva vztahuje na položku, která již prošla výkazem zisku a ztráty (služby či majetek, který byl spotřebován), potom je třeba snížit související náklad ve výkazu zisku a ztráty (tj. stejný náklad, do kterého byla účtována položka, se kterou sleva souvisí).

Pokud ale sleva souvisí s majetkem společnosti, který doposud nebyl spotřebován (a je vykázán jako součást aktiv v rozvaze), je třeba patřičně snížit pořizovací cenu daného aktiva.

Praktická ukázka účtování

1. Pořízena zásoba zboží — 50 ks, cena za jednotku Kč 10, tj. celková pořizovací cena před slevou 500.
2. Následně přiznána sleva Kč 100.
3. Ve chvíli přiznání slevy bylo 20 ks zásob ještě na skladě, zbytek spotřebován v pořizovací ceně před slevou.

(bez vlivu DPH)

Pořízení zásob	131	321	500
Přijetí na sklad	132	131	500
Vyskladnění 30 ks	504	132	300
Poskytnutí slevy (slož. úč. zápis)	321 (ev. 311)	132	40
	321 (ev. 311)	504	60

Pokud společnost dosud tímto způsobem neúčtovala, je třeba provést změnu metody účtování slev a odpovídajícím způsobem tuto změnu metody zaúčtovat. Změnu metody je třeba vždy provést k začátku účetního období, v případě významných částek s využitím účtů 582, 682.

V případě, že by k datu uzavření účetních knih byl znám pouze dohad týkající se slevy, jež bude poskytnuta za plnění přijatá v běžném účetním období – je třeba vytvořit dohad.

Převzato z Účetního zpravodaje společnosti Deloitte Česká republika

NOVÁ LEGISLATIVA

Ze Sbírky zákonů:

Částka 85 – rozeslána dne 16. října 2007:

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů – novelizuje padesát zákonů – **podrobněji** v bulletinu od str. 2 (účinnost dnem 1. ledna 2008 s výjimkami).

Částka 87 – rozeslána dne 31. října 2007:

Zákon č. 269/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 363/2000 Sb., o informačních systémech veřejné správy a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony – novelizuje dalších šest zákonů, mj. obchodní zákoník či zákon o státní sociální podpoře (účinnost dnem 31. října 2007).

Zákon č. 270/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony – novelizuje dalších devět zákonů, mj. zákony o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, o dani silniční, o spotřebních daních a o dani z přidané hodnoty (účinnost dnem 31. října 2007).

Nařízení vlády č. 272/2007 Sb., kterým se mění nařízení vlády č. 484/2006 Sb., o výši časových poplatků a o výši sazeb mýtného za užívání určených pozemních komunikací (účinnost dnem 1. prosince 2007).

Částka 93 – rozeslána dne 15. listopadu 2007:

Vyhláška č. 286/2007 Sb., o centrální evidenci dotací (účinnost dnem 1. ledna 2008).

Částka 97 – rozeslána dne 29. listopadu 2007:

Zákon č. 296/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, a některé zákony v souvislosti s jeho přijetím – novelizuje celkem 105 (!!!) zákonů, mj. zákon o účetnictví (upravuje zejména §§ 17 a 20), všechny daňové zákony, obchodní zákoník, občanský zákoník, živnostenský zákon a zákon o auditorech (účinnost dnem 1. ledna 2008 s výjimkami).

Zákon č. 298/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 29. listopadu 2007).

Částka 99 – rozeslána dne 7. prosince 2007:

Vyhláška č. 306/2007 Sb., kterou se mění vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 7. prosince 2007).

Z Úředního věstníku Evropské unie:

Svazek 50: C 273 – publikován dne 15. listopadu 2007:

Výroční zpráva Účetního dvora o plnění rozpočtu za rozpočtový rok 2006, spolu s odpovědní orgánů.

Svazek 50: C 274 – publikován dne 15. listopadu 2007:

Konečná účetní závěrka Evropských společností za rozpočtový rok 2006.

Svazek 50: L 304 – publikován dne 22. listopadu 2007:

Nařízení Komise (ES) č. 1358/2007 ze dne 21. listopadu 2007, kterým se mění nařízení (ES) č. 1725/2003, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) č. 8 (platnost dnem 25. listopadu 2007).

IFRS č. 8 – Provozní segmenty nahrazuje IAS č. 14 – Vykazování podle segmentů, uplatňování nejpozději prvním dnem účetního období 2009.

Svazek 50: L 304 – publikován dne 5. prosince 2007:

Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2007/64/ES ze dne 13. listopadu 2007 o platebních službách na vnitřním trhu, kterou se mění směrnice č. 97/7/ES, 2002/65/ES, 2005/60/ES a 2006/48/ES a zrušuje směrnice č. 97/5/ES (platnost dnem 25. prosince 2007).

INFORMACE Z MINISTERSTVA FINANČÍ

Informace MF ČR ze dne 16. listopadu 2007 k uplatňování DPH u bytové výstavby od 1. ledna 2008

Zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, je s účinností od 1. ledna 2008 novelizován zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Snížená sazba daně se zvyšuje na 9 %.

Bytovým domem se pro účely zákona o DPH rozumí stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomu účelu určena, rodinným domem se rozumí stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé rodinné bydlení a je k tomu účelu určena a v níž jsou nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní podlaží a jedno podzemní podlaží a podkroví, a bytem se rozumí soubor místností, popř. jednotlivá obytná místnost, která svým stavebně technickým uspořádáním a vybavením splňuje požadavky na trvalé bydlení. Z nového ustanovení § 48 zákona vyplývá, že se při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby bytového domu, rodinného domu nebo bytu, vymezenou stavebním zákonem nebo v souvislosti s opravou těchto staveb uplatní snížená sazba daně. Opravou se rozumí též údržba. Obdobně se snížená sazba daně uplatní u rekonstrukcí a oprav příslušenství bytového domu, rodinného domu nebo bytu. Snížená sazba daně se uplatní také při poskytnutí stavebních a montážních prací vč. konstrukcí,

materiálů, strojů a zařízení, které se zabudují nebo zamontují jako součást uvedených staveb vč. jejich příslušenství.

Z nového ustanovení § 48a vyplývá, že se snížená sazba daně uplatní při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou staveb pro sociální bydlení a také při změně dokončené stavby nebo v souvislosti s opravou těchto staveb, vč. jejich příslušenství. Snížená sazba daně se uplatní také při poskytnutí stavebních a montážních prací vč. konstrukcí, materiálů, strojů a zařízení, které se jako součást do uvedených staveb zabudují nebo zamontují.

U převodu staveb pro sociální bydlení včetně jejich příslušenství se uplatní snížená sazba daně, pokud se neuplatní osvobození od daně podle § 56 zákona o DPH. Byty a rodinné domy pro sociální bydlení jsou vymezeny celkovou podlahovou plochou. Bytem pro sociální bydlení se rozumí byt, pokud jeho celková podlahová plocha nepřesáhne 120 m², přičemž do této celkové podlahové plochy se započítávají plochy místností bytu, vč. místností, které jsou příslušenstvím bytu. Nezapočítávají se plochy prostorů, které nejsou místností (balkóny, terasy, lodžie).

Rodinným domem pro sociální bydlení se rozumí rodinný dům, pokud jeho celková podlahová plocha nepřesáhne 350 m². Celkovou podlahovou plochou rodinného domu pro sociální bydlení se rozumí součet podlahových ploch všech místností rodinného domu. Místností se rozumí místně a prostorově uzavřená část stavby, vymezená podlahovou plochou, stropem a pevnými stěnami. Podle tohoto vymezení se místností nerozumí např. půda a sklepní kóje s nepevnými stěnami.

Z § 48a zákona také vyplývá, co se rozumí bytovým domem pro sociální bydlení. Bytovým domem pro sociální bydlení se rozumí bytový dům, v němž jsou pouze byty pro sociální bydlení. Pokud budou v bytovém domě, který nespĺňuje definici bytového domu pro sociální bydlení prodávány jednotlivé byty, řídí se sazba daně při prodeji bytů celkovou podlahovou plochou jednotlivých bytů.

Při poskytnutí stavebních prací spojených s výstavbou bytů, jejichž celková podlahová plocha přesáhne 120 m² a rodinných domů 350 m², se uplatní základní sazba daně.

