

BULLETIN



OBSAH

I/2008

LEGISLATIVA – KOMENTÁŘE

Nad změnami ve správě daní v souvislosti s přijetím nového insolvenčního zákona.....	2
Interpretace NÚR č. I – 13	9
Z koordinačního výboru MF ČR a KDP ČR	12
Nová legislativa	21
Informace Ministerstva financí	27
Konvergence 2007: hospodářský výsledek, segmenty, goodwill a konsolidace	40

INFORMACE

Judikáty	50
Ze zákulisí (nové organizační uspořádání Svazu účetních a postavení Komory).....	58
Pozvánky na školení Komory	68
Pozvánka na sněm Komory	72

NAD ZMĚNAMI VE SPRÁVĚ DANÍ V SOUVISLOSTI S PŘIJETÍM NOVÉHO INSOLVENČNÍHO ZÁKONA

Dnem 1. 1. 2008 nabyl účinnosti zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „zákon“), který zásadním způsobem mění dosavadní zažitou koncepci v oblasti úpadečného práva. V souvislosti s nabytím účinnosti tohoto zákona byl přijat zákon č. 296/2007 Sb., který má charakter doprovodného zákona a kterým se vedle jiného mění též daňové zákony v návaznosti na specifika insolvenčního řízení. I tento doprovodný zákon nabyl účinnosti dnem 1. 1. 2008.

Pro účely tohoto pojednání se zaměřím na oblast v daňovém právu, které se změny v kontextu s insolvenčním řízením upraveným v zákoně dotkly nejvíce, a to daňového řízení podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“).

I. Definice kategorie daňových pohledávek pro insolvenční řízení

Nově jsou pro účely daňového řízení vedeného u daňového subjektu, jehož majetek je podroben režimu insolvenčního řízení, definovány v nově vloženém § 40a odst. 1 ZSDP daňové nedoplatky, které bude správce daně přihlašovat nebo uplatňovat v insolvenčním řízení. Podle odst. 1 písm. a) zmíněného paragrafu ZSDP bude správce daně pro účely insolvenčního řízení věřitelem pohledávek za majetkovou podstatou, přičemž se bude podle odst. 2 uvedeného paragrafu ZSDP i podle § 168 odst. 2 písm. e) zákona jednat o takové daňové pohledávky, které vznikly v důsledku skutečností zakládajících daňové povinnosti a které nastaly v době od účinnosti rozhodnutí o úpadku podle § 136 zákona. Takovéto pohledávky správce daně nepřihlašuje u insolvenčního soudu, nýbrž je standardním způsobem uplatňuje u osoby s dispozičním oprávněním, kterou určí s využitím § 229 odst. 3 zákona. Z toho tedy plyne, že platební výměry spolu s dalšími rozhodnutími vydanými v daňovém řízení, v nichž je deklarována výše daně coby pohledávky za majetkovou podstatou, doručuje osobě s dispozičním oprávněním, která je odpovědná za jejich úhradu. Podle § 37 odst. 3 zákona odpovídá insolvenční správce za škodu nebo jinou újmu, která věřiteli s pohledávkou za majetkovou podstatou vznikla tím, že tato pohledávka vzniklá na základě právního úkonu insolvenčního správce nemohla být uspokojena. Insolvenční správce se této odpovědnosti zproští jen, když prokáže, že v době, kdy tento právní úkon činil, nemohl poznat, že majetková podstata nebude stačit k úhradě jím vzniklé pohledávky za majetkovou podstatou. Kromě toho zákon nově umožňuje ve svém § 203 odst. 4 a 5 správci daně, ale konec-konců i dalším věřitelům, aby za předpokladu, že insolvenční správce neuspokojí pohledávku za majetkovou podstatou v plné výši a včas, mohl se domáhat jejího splnění žalobou

podanou proti insolvenčnímu správci a na základě rozhodnutí o této žalobě vést případně soudní výkon rozhodnutí na majetkovou podstatu dlužníka, je-li rozhodnuto ve prospěch žalobce a insolvenční správce i přes existenci rozhodnutí na plnění správce daně uplatněnou pohledávku v náhradní lhůtě nezaplatil.