Pokud plátce přijme v období do 31. prosince 2007 platbu na stavební práce spojené s výstavbou bytu, uplatní z této přijaté platby sníženou sazbu daně ve výši 5 %. Pokud bude plátce v roce 2008 účtovat provedení stavebních prací spojených s výstavbou bytu, uplatní DPH ze základu daně, který stanoví jako rozdíl celkové částky základu daně a základů daně z přijatých plateb, u nichž již vznikla povinnost přiznat daň. Při vyúčtování základu daně po 1. lednu 2008 uplatní plátce pro stavební práce prováděné v rámci výstavby bytu pro sociální bydlení, rodinného domu pro sociální bydlení nebo bytového domu pro sociální bydlení sníženou sazbu daně ve výši 9 %. Pro stavební práce prováděné v rámci

výstavby bytu, rodinného domu nebo bytového domu, které nesplňují vymezení bytů a staveb pro sociální bydlení, se uplatní základní sazba daně 19 %.

Podle přechodného ustanovení uvedeného v bodě 2 novely zákona o DPH, dojde-li u převodu bytového domu, rodinného domu nebo bytu, které nesplňují podmínky stavby pro sociální bydlení, k právním účinkům vkladu do 31. prosince 2007, uplatní se snížená sazba daně ve výši 9 %.

Finanční zpravodaj Ministerstva financí ČR:

Finanční zpravodaj č. 6 - 7/2007 (10. října 2007) přináší:

Pokyn MF ČR č. D - 308 o stanovení lhůt v daňovém řízení (viz bulletin č. 2/2007).

Pokyn MF ČR č. D - 311 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, vč. Protokolu k ní.

Pokyn MF ČR č. R 2 - 07 k řízení programů a provozování informačního systému programového financování

Pokyn MF ČR č. D - 312 - sdělení ke smlouvě o zamezení dvojího zdanění s Belgickým královstvím.

Z dalších informací zveřejněných na internetových stránkách Ministerstva financí ČR:

- Informace MF ČR o novelách zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (12. listopadu 2007).
- Veřejná diskuse č. III/2007 k transpozici Směrnice o platebních službách na vnitřním trhu (13. listopadu 2007) – lhůta pro zaslání připomínek je stanovena na 31. prosince 2007.
- Závěry mise Mezinárodního měnového fondu (Article IV Consultation) ke stavu české ekonomiky (21. listopadu 2007).
- Zpráva MF ČR o vývoji finančního trhu v I. pololetí 2007 (27. listopadu 2007).
- Strategie financování a řízení státního dluhu na rok 2008 (3. prosince 2007).
- Konvergenční program České republiky – aktualizovaná verze listopad (3. prosince 2007).
- Upozornění na daňové povinnosti v roce 2008 vč. daňového kalendáře (6. prosince 2007).

MODERNIZACE ÚČETNÍCH SYSTÉMŮ VEŘEJNÉHO SEKTORU

Aplikace IPSAS na příkladu Evropského společenství a OECD

Veřejný sektor rozvinutých zemí (zemí Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj – OECD) se v rostoucí míře potýká s požadavkem daňových poplatníků, mezinárodních i jiných institucí a zainteresovaných stran na zkvalitnění finančních informačních výstupů o své činnosti. V pozadí těchto snah jsou mj. požadavky po manažerském řízení veřejných financí (tzv. „3E nakládání s veřejnými prostředky“¹⁾) způsobem obdobným jako v podnikatelské sféře, což implikuje potřebu informačně výkonnějšího systému účetnictví a výkaznictví. Bez těchto informací nelze přitom efektivně manažersky řídit, nelze transparentně vyvozovat odpovědnost za nakládání s veřejnými prostředky. Kvalitní spolehlivé účetnictví veřejné správy je považováno za prostředek ke snížení informační asymetrie voličů a daňových poplatníků, za systémový prvek naplňování demokratické povinnosti skládání účtů státního managementu za svou činnost, za součást kontrolních mechanismů a nástroj zpětné vazby potřebné pro řízení. Dosavadní systémy, vycházející zejména z peněžní báze účetnictví a pokladního plnění rozpočtu, se jeví jako nedostatečné a netransparentní vzhledem k potřebám moderního manažerského řízení, z toho důvodu je vyvíjen tlak na jejich reformu či modernizaci. Mnohé z těchto snah narážejí na odpor úřednických, byrokratických struktur, které mají tendenci konzervovat zažitě postupy, procesy i systémy. Skutečným impulsem pro modernizaci účetních systémů veřejné správy tak bývají až hrozby či selhání systémů (finanční krize) či potřeby naplnění určitých požadavků (např. mezinárodních institucí), částečně i určitá móda (modernizují i jiné státy a mezinárodní instituce, nelze zůstat pozadu) či „mimikry“ (touha po prezentaci pokroku v oblasti veřejných financí či zastírání (ne)efektivnosti vynaložených investic do informační infrastruktury).

Po věcně koncepční stránce se modernizace účetních systémů projevuje zejména ve změně samotného východiska účetnictví (někdy nazývaného účetní báze) veřejného sektoru, konkrétně v aplikaci účetnictví akruálně pojatého (accrual basis) namísto účetnictví pojatého peněžně (cash basis). Zeměmi, jež přistoupily k takovéto modernizaci svých účetních systémů na ústřední (federální, státní úrovni), jsou státy s nejvyspělejšími světovými ekonomikami – Velká Británie (2001), USA, Francie (2005), Nový Zéland, Kanada. Tyto státy vyví-

¹⁾ Effectiveness (účinnost), efficiency (efektivita), economy (hospodárnost).

nuly vlastní akruální účetní systémy. Vedle těchto snah se vyvinulo také celosvětově harmonizační úsilí v oblasti účetnictví veřejného sektoru, které zastřešuje Mezinárodní federace účetních (IFAC).

Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor

IFAC v roce 1986 vytvořil Výbor pro veřejný sektor, který se zaměřil na poznávání potřeb účetnictví veřejné správy a sběr relevantních informací (výstupem byly studie tohoto výboru). V roce 1996, po seznámení se s problematikou, byl zahájen tzv. Standard project, jehož úkolem bylo realizovat snahu po vytvoření mezinárodně uznávané sady účetních standardů pro veřejný sektor. Od té doby dochází k postupnému vydávání standardů zvaných Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS). Již v samém počátku byla z obsahového hlediska zvolena následující strategie:

- standardy budou plně akruální (nebudou úlevy v podobě určitých modifikací snižující úroveň akruálnosti), pro potřeby zejména méně rozvinutých zemí však budou vydávány i standardy založené na peněžní (cash basis) východisku;
- standardy budou vycházet (v praxi v podstatě kopírovat) podnikatelské standardy IFRS/IAS, které v té době měly velmi kvalitně propracovaný systém a byly srozumitelné;
- veřejný sektor se v sadě standardů bude promítat v podobě specifik, budou vydávány i zcela specifické standardy pro veřejný sektor;
- koncepční rámec bude sestaven až později, v případě potřeby výkladu se bude vycházet z podnikatelských IFRS/IAS,
- standardy IPSAS se budou věnovat obsahové náplni údajů vykázaných v účetní závěrce (jde v podstatě o standardy výkaznictví), nevěnují se tedy prvořadě samotnému účtování ve smyslu postupů účtování.

Do dnešní doby bylo vydáno 24 plně akruálních standardů a jeden standard založený na peněžní bázi. Standardy lze rozlišit na skupiny standardů obecně se týkajících účetnictví, obecně se týkajících uznávání a oceňování a standardů týkajících se specifických transakcí a položek. Prvních zhruba dvacet standardů se specifikům veřejného sektoru věnovalo velmi málo, teprve poslední přijímané standardy se již prvořadě soustředí na specifika veřejného sektoru; jejich další zpracovávání a vydávání je plánováno (v oblasti oceňování – např. tzv. aktiva národního dědictví).

Nezastupitelným pozitivem IPSAS je, že se nejedná o národní, ale mezinárodní sadu standardů, což napomáhá předcházet určitým předpojatostem (vůči předkládání některých zemí za vzor) a tím snadněji šířit tyto předpisy a napomáhat modernizaci účetnictví veřejného sektoru ve světě. Dále je třeba zmínit, že již samotný fakt existence těchto standardů (srovnávací měřítko) vede v řadě zemí k zamyšlení, zda právě jejich účetní systém není zastaralý a není zapotřebí

modernizace; v takovém případě IPSAS vedou k přínosné diskusi a jsou velmi dobrým vodítkem modernizačních snah.