V § 40a odst. 1 písm. b) ZSDP zákonodárce nově definuje pro účely správy daní v průběhu insolvenčního řízení daňové pohledávky s nárokem na uspokojení ze zajištění. Podle § 2 písm. g) zákona se zajištěným věřitelem rozumí takový věřitel, jehož pohledávka je zajištěna majetkem, který náleží do majetkové podstaty. V případě správců daně bude tímto zajišťovacím instrumentem zástavní právo zřízené podle § 72 ZSDP. Správce daně může podle pravidel obsažených v zákoně zřídit zástavní právo pouze k těm daňovým pohledávkám, které vznikly v důsledku skutečností zakládajících daňové povinnosti vč. příslušenství daně, jež nastaly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, jak ostatně vyplývá z § 40a odst. 3 ZSDP. S ohledem na koncepci obsaženou v tomto ustanovení ZSDP lze přijmout výklad, že toto ustanovení je *lex specialis* vůči § 109 odst. 1 písm. b) zákona. Ohledně uspokojování nároků ze zajištění přitom obecně platí, že věřitel s tímto postavením se v průběhu insolvenčního řízení uspokojují ze zpeněžení jejich zajištění do výše své pohledávky, přičemž je-li hodnota zajištění nižší než je výše pohledávky, pak zjištěný rozdíl je přihlášen jako nezajištěná pohledávka. Je-li zajištění zpeněženo, výtěžek se stává součástí majetkové podstaty. Správce daně v pozici zajištěného věřitele podle výše uvedených parametrů se uspokojuje ze zajištění před rozvrhem v souladu s § 305 odst. 1 zákona. Bude-li mít správce daně postavení zajištěného věřitele, musí daňovou pohledávku spolu se zajištěním přihlásit do insolvenčního řízení postupem podle §§ 166 a 173 zákona. Pro pořadí uspokojení věřitelů ze zajištění je rozhodující doba vzniku zástavního práva nebo doba vzniku zajištění.

V § 40a odst. 1 písm. c) ZSDP zákonodárce definuje též další přihlášené daňové pohledávky, přičemž bližší rozvedení této definice je obsaženo v odst. 3 uváděného paragrafu ZSDP. Z hlediska praktického půjde o daňové pohledávky, které vznikly v důsledku skutečností zakládajících daňové povinnosti vč. příslušenství, které nastaly nejpozději dnem předcházejícím účinnosti rozhodnutí o úpadku. Popisovaná právní úprava vychází ze základního rozdělení pohledávek vzniklých do rozhodnutí o úpadku. Takovými pohledávkami jsou pohledávky, které je třeba přihlásit u insolvenčního soudu postupem podle §§ 165 a 173 zákona, když lhůta pro přihlášení této pohledávky je insolvenčním soudem stanovena v rozhodnutí o úpadku podle § 136 odst. 3 nebo 4 zákona. Tyto pohledávky, pokud budou na přezkumném jednání zjištěny, budou poté uspokojovány rozvrhem při konkursu, plněním reorganizačního plánu při reorganizaci nebo plněním oddlužení při oddlužení, nestanoví-li zákon jinak. Rozhodujícím kritériem pro zařazení daňové pohledávky do kategorie pohledávek podle písm. a) až c) je přitom vznik daňové povinnosti k příslušnému zdaňovacímu období. Není proto rozhodující kritérium, kdy byl např. vystaven a doručen dodatečný platební výměr dlužníkovi, ale k jakému zdaňovacímu období se tento

platební výměr (event. jiné rozhodnutí) vztahuje. Vztahuje-li se vznik daňové povinnosti podle § 57 odst. 2 ZSDP ke zdaňovacímu období do vydání rozhodnutí o úpadku, jedná se bezesporu o daňovou pohledávku, kterou je třeba přihlásit u insolvenčního soudu ve lhůtě podle § 136 odst. 3 nebo 4 zákona.