Jednotlivé země standardy IPSAS většinou neimplementují v jejich originální podobě, obvykle z nich však vycházejí. IPSAS v originální podobě se užívají spíše u mezinárodních institucí – NATO, OECD, Evropská společenství, nově i OSN. Jejich aplikace způsobuje z účetního hlediska některé neobvyklé výsledky, což souvisí s aplikací plně akruálního modelu v prostředí veřejného sektoru. Obsahem tohoto příspěvku bude představení některých aspektů IPSAS na příkladu Evropského společenství a OECD, a to s důrazem na tyto neobvyklosti.

Modernizace účetního systému Evropské komise

Evropská komise se zavázala zmodernizovat své účetnictví, a to tím způsobem, že sladí svůj přístup s přístupem, který by přijalo velké množství zemí a který podporují mezinárodní subjekty jako např. IFAC nebo OECD. Tato změna znamenala zejména nahrazení dříve používaného systému příjmů a výdajů na základě peněžních toků systémem akruálního účetnictví, tj. účetnictví založeného na časovém rozlišování, kdy výnosy a náklady se zaznamenávají na účty v době, kdy nastaly, a nikoli v okamžiku, kdy jsou za ně přijaty či vydány peníze. Cílem tedy bylo vyvinout účetní rámec, který by vycházel z podobných principů jako účetnictví soukromého sektoru a který by byl mezinárodně srovnatelný a zároveň přijatelný. Práce na projektu modernizace účetního systému byly zahájeny již v roce 2003 s tím, že nový systém by měl být používán od ledna 2005. Byla vytvořena nová pravidla a metody vycházející IPSAS a v případě účetních transakcí, pro které příslušný standard IPSAS ještě nebyl k dispozici, se vycházelo z mezinárodních účetních standardů (IAS/IFRS). Za účelem získání nového systému, který by poskytoval vedoucím pracovníkům kvalitnější informační základnu pro jejich rozhodování a který by zvýšil transparentnost a kvalitu každoročně vykazovaných účetních informací, byly provedeny následující kroky:

- nový účetní systém byl vtělen do 15 nových účetních pravidel;
- byla vytvořena nová účetní osnova;
- byly vytvořeny nové účetní postupy, procedury a manuály;
- byla sestavena nová počáteční rozvaha, ve které byly údaje za rok 2004 upraveny tak, aby byly v souladu s nově přijatými pravidly;
- byla provedena adaptace existujícího IT systému podle nových požadavků;
- byly představeny a zavedeny nové moduly (např. pro registraci smluv, faktur apod.);
- došlo k propojení do jednoho systému, který je schopen zajistit širokou škálu informací;
- došlo ke změně způsobu řízení transakcí;
- byla vytvořena mezitímní a finální účetní závěrka za rok 2005 podle nových pravidel.

Při sestavování účetní závěrky podle nových účetních pravidel se změna projevila zejména v následujících oblastech:

1. Zálohy: V aktivech se zálohy vykazují pouze v případě, že představují zálohy vyplacené příjemcům s úmyslem poskytnout jim počáteční hotovost. Jedná se o peníze, které příjemce dosud nevyužil nebo k nimž zatím nepředložil zprávu či žádost o proplacení s podrobným popisem toho, jak byly prostředky vynaloženy.
2. Krátkodobé závazky: Účetní systém nyní uznává náklady či závazky v okamžiku, kdy je schvalující útvary považují za vynaložené a způsobilé.
3. Časové rozlišení: Nově se do účetnictví odhadují hodnoty účetních položek, které se týkají příslušného období, ale např. účetní doklad bude k dispozici až v příštím období.
4. Důchody splatné členskými státy: Z důvodu používání nových účetních pravidel Komise po poradě a diskusi s poradní odbornou skupinou na účetní standardy rozhodla, že záruky členských států, že budou financovat důchody zaměstnanců ES, nespĺňuje podmínky nutné k tomu, aby byly v rozvaze vykazovány jako pohledávka (oproti roku 2004, kdy tyto pohledávky vykazovala).
5. Částky vyžadované od členských států: Na základě nových pravidel musí docházet k vyčíslení a vykazování nákladů, které se mají financovat ze souhrnného rozpočtu, ale které před koncem roku nebyly nahlášený. Podle pravidel akruálního účetnictví je tedy část výdajů zaúčtována v roce N, třebaže jsou ve skutečnosti uhrazeny až v roce N+1 z rozpočtu N+1. Zařazení těchto výdajů do účetnictví a skutečnost, že odpovídající částky potřebné k jejich financování jsou uznány až v příštích letech, vedly k tomu, že závazky ke konci roku značně převýšily aktiva.

Po složitých procesech, kterým předcházelo více jak dvouleté úsilí byla sestavena první účetní závěrka podle nových účetních principů, a to k datu 31. 12. 2005, jejíž zkrácenou podobu budeme prezentovat dále.

Struktura čistých aktiv zachycených v rozvaze podle našeho názoru zcela neodpovídá doporučené struktuře rozvahy dle IPSAS 1. Důvodem je nevykázání výše dosaženého výsledku hospodaření (tzv. kumulovaných přebytků/schodků), uvedeného v následujícím výkazu změn čistých aktiv a výsledovce.

Při bližším zkoumání rozvahy Evropských společenství sestavené k 31. 12. 2005 uživatelé těchto informací určitě překvapí zjištění, že ES vykazují čistá aktiva v záporné výši –62 145 mil. EUR. Okamžitě vyvstane otázka, jak je to možné, dá se tato informace interpretovat např. tak, že mají ES problémy signalizující např. nedodržení jednoho ze základních předpokladů účetní jednotky a to nepřetržitost trvání této účetní jednotky? Při bližším prozkoumání položek, které tento záporný stav způsobují a po prostudování podrobnějších informací, které poskytuje příloha k účetní závěrce, zjistíme následující vysvětlení.

Rozvaha Evropských společností k 31. 12. 2005

Rozvaha	31/12/2005 (v mil. EUR)
Aktiva:	
Dlouhodobá aktiva	4168
Půjčky a investice	5711
Dlouhodobé předfinancování:	
strukturální fondy	22 732
ostatní	6 633
Ostatní aktiva	7 608
Peníze a ostatní likvidní prostředky	11 854
Aktiva celkem	58 706
Závazky	
Zaměstnanecké požitky	33 156
Ostatní závazky	5 167
Krátkodobé závazky	82 528
Závazky celkem	120 851
Čistá aktiva	-62 145
Rezervy	2 808
Částky k vyžádání od členských států	
Důchody zaměstnancům (dlouhodobé)	-33 156
Ostatní částky (splatné v roce 2006)	-31 797
Čistá aktiva	-62 145

Výkaz změn čistých aktiv

v mil. EUR

	Rezervní fondy		Akumulovaný přebytek (schodek)	Hospodářský výsledek za rok	Celkem
	Fond přečtení na reálnou hodnotu	Ostatní rezervní fondy			
Zůstatek k 31. prosinci 2004(*)	0,000	1 055,268	9 258,038	4 194,018	14 507,324
Změna účetních zásad	88,457	1 423,807	-67 616,685	0,000	-66 104,421
Zůstatek k 31. prosinci 2004(po úpravě)	88,457	2 479,075	-58 358,647	4 194,018	-51 597,097
Pohyb v rezervách Záručního fondu		145,082	-145,082		0,000
Pohyby reálné hodnoty	-7,095				-7,095
Ostatní		-0,451	9,073		8,622
Rozdělení hospodářského výsledku za rok 2004		103,541	1 353,770	-1 457,311	0,000
Výsledek plnění rozpočtu za rok 2004 pípsaný k dobru členským státům				-2 736,708	-2 736,708
Hospodářský výsledek za účetní období (rok)				-7 812,464	-7 812,464
Zůstatek k 31. prosinci 2005	81,362	2 727,247	-57 140,886	-7 812,465	-62 144,742

Záporná čistá aktiva způsobují zejména tzv. částky k vyžádání od členských států ve členění důchody zaměstnancům a ostatní částky (splatné v roce 2006).

Důchody zaměstnancům

Na základě pravidel důchodového systému evropských úředníků Společenství, která byla vymezena novým Služebním řádem úředníků Evropských společností (v platnosti od 1. května 2004), byly provedeny pojistně-matematické výpočty zá-

vazků důchodového systému ES. Tento systém počítá s různými druhy důchodů a příspěvků (starobní, invalidní, důchod pro pozůstalé). V souladu s článkem 83 služebního řádu ES se dávky vyplácené z důchodového systému vyplácejí z rozpočtu Společenství. Za tyto dávky společně ručí členské státy a úředníci do důchodového systému přispívají svým povinným příspěvkem k dlouhodobému financování z jedné třetiny. Jak již však bylo zmíněno, záruky členských států, že budou financovat důchody, nesplňují podmínky nutné k tomu, aby byly v rozvaze vykazovány jako pohledávka. Pohledávka z tohoto titulu tedy v aktivech vykázána není, vykázána je pouze závazek, což představuje jeden z důvodů vykazování záporných čistých aktiv.

Ostatní částky

Tato částka představuje nadměrné výdaje vzniklé Společenství do 31. 12. 2005, které musí být hrazeny z budoucích rozpočtů. Aplikací nových akruálních účetních metod dochází k rozdílu mezi účetními peněžními toky a rozpočtovými účty. Na základě nových pravidel musí Společenství ocenit a ve svých výkazech vykázat výdaje hrazené ze souhrnného rozpočtu, které však do konce roku nebyly nahlášeny. V účetnictví se tedy zachycují výdaje období N, ačkoliv budou hrazeny až v období N+1 z rozpočtu Společenství pro rok N+1, protože Společenství od svých členských států požadují zdroje, až když potřebují peníze na úhradu dlužné částky a ne dopředu, tj. v období, kdy vznikl závazek. Existence záporných čistých aktiv tedy jen ukazuje rozdíl mezi účetnictvím založeným na peněžních tocích a akruálním účetnictvím v případě účetní jednotky, která je financována podle jejich hotovostních potřeb. Ve výkazech se nebere v úvahu skutečnost, že členské státy jsou povinny poskytnout v budoucnu potřebné zdroje k úhradě výdajů tak, jak nabíhá jejich splatnost.

OECD

Rovněž účetní výkazy OECD jsou sestavovány v souladu s IPSAS a jsou ověřovány externími auditory. Ve skutečnosti OECD byla první mezinárodní organizací, která tyto standardy přijala a s nimi i zavedla akruální účetnictví. Výhody, které akruální účetnictví přináší, spočívají zejména v úplném zobrazení aktiv a závazků, rozšířeném vykazování, efektivním řízení a rozhodování za minimalizace rizika chyb v platbách příjemcům.

Co se týká jednotlivých členských zemí OECD, jen Austrálie, Finsko, Francie, Nový Zéland, Řecko, Švédsko, Velká Británie a USA používají pro konsolidované účetní závěrky plně akruální základ a jen Island, Itálie a Kanada používají pro konsolidované účetní závěrky akruální základ s určitými prvky na hotovostním základě.

Rozvaha OECD k 31. 12. 2005 (viz str. 57) podobně jako rozvaha ES vykazuje záporná čistá aktiva, tj. potýká se s podobnými problémy jako výkaznictví ES, viz rozvaha níže.

Výsledovka (včetně vykazování podle segmentu)

v mil. EUR

	2005
PROVOZNI VÝNOSY	107 890
<i>Výnosy z vlastních zdrojů a příspěvků:</i>	103 964
Zdroje z HND	70 861
Zdroje z DPH	16 018
Tradiční vlastní zdroje	14 265
Rozpočtové úpravy	2 606
Příspěvky třetích zemí (včetně členských zemí ESVO)	214
<i>Provozní výnosy</i>	3 926
Pokuty	719
Náhrada výdajů	1 386
Příjmy ze správní činnosti	895
Ostatní provozní výnosy	926
PROVOZNI NÁKLADY	107 597
<i>Správní režie:</i>	6 127
Náklady na zaměstnance	3 613
Náklady vynaložené v souvislosti s dlouhodobými aktivy	320
Ostatní administrativní náklady	2 194
<i>Provozní náklady:</i>	101 470
Přímé řízení na ústřední úrovni	11 281
Nepřímé řízení na ústřední úrovni	351
Decentralizované řízení	1 733
Sdílené řízení	86 925
Společné řízení	248
Ostatní provozní náklady	932
PŘEBÝTEK Z PROVOZNI ČINNOSTI	293
Výnosy z finančních operací	399
Náklady finančních operací	-369
Zvýšení důchodových závazků	-8 044
(SCHODEK Z NEPROVOZNI ČINNOSTI)	-8 014
PODÍL ČISTÉHO (SCHODKU)	
PŘÍDRUŽENÝCH SUBJEKTŮ A SPOLEČNÝCH PODNIKŮ	-91
SCHODEK Z BĚŽNÉ ČINNOSTI	-7 812
HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK ZA ROK	-7 812

Výše nastíněné problematické oblasti, které vedou k vykazování záporných čistých aktiv, byly diskutovány i na mezinárodní konferenci zabývající se modernizací účetnictví ve veřejném sektoru, která se konala před rokem v Bruselu. Byla zde řešena zejména otázka zachycení penzijních závazků. Tuto problematiku zatím IPSAS neřeší a ES tedy použila pro tvorbu pravidel ustanovení IAS 19. Byly zde diskutovány zkušenosti, např. Francie IAS 19 tímto způsobem neaplikovala a penzijní závazky vykazuje v podrozvaze.

K tomu, aby účetní reforma byla úspěšná, je nutná komplexní změna, zahrnující všechny účetní a auditorské profese. Nezbytné je také vyvinutí odpovídajícího počítačového systému, proškolení odpovědných pracovníků a vypracování vlastního vnitřního kontrolního

prostředí. Ačkoli IPSAS představují určitý aplikační rámec, pro organizace jako Evropská komise, OSN či NATO a jiné vyplývá potřeba tento aplikační rámec přizpůsobit svým specifikům.

Modernizace účetnictví veřejného sektoru ČR

Účetnictví veřejného sektoru ČR, respektive veřejné správy ČR (státu, municipalit) je v současné době předmětem zájmu modernizačních snah ze strany Ministerstva financí. Celý projekt je připravován v návaznosti na reformu veřejných financí, souvisí s plánovaným procesem zavádění státní pokladny a aktuálního účetnictví.

Modernizační snahy byly podporovány twinningovým projektem, ve kterém francouzští experti doporučili použít jako základnu modernizačních snah standardy IPSAS. K zajištění potřebné informační základny zajistil Nejvyšší kontrolní úřad oficiální překlad těchto standardů z anglického do českého jazyka (Příručka IPSAS pro rok 2005) a umožnil tak seriózní a žádoucí analýzu pro implementaci principů mezinárodně uznávaných standardů. Vydaný překlad příručky byl

Rozvaha OECD k 31.12. 2005	
Rozvaha	31/12/2005 (v tis. EUR)
Aktiva	
Dlouhodobá aktiva	289 033
Dlouhodobé pohledávky	10 175
Ostatní finanční aktiva	182 685
<i>Oběžná aktiva:</i>	
Půjčky a investice	10 133
Pohledávky a zálohy	74 453
Zásoby	693
Peníze a peněžní ekvivalenty	133 635
Aktiva celkem	700 807
Závazky	
Zaměstnanecké požitky	1 135 032
Rezervy	10 336
Krátkodobé závazky	236 644
Půjčky	10 000
Závazky celkem	1 392 012
Čistá aktiva	
Ostatní rezervy	32 455
Částky k vyžádání od členských států	-763 395
Důchody zaměstnancům	101 328
Hospodářský výsledek	-61 593
Čistá aktiva celkem	-691 205

NKÚ poskytnut knihovnám, akademické obci a institucím veřejné správy. Modernizaci účetnictví v ČR tak byl poskytnut významný startovací předpoklad. ČR se tím nachází na cestě k významné modernizaci účetních systémů veřejné správy, jež bude bezesporu významně metodicky ovlivněna akruálními standardy IPSAS. Zkušenosti zemí a institucí, které touto modernizací již prošly, jsou velmi cenné. Tento příspěvek na příkladech Evropského společenství a OECD ukazuje, jak významně a pozitivně dokáže akruální účetnictví změnit vypovídací schopnost překládaných informací, jak dokáže vyvést na světlo slabší stránky systému financování (viz např. financování budoucích důchodů současných úředníků). Tyto informace jsou velmi cenné pro rozhodování voličů, politiků, daňových poplatníků, modernizace účetnictví se tím v rozvinutých zemích vč. ČR stává návratnou investicí do kvalitní informační infrastruktury. Podaří-li se plánovanou modernizaci účetnictví veřejné správy ČR účinně uskutečnit v plánovaném termínu do roku 2010, bude tento krok významným příspěvkem ke zlepšení hospodářského řízení veřejných financí v rámci dlouhodobě diskutovaných reforem.

Zdroje:

Úřední věstník Evropské unie, C264/1 ze dne 31.10. 2006, Komise – Konečná účetní závěrka Evropských společenství, účetní období 2005
 Modernizace účetního systému EU 9/2006 – viz <http://ec.europa.eu>
 Internetové stránky Ministerstva financí ČR a OECD.

Ing. Marie Kotková
Ing. Luboš Rokos
Ing. Jarmila Schmidtová

MONITOR

ČNB spustila dne 19. listopadu novou grafickou podobu svých internetových stránek. Cílem redesignu bylo vytvoření nové přehlednější struktury velmi rozsáhlého webu a oživení poměrně konzervativního vzhledu.

Novinkou na domovské stránce je v levé dolní části menu „Veřejnost“ s kontaktními údaji a informacemi o publikacích, expozici, knihovně a archivu banky. Nově jsou hned na úvodní stránce v horní pravé části zobrazeny kurzy koruny vůči euru a americkému dolaru. Další novinkou je interaktivní kalendář zobrazující po kliknutí na příslušný den informace o publikovaných údajích a akcích ČNB a jejich představitelů. Okna s informacemi „Pro veřejnost“, „Pro média“ a „Pro odborníky“, obsahující přímé odkazy na nejčastěji hledané informace pro danou cílovou skupinu, byla upravena do podoby záložek. Součástí servisního menu je i slovník odborných výrazů.

Daně. ČR má téměř nejsložitější a administrativně nejnáročnější daňový systém na světě (!).

Společnost PricewaterhouseCoopers a Světová banka v rámci projektu Doing business 2008 (www.doingbusiness.org) zpracovaly studii Jak se platí daně. Průzkum zahrnoval 178 zemí světa. Metodologie pro výpočet celkového daňového zatížení jednotlivých zemí využívá metodiku Total Tax Contribution Framework vypracovanou

PricewaterhouseCoopers, která zahrnuje všechny daně placené podniky. Studie srovnává počet daňových plateb, čas potřebný ke splnění daňových povinností a celkové daňové zatížení (to zahrnuje pět typů daní: daň z příjmů, sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, majetkové daně, DPH a další daně jako např. obecní či spotřební daně). Všechny výše uvedené indikátory pak určují celkovou výhodnost daňového systému jednotlivých zemí.

Studie umožňuje přímé porovnání daňových systémů všech 178 zemí. Dokládá, že pro podniky je důležitá nejen daňová sazba, ale také administrativní náročnost placení daní. Právě ta měla velký vliv na celkové umístění v žebříčku zemí s nejméně výhodným daňovým systémem. Např. skandinávské země jsou sice známy vysokými daňovými sazbami, ale díky jednoduchému systému se umístily v první půlce.

V letošním žebříčku zemí s nejméně výhodným daňovým systémem obsadily prvních deset míst Maledivy, Singapur, Hongkong (Čína), Spojené arabské emiráty, Omán, Irsko, Saudská Arábie, Kuvajt, Nový Zéland a Kiribati. Naopak v desítku zemí, kde je placení daní nejnáročnější, skončily (na místech 169. až 178.) Panama, Jamajka, Mauritánie, Bolívie, Gambie, Venezuela, Středoafrická republika, Kongo, Ukrajina a Bělorusko. Česká republika obsadila poměrně nelichotivé 113. místo (Slovensko je na tom ještě hůře - až 122., z tradičních zemí EU je za námi pouze Itálie).

Evropská unie je příkladem rozdílnosti daňových systémů. Tři země EU se

umístily na předních místech žebříčku (Irsko – 6., Velká Británie – 12. a Dánsko – 13.), ale jiné tři jsou na úplném konci (Polsko – 125., Maďarsko – 127. a Rumunsko – 134.).

Administrativní náročnost placení daní je pro podniky stále velkou zátěží. V celosvětovém průměru potřebuje jedna společnost každý rok téměř dva měsíce na splnění svých daňových povinností. Mezi zeměmi jsou však velké rozdíly – např. v Ázerbajdžánu trvá zaplacení spotřební daně 105 dní, zatímco ve Švýcarsku to společnosti zvládnou za jediný den. Švédským společnostem stačí vyplnit jeden elektronický formulář, zatímco v Bělorusku čeká podniky 124 daňových plateb ročně.

Z hlediska administrativní náročnosti skončila Česká republika v poslední desítku (168. !!!), neboť společnosti zde potřebují 930 hodin ročně na splnění daňových povinností. To je nejvíce ze všech zemí EU. V Bulharsku, které je v rámci EU na předposledním místě, potřebují společnosti 600 hodin. Právě kvůli této administrativní náročnosti se Česká republika umístila až na 113. místě žebříčku výhodnosti daňového systému. Celkové daňové zatížení, které studie vyjadřuje jako podíl všech povinných daní a odvodů na zisku společnosti, je v České republice téměř 50 %. Nejvíce (skoro 80 %) tvoří odvody na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.

Fair and true již nevyhovuje? Britský nezávislý regulátor Financial Reporting Council (FRC) dohlížející nad finančním výkaznictvím a corporate gover-

nance najal experta k posouzení aktuálního významu slovního spojení „Fair and true“. Objevují se hlasy, že s vývojem anglického jazyka se možná význam tohoto výrazu posunul. Klíčovou metodou posouzení nebude jen filologické bádání, ale zejména analýza všech soudních sporů ve Velké Británii za posledních 25 let, při nichž význam spojení „fair and true“ hrál roli.

Koně. Milovníci koní měli o druhém říjnovém víkendu napilno. Zatímco v Pardubicích se konala legendární Velká pardubická, na pražském Císařském ostrově proběhlo pod záštitou nadačního fondu U-INVEST a pana Václava Vydry Mezinárodní mistrovství ČR v paradrezúře.

Pořadatelem letošní soutěže byl Klub Kvítek a mezi hlavními partnery soutěže vedle hlavního města Prahy, MČ Prahy 7 a ČSOB byla i Komora certifikovaných účetních. Mediálními partnery byli Pegasfilm, týdeník Profit a Czech Business Weekly.

Paradrezúra je paralympijským spor-



tem, kdy jezdec předvádí se svým koněm předem danou úlohu na obdélníku 20 x 40 m (resp. 20 x 60 m), po jehož obvodu je umístěno 8 – 12 písmen. Dvojice je hodnocena 3 – 5 rozhodčími, kteří výkon oceňují známkami od 0 do 10, kdy 10 je známka nejlepší.

Díky příjemnému počasí si do haly našlo cestu velké množství diváků, kterým se ve čtyřech handicapových skupinách představili jezdci z pěti států. V rámci šampionátu byly na programu mistrovské soutěže, soutěž týmů, volné sestavy na hudbu a tradiční doplňková soutěž pro neklasifikovatelné a začínající jezdce. Vítanou součástí této sportovní akce byla pochopitelně sobotní večerní party.

Madeira. Evropská komise schválila prodloužení zvýhodněného daňového režimu na Madeiře do roku 2020. Zvýhodněný daňový režim se bude vztahovat na společnosti nově založené ve volné zóně Madeira v období od letošního roku do roku 2013.

Uplatnění snížené sazby závisí na počtu vytvořených pracovních míst a výši ročního příjmu. Snížené sazby daně jsou stanoveny postupně ve výši 3, 4 a 5 % pro období 2007–9, 2010–2012 a od roku 2013.

Nově založené společnosti budou moci dále využít osvobození od srážkové daně při výplatě dividend, úroků a licenčních poplatků a osvobození od kapitálového poplatku, notářských a registračních poplatků.

Nové internetové stránky zprovoznila od prosince také Česká správa sociálního zabezpečení. Současně ovšem

provozuje i původní web. To proto, aby si klienti zvykli na nový design i navigaci a měli dostatek času zorientovat se a seznámit se se všemi změnami a v případě potřeby se mohli vrátit k informacím na původním webu. Intranet a web ČSSZ spravují dva zaměstnanci. Denně zveřejňují několik desítek nových informací, průměrně jde o zhruba 700 materiálů měsíčně.

Personální změny. Novým náměstkem ministra financí pro daně a cla se stal Ing. Peter Chrenko. Přichází z pozice vedoucího partnera firmy Ernst & Young pro Slovenskou republiku. Jeho nejdůležitějším úkolem bude připravit nový zákon o dani z příjmu, který by měl výrazně zjednodušit daňový systém (je na čase – viz info na str. 58). Komora auditorů ČR má nové vedení. Na svém XVII. sněmu zvolili auditorem prezidentem Ing. Petra Šobotníka a viceprezidentkou prof. Ing. Libuši Müllerovou, CSc. Změnilo se i vedení jednotlivých orgánů Komory.

Předávání certifikátů. V polovině listopadu se letos potřetí a opět





v Michnově paláci na pražské Malé Straně slavnostně předávaly nové certifikáty. V roli předávajících byli vedle prezidenta Svazu účetních Ing. Harny tentokrát místopředsdkyně Komory Ing. Mgr. Markovičová a předseda Komitétu pro certifikaci a vzdělávání prof. Ing. Král, CSc. Certifikát vyššího stupně obdrželo i devatenáct členů Komory – certifikát bilančního účetního převzali Ing. Iva **Bakešová**, Jana



Balogová, Mgr. Elena **Byková**, Ing. Miroslava **Faktorová**, Olga **Goišová**, Soňa **Hamalová**, Ing. Jaroslava **Kasýková**, Michaela **Nováková**, Marie **Olšerová**, Ing. Dana **Petříčková**, Marcela **Pirošová**, Ilona **Sudíková**, Oldřich **Šareš**, Jitka **Škudrnová**, Ing. Barbora **Štefanová** (foto nahoře), Ing. Jana **Vosátková**, Jana **Záhorová** a Ing. Václav **Židek** a účetní expertkou se oficiálně stala Ing. Miroslava **Černá** (foto dole). Ještě jedno dodatečné blahopřání.

A když jsme u gratulací – členku Komory doc. Ing. Liliu **Dvořákovou**, CSc. jmenoval prezident republiky dne 5. listopadu 2007 profesorkou. Velká gratulace.

Regulace. Expertní skupina pro účetnictví, audit, pojišťovnictví a finanční reporting FRC (viz str. 59) oznámila podstatné rozšíření aktivit. Nyní bude zkoumat nejen finanční výkazy společností, ale i jejich soulad s obsahem Board of Directors. Zaměří se především na veřejně obchodovatelné společnosti a velké privátní společnosti. Chce dosáhnout toho, aby ve zprávě členů správního orgánu nebylo nic opomenuto či zkrleseno a aby komunikace členů správních orgánů byla v souladu s pravdivým stavem společnosti, kterou spravují.

LZ

KPV v roce 2008

V systému KPV pro příští rok nejsou žádné změny – pro připomenutí základní principy: celkový rozsah vzdělávání v kalendářním roce činí čtyřicet hodin (z toho třicet hodin ve strukturované části), možnost převodu nesplněného závazku postupně až do tří let a možnost kladného převodu v max. rozsahu 15 hodin při překročení ve strukturované části do dalšího roku. Semináře lze absolvovat u kterékoliv vzdělávací instituce (u partnerských organizací mají členové Komory slevu).

Níže zveřejňujeme odborná témata vzdělávání v systému KPV (v bulletinu pouze základní okruhy – **podrobněji na internetových stránkách**). Rozsah doporučených témat zůstává, obdobně jako v předchozích letech, značně široký. Pro příští rok Komora rovněž vyhláší tzv. prioritní témata, tedy témata z nichž alespoň jedno by měl absolvovat každý certifikovaný účetní.

Prioritními (povinnými) tématy pro rok 2008 jsou následující okruhy:

- **Aktuality v účetnictví a v daních (dopady zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů)**
- **Pracovněprávní problematika se zaměřením na novelu zákoníku práce, zákony o nemocenském pojištění a pojištěním na sociální zabezpečení**
- **Interní kontrolní systémy, řízení rizik**

Rámcové okruhy dalších témat KPV:

Témata prohlubující odborné znalosti certifikovaných účetních:

- Dotace – účetní a daňová problematika
- Obchodní zákoník se zaměřením na povinné zveřejňování vůči dalším subjektům
- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)
- Konsolidovaná účetní závěrka podle IFRS a českých předpisů
- Účetnictví finančních institucí
- Účetnictví nevýdělečných organizací
- Občanský zákoník
- Konkurz a vyrovnání
- Celní problematika
- Problematika leasingu
- Přeměny obchodních společností
- Cenné papíry a finanční deriváty v praxi podnikatelů
- Etický kodex profesních účetních
- Kurzy v rámci systému certifikace účetních pro II. stupeň nebo III. stupeň

Témata rozšiřující odborné znalosti certifikovaných účetních:

- Hospodářská kriminalita
- Evropská integrace
- Interní audit
- Externí audit
- Finanční analýza účetních výkazů
- Podniková ekonomika
- Odborné kurzy v cizím jazyce (zejména Aj, Nj, Fj)
- Informační technologie a informační systémy v účetnictví

Témata doplňující znalosti certifikovaných účetních:

- Manažerské, komunikační a prezentační dovednosti

NOVINKY Z ČIIA, o.s.



Český institut interních auditorů, o.s. má za sebou úspěšný 2. ročník mezinárodní konference o interním auditu ve středoevropském regionu. Konference se zúčastnilo 220 interních auditorů z 15 zemí Evropy a vyměnili si své zkušenosti a poznatky ve třech sekcích – „Řízení lidských zdrojů“, „Výstupy interního auditu“ a „Auditní systém ve veřejné správě“.

Třetí ročník této úspěšné konference připravujeme již nyní na podzim 2008 ve spolupráci s Maďarským institutem interních auditorů v Maďarsku.

V čele Kanceláře ČIIA, o.s. nastala změna – 1. listopadu se ujal funkce ředitele Ing. Daniel Häusler, který naposledy působil v Centru pro regionální rozvoj České republiky a od roku 2006 je viceprezidentem ČIIA, o.s.

Posledním titulem Nakladatelství ČIIA, o.s. v letošním roce je překlad německého originálu „Úloha interního auditu ve správě a řízení společností v Evropě“. Publikace je k dostání v kanceláři ČIIA, o.s.



V letošním roce si připomínáme třicáté výročí od vzniku Mezinárodní federace profesních účetních (International Federation of Accountants – IFAC)¹⁾. Organizace byla založena dne 7. října 1977 na 22. Světovém Kongresu profesních účetních v Mnichově. V současné době sdružuje 155 členských organizací ze 118 zemí a reprezentuje více než 2,5 mil. profesních účetních činných ve veřejném sektoru, průmyslu a obchodu i v akademické oblasti. Česká republika je v IFAC zastoupena Komorou auditorů ČR a Svazem účetních (Komorou certifikovaných účetních).

Jedním z prvních úkolů IFACu bylo vytvoření společné základny pro účetní profesi ve světovém měřítku, a umožnění setkávání zástupců účetních organizací nejrůznějších úrovní vývoje a zajistit tak spojení zdrojů, myšlenek, zkušeností k rozvoji celé světové účetní profese.

Na svém prvním jednání Shromáždění IFAC vytýčilo 12ti bodový pracovní plán, který měl za cíl nasměrovat práci komisí i zaměstnanců pro první pětileté období. Mnoho bodů z tohoto prvotního plánu stále ovlivňuje aktivity IFAC dnes vč. tvorby mezinárodních standardů, zavedení etického kodexu a podpory užšího vztahu s uživateli finančních výkazů.

Na počátku byly vytvořeny tři komise IFAC, jejichž úkolem bylo vytvořit a prosazovat mezinárodní standardy v oblastech auditu, etiky a vzdělávání. Dnešní struktura výborů a komisí, která je výsledkem třicetiletého vývoje je následující:

International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB (Mezinárodní výbor pro auditorské a ujišťovací standardy)

Tento výbor vydává, reviduje Mezinárodní standardy auditu, které jsou v současné době buď zcela přijaty nebo jsou základem pro národní auditorské standardy ve více než 100 zemích světa. Česká republika přijala tyto standardy jako základní východisko pro provádění auditu a dalších auditorských zakázek.

International Ethics Standards Board for Accountants – IESBA (Mezinárodní výbor pro etické standardy pro účetní)

Základním výstupem tohoto výboru je Mezinárodní etický kodex pro účetní, který je celosvětově přijímán jako východisko pro chování a jednání profesních účetních, obsahuje řadu detailních etických požadavků na činnost profesních účetních a návodů jak se zachovat v určitých situacích. Etický kodex byl jed-

Poslání IFAC:

ve veřejném zájmu posilovat účetní profesi na celém světě, přispívat k rozvoji stabilních mezinárodních ekonomik vytvářením vysoce kvalitních profesních standardů a jejich uváděním do praxe vč. jejich mezinárodní konvergence, podporovat širokou mezinárodní diskusi o relevantních profesních tématech.

¹⁾ Viz též článek v Bulletinu č. 4/2006.

notlivými členskými organizacemi buď přijat bezvýhradně nebo se stal základem národních resp. členských kodexů. Úlohou členských organizací IFAC je dohled nad dodržováním požadavků Etického kodexu a vedení disciplinárních řízení s těmi svými členy, kteří se vůči Etickému kodexu provinili.

International Accounting Education Standard Board – IAESB (Výbor pro mezinárodní vzdělávací standardy)

Tento výbor nejprve publikoval sadu šesti základních vzdělávacích standardů, postupně k nim byl připojen sedmý standard věnovaný kontinuálnímu profesnímu vzdělávání a dále osmý standard upřesňující požadavky na auditorskou profesi. Vzdělávací standardy IFAC jsou významným prvkem umožňujícím a usnadňujícím mezinárodní srovnání úrovně, kvality účetní profese. Právě možnost porovnání jednotlivých národních systémů kvalifikací, znalostí, dovedností bude nabývat v budoucnu stále většího významu jako podpora celosvětového volného pohybu kvalitních a kvalifikovaných účetních. Téměř plná shoda s doporučeními jednotlivých vzdělávacích standardů je obrovskou předností našeho systému certifikace účetních, tj. absolvent systému, který se stává členem Komory certifikovaných účetních, tak může profitovat z tohoto mezinárodního srovnání.

International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB (Mezinárodní výbor pro standardy pro veřejný sektor)

Potřeba zlepšit finanční výkaznictví a správu segmentu veřejného sektoru byla uznána jak Světovou bankou, tak národními a mezinárodními organizacemi, které poskytují finanční prostředky na financování tohoto sektoru. To bylo základem pro vypracování těchto standardů, které jsou dnes přijaty nebo procházejí procesem přijetí ve více než 50 zemích světa. Také významné světové organizace jako jsou OSN, OECD, NATO a další přijaly tyto standardy a vyhlásily jako vzorové řešení pro celosvětovou praxi.

Je nutné zmínit i další významné výbory a komise IFAC:

Developing Nations Committee – tato komise se podílí na rozvoji účetní profese v rozvíjejících se ekonomikách a reprezentuje zájmy zástupců těchto zemí.

Small and Medium Practices Committee – komise pro otázky malých a středních podniků, a zejména malých a středních účetních praxí. V současné době spolupracuje s IASB na projektu účetních standardů pro SMEs a začala pracovat na pomůckách pro efektivní řízení malých a středních účetních praxí.

Professional Accountants in Business Committee – komise, která podporuje globální rozvoj účetní profese, výměnu znalostí a vytváření vzorových pravidel pro chování a posuzování činnosti profesních účetních.

Compliance Advisory Panel – tento orgán se bezprostředně dotýká členských organizací, protože dohlíží na plnění jejich členských povinností. V posledních letech probíhá testování souladu činností jednotlivých členských organizací s tzv. Statement of Membership Obligations (SMO), tj. přehledem

členským povinností, s cílem ukázat jak stávající stav, tak i další plány a rozhodnutí organizací ke zlepšení jejich činnosti, zejména v oblasti přijímání standardů IFAC, dodržování etických doporučení, monitorování jejich porušování a vytvoření systému disciplinárních řešení těchto nedostatků. V říjnu 2007 obdržel Svaz účetních pokyny ke zpracování třetí části analýzy souladu s SMO zároveň s doporučeními pro zlepšení své činnosti a dosažení vyšší míry souladu s SMO. Finální stanovisko k těmto doporučením resp. jejich implementaci do své práce má Svaz účetních předložit IFAC do konce května 2008.

Reformy a dohled

IFAC spolupracuje aktivně s dalšími světově uznávanými organizacemi a regulátory. Mezi ně patří IOSCO (International Organization of Securities Commissions), Financial Stability Forum, Světová banka a další. IFAC získal díky své činnosti a aktivitám světový respekt a je uznávaným partnerem zmíněných institucí.

I v rámci IFAC dochází k dalším významným posunům a změnám. Pro zajištění transparentnosti činnosti této organizace byl v únoru 2005 zřízen Výbor pro veřejný dohled (PIOB, Public Interest Oversight Board). Zřízení tohoto výboru bylo vedeno společným zájmem IFAC a spolupracujících orgánů ujistit, že standardy, které IFAC vydává pro již zmíněné oblasti účetnictví, financí, auditu či etiky a kterými se účetní profese ve světovém měřítku řídí, jsou vydávány transparentně a ve veřejném zájmu.

V posledních pěti letech byla přijata další významná opatření IFAC:

- byl vytvořen Program dodržování souladu s SMO u jednotlivých členských organizací. Jak již bylo zmíněno, procházejí jednotlivé členské organizace testováním souladu s doporučeními SMO,
- byly přijaty konkrétní kroky ke zvýšení transparentnosti správy IFAC a celého procesu vydávání standardů. Je umožněno daleko širší zapojení účetní veřejnosti do celého procesu, průběžně je možné získávat více informací, zejména prostřednictvím internetových stránek,
- výbory připravující a vydávající standardy se průběžně setkávají s členy Poradní a konzultační skupiny, cílem je průběžně získávat zpětnou vazbu budoucích uživatelů standardů,
- posílena byla role tzv. Nominačního výboru, který má na starosti výběr členů jednotlivých výborů a komisí IFAC. Cílem je zajistit širokou účast odborníků z jednotlivých členských organizací

Více informací o IFAC na

<http://www.ifac.org>.

Další informace o vývoji a historii

IFAC jsou dostupné na

<http://www.ifac.org/history>.

Veškeré standardy IFAC je možno

stáhnout zdarma na

<http://www.ifac.org/store>.

Informace o Radě pro dohled nad veřejným zájmem (PIOB) je možno získat na <http://www.ipiob.org>.

IFAC a mezinárodně uznávaných specialistů na přípravě a vydávání standardů a dalších materiálů, doporučení či pomůcek IFAC.

Informace

IFAC věnuje velkou pozornost komunikaci se svými členy i uživateli finančních výkazů. Prezident IFACu, výkonný předseda a ostatní vedoucí představitelé IFAC navštívili během posledních dvou let téměř 40 členských organizací ve 34 zemích.

Spolu se svými členy IFAC vyvinul nástroje umožňující sdílení informací pro účetní profesionály po celém světě. V říjnu 2006 IFAC spustil na internetových stránkách tzv. KnowledgeNet (www.ifacnet.com). Tyto stránky mají ambice stát se globálním zdrojem informací pro profesní účetní počínaje aktuálními tématy z finančního a manažerského účetnictví, rozpočtování, plánování a konče správou a řízením společností (corporate governance).

V srpnu 2007 byly internetové stránky IFAC kromě angličtiny rozšířeny o arabský, čínský, francouzský, ruský a španělský jazyk.

World Accountancy Week

Období od 2. do 8. prosince 2007, na závěr letošního 30. výročí založení IFACu, bylo vxhlášeno jako World Accountancy Week. Členské organizace přistoupily k oslavám toho významného výročí nejrůznějšími způsoby. V tomto týdnu bylo pořádáno mnoho konferencí na aktuální témata účetní profese, tiskové konference, podle síly a postavení organizací účetních v jednotlivých zemích byla organizována setkání zástupců účetní profese s představiteli vlád či parlamentů



těchto zemí. Některé organizace oslavily významné výročí velmi pracovně – např. ACCA organizovala v týdnu světového účetnictví zkoušky svého vzdělávacího programu, stejně postupoval i Svaz účetních. V New Yorku vyvrcholil

týden dne 4. prosince akcí World Accountancy Forum a v Praze dne 6. prosince slavnostním večerem, jehož organizaci zajistila ACCA spolu s KA ČR a naší Komorou (viz foto na předchozí stránce, na kterých jsou při svých vystoupeních předseda Komory Ing. Unzeitig, FCCA a Prof. Ing. Král, CSc.).

Na závěr myšlenka ze zprávy presidenta IFACu Fermína del Valle (viz říjnové IFAC News)

„Potenciál naší profese bude větší, když se nám podaří sjednotit síly a zdroje a dosáhnout tak synergie a větší efektivity“. To platí nejen ve světovém měřítku, ale i uvnitř každé národní organizace účetních.

Z podkladů připravených
Ing. Mgr. Markovičovou a Ing. Mrkvičkovou
uspořádal **LZ**

NOVÍ ČLENOVÉ KOMORY

září 2007:

Ing. Simona Augustová	Karlovy Vary	004227
Ing. Irena Potěšilová	Praha	200036
Ing. Mariana Nesnídalová	Měšice	004279

říjen 2007:

Jaroslava Šmídová 004297	Příbram	
Ing. Boris Chitrov	Praha	004334
Ing. Olga Vídenová	Praha	001685
Eva Brabcová	Brno	001448
Soňa Miláčková	Sulice	004354
Pavčina Janková	Zaječice	004337

listopad 2007:

Miroslava Gabrielová	Teplice	004034
Renáta Herianová	Praha	004249
Ing. Pavel Řehák		200100
Ing. Kateřina Skůčková		200101
Marie Baudišová	Krásná	004316
Ing. Gabriela Erbenová	Jílové u Prahy	200066
Ing. Romana Kašparová	Mělník	200082
Ing. Radmila Ulmannová	Ostrava	200110
Hynek Sýkora	Praha	004110
Ing. Dagmar Novotná		200090
Jana Krejčová	Milínov	004348
Hedvika Josífková	Praha	003741
Dana Strnadlová	Praha	004367

Systém certifikace

Před deseti lety představil Svaz účetních veřejnosti systém certifikace a vzdělávání účetních. Za tu dobu si vydobyl poměrně vysoké renomé. Systémem prošlo nebo prochází přes devět tisíc účastníků a bylo uděleno téměř 4,5 tisíce certifikátů (někteří účastníci mají všechny tři certifikáty).

Systém vznikl v rámci projektu „Harmonizace účetnictví v ČR s normami EU“ a na jeho přípravě se výrazně podílela ACCA a řada zahraničních odborníků z Francie, Holandska a Velké Británie. Obsah, struktura a zásady systému vychází z požadavků 8. direktivy Rady EU a naplňují i požadavky Mezinárodních vzdělávacích standardů platných od roku 2005 resp. 2006. Na jedné straně je chválen pro svoji vysokou úroveň srovnatelnou se špičkovými zahraničními kvalifikačními systémy a nesporný přínos ke zvyšování odbornosti profesních účetních a na straně druhé je také kritizován právě pro své vysoké požadavky a obtížnost, přičemž certifikáty vlastně podle současné právní úpravy nikdo nevyžaduje. O vysoké kvalitě svědčí i několik pokusů o plagiátorství.

Hrstka zajímavostí z historie – největší věkovou skupinu účastníků tvoří adepti ve věkovém rozmezí 30 – 40 let, nejstarší aktivní adept letos dosáhne 82 (!) let a nejmladší samozřejmě 19 let. Poměr ženy v. muži – 80:20 nepřekvapí. Kromě Pražáků a Středočechů je nejvíce adeptů z Moravskoslezského a Jihomoravského kraje. Převážnou většinu zkoušek (78 %) zvládli adepti na první pokus, na druhý pokus pak 16 %. Nejrychleji získaný certifikát „Účetního experta“ se složením všech patnácti zkoušek je doposud za dva roky (!). Adept se ve třech po sobě následujících termínech přihlásil na všechny zkoušky v daném stupni a uspěl u 14 zkoušek, pouze jednu opakoval. Mezi nejobtížnější zkoušky patří manažerské účetnictví ve druhém a finanční strategie ve třetím stupni.

Pravidla systému se za uplynulé desetiletí příliš nezměnila. Zato na začátek druhého desetiletí **se připravují výrazné úpravy obsahové i organizační.** V lednu by měla pracovní skupina představit své návrhy (mimochodem, v minulém bulletinu byla výzva k zaslání připomínek a námětů – nepřišla ani jedna... (!), nicméně je můžete zaslat ještě **až do 10. ledna 2008**). Samozřejmě, že informace budou v bulletinu průběžně zveřejňovány.

Přeměna Komory a Svazu účetních

Přestože už jsme za Mikulášem (v době přípravy bulletinu) a v uplynulých dvou měsících se uskutečnila celá řada jednání, mnoho konkrétnějších informací zatím není (!). Co je v tuto chvíli jisté? Mimořádný sněm Svazu původně avizovaný na prosinec se neuskuteční. V květnu 2008 proběhne sněm řádný (obvykle bývají na podzim) a tomu bude předcházet dne 11. dubna sněm Komory.

Je rozhodnuto o ustavení Komory jako právnické osoby, snad se to stihne k 1. lednu. V průběhu prvního čtvrtletí by měly být uzavřeny všechny otázky související s tímto krokem (organizační i týkající se převodu některých působností).

LZ

Vzpomínky na léto aneb chorvatské fotostřípky (manažerský a osobnostní rozvoj se zaměřením na profesi účetního a ekonoma – 7. až 16. září 2007).



POVINNOSTI MZDOVÝCH ÚČETNÍCH PO DAŇOVÉ REFORMĚ, NOVELE ZÁKONÍKU PRÁCE A ZMĚNÁCH PRACOVNĚPRÁVNÍCH PŘEDPISŮ

15. 1. 2008; 09:00–16:00

Český institut interních auditorů, Karlovo náměstí 3, Praha 2

Ing. Růžena Klímová /ministrský rada MZV ČR a metodik zdravotního pojištění/
Vložené pro člena Komory certifikovaných účetních činí 1 350 Kč včetně 19% DPH.
Přednáška je zahrnuta do systému kontinuálního profesního vzdělávání v rozsahu 6 hodin.

REFORMA 2008 - AKTUÁLNĚ A KOMPLEXNĚ KE ZMĚNÁM V DAŇOVÉ A ÚČETNÍ LEGISLATIVĚ

29. 1. 2008; 09:00–16:30

Svaz českých a moravských výrobních družstev

Václavské náměstí 21, Praha 1

Ing. Otakar Machala, QUD /účetní a daňový poradce/

Vložené pro člena Komory certifikovaných účetních činí 1 350 Kč včetně 19% DPH.
Přednáška je zahrnuta do systému kontinuálního profesního vzdělávání v rozsahu 6,5 hodiny.

PRAKTICKÝ POHLED NA UPLATŇOVÁNÍ DPH V ROCE 2008 PO NOVELIZACI

31. 1. 2008; 09:00–16:00

K-CENTRUM, Senovážné náměstí 23, Praha 1

Ing. Ivana Langerová /daňová poradkyně/

Vložené pro člena Komory certifikovaných účetních činí 1 370 Kč včetně 19% DPH.
Přednáška je zahrnuta do systému kontinuálního profesního vzdělávání v rozsahu 6 hodin.

**PŘIHLÁŠKY, PODROBNÉ INFORMACE O PROGRAMU
A ORGANIZACI VZDĚLÁVACÍCH AKCÍ NALEZNETE NA**

WWW.KOMORA-UCETNICH.CZ

NABÍDKA VZDĚLÁVÁNÍ JE PRŮBĚŽNĚ DOPLŇOVÁNA.

UPOZORNĚNÍ

Vážení členové Komory certifikovaných účetních, dovoluji si Vám připomenout, že **členský příspěvek** na rok 2008 má být, v souladu s čl. 2 odst. 1 příspěvkového řádu, uhrazen do **31. ledna 2008**. Jeho výše činí 1 500,- Kč (účetní asistent) resp. 2 000,- Kč (bilanční účetní, účetní expert). Členky Komory na mateřské dovolené mohou požádat o snížení členského příspěvku.

Platbu poukažte, prosím, na účet č.:

1937684389/0800

variabilní symbol je Vaše členské číslo = číslo certifikátu

Do konce ledna má být také zasláno, v souladu s čl. 6 odst. 5 směrnice č. 7/2006, ve znění směrnice č. 9/2007, **hlášení o plnění KPV za rok 2007**.

Ladislav Zemánek

VÝBOR KOMORY CERTIFIKOVANÝCH ÚČETNÍCH

svolává

X. sněm Komory

na pátek **11. dubna 2008**

Oficiální pozvánka bude v příštím bulletinu. Na sněm bude navazovat školení.

Vážení členové, na známý e-mail či poštou **můžete zasílat návrhy na úpravu norem či jiné náměty k projednání**.

Výbor Komory bude sněmu mj. předkládat návrh na úpravu statutu v souvislosti s organizačními změnami v rámci Svazu účetních.

Ladislav Zemánek v.r.
tajemník