II. Započtení jako jeden ze způsobů zániku závazku v insolvenčním řízení

Na rozdíl od zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, umožňuje nový zákon započtení vzájemných pohledávek dlužníka a věřitele po rozhodnutí o úpadku. Podle § 140 odst. 2 zákona je započtení vzájemných pohledávek dlužníka a věřitele po rozhodnutí o úpadku přípustné, pokud zákonné podmínky tohoto započtení byly splněny před rozhodnutím o způsobu řešení úpadku, není-li dále stanoveno jinak. V souladu s § 140 odst. 2 a 3 zákona obecně platí, že vznikla-li pohledávka za majetkovou podstatou po rozhodnutí o způsobu řešení úpadku, není zápočet možný, poněvadž zákonné podmínky pro toto započtení nebyly splněny před rozhodnutím o způsobu řešení úpadku. Takto stanovené parametry pochopitelně limitují i postup správců daně v insolvenčním řízení. Poněvadž Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. III. ÚS 648/04 zastává názor, že zvláštní právní předpis může stanovit možnost kompenzace jak pro pohledávky soukromoprávní, tak i veřejnoprávní, lze jen shrnout, že v daném případě může být za tento zvláštní právní předpis považován zákon a jelikož zákonodárce v něm nestanovil žádná zvláštní pravidla či výjimky pro veřejnoprávní pohledávky, dopadají účinky započtení i na postup správců daně. V podobě § 140 odst. 2 a 3 zákona zde takto existuje zvláštní právní předpis obsahující přípustnost kompenzace nejenom soukromoprávních, ale též i veřejnoprávních pohledávek. Započtení je jeden z mnoha způsobů zániku pohledávek a jako takové je upraveno zejména v §§ 580 až 581 občanského zákoníku nebo i v §§ 358 až 364 obchodního zákoníku. Započtení vždy způsobuje zánik minimálně dvou pohledávek, které by měly být kompenzabilní. Znamená to tedy, že by se mělo jednat o pohledávky stejného druhu, které se kryjí, jsou vzájemné a jejich započtení není zákonem nebo dohodou vyloučeno. Zákon, stejně jako ostatní právní předpisy, neklade na započtení žádné formální požadavky, tedy k započtení může dojít jak na základě ústní, tak i písemné formy. K samotnému zániku započítávaných pohledávek dochází v okamžiku, kdy se setkaly započítávané pohledávky. Ve většině případů se jedná o okamžik později splatné pohledávky. Hmotněprávním účinkem započtení je zánik pohledávky nebo jejich části. Kompenzační projev má z těchto důvodů účinky ex tunc. Za situace, kdy převyšuje jedna pohledávka druhou, trvá pochopitelně co do zbytku dále. V souvislosti s problematikou započtení stojí za povšimnutí, že novela občanského zákoníku provedená zákonem č. 509/1991 Sb. zrušila dřívější ustanovení, podle něhož nebylo možno započtení vůči pohledávkám českého státu. Občanský zákoník též výslovně neřeší otázku, zda lze jednostranně započítat vlastní splatnou pohledávku proti pohledávce nesplacené, byť judikatura tuto možnost v kladné odpovědi připouští.

V návaznosti na dříve uvedené reaguje na tyto nové trendy § 40a odst. 4 ZSDP, který má povahu *lex specialis* vůči § 140 odst. 2 a 3 zákona. S přihlédnutím ke skutečnosti, že daňové řízení se prohlášením konkursu nepřerušuje a nová právní úprava ve svém § 266 zákona i § 40b ZSDP umožňuje vést daňové řízení v průběhu insolvenčního řízení, má správce daně podle § 192 odst. 2 zákona možnost až do přezkoumání jím přihlášené daňové pohledávky, dokud není tato pohledávka zjištěna anebo účinně popřena, měnit důvod vzniku přihlašované pohledávky, její výši nebo pořadí. Jsou-li splněny obecné podmínky pro započtení podle § 140 odst. 2 a 3 zákona, je správce daně oprávněn postupem podle § 40a odst. 4 ZSDP provést podle § 59 odst. 3 ZSDP úhradu daňového nedoplatku vzniklého před rozhodnutím o úpadku přeplatkem (vzniklým do rozhodnutí o úpadku) na jiné dani. Při uhrazování pohledávek vzniklých po prohlášení úpadku postupuje správce daně pouze podle nově vloženého ust. § 40a ZSDP. V souladu s právní úpravou v tomto ustanovení ZSDP dochází v konečném důsledku k tomu, že pokud není do konání přezkumného jednání u konkrétní daně pravomocně uzavřeno vyměřovací řízení, přerušuje se *ex lege* takovéto řízení až do ukončení insolvenčního řízení. Tato zákonná překážka neumožňuje po tuto dobu vést vyměřovací řízení, což platí pochopitelně i pro řízení odvolací. Protože ke vzniku této překážky dochází *ex lege*, nevydává správce daně o této skutečnosti žádné rozhodnutí. To však nebrání tomu, aby správce daně o této skutečnosti vyhotovil úřední záznam, který se stane součástí daňového spisu.

III. Jak s přechodným obdobím?

Daňová řízení vedená u daňových subjektů, u nichž bude i po 31. 12. 2007 probíhat konkursní řízení zahájené ještě podle zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, jsou i s přihlédnutím k čl. XXVIII zákona č. 296/2007 Sb., který má povahu přechodného ustanovení, ovládána zásadou, že u přeplatků, resp. nadměrných odpočtů DPH, které vzniknou po 1. 1. 2008, je třeba reflektovat změny vyjádřené v zákoně č. 296/2007 Sb. Pokud jde o otázku vracení přeplatků, je přijata zásada, že jsou-li splněny podmínky dané daňovým zákonem, je možno přeplatek vrátit zpět do majetkové podstaty, přičemž tyto podmínky vyplývají z § 59 odst. 5 a 6 ve spojení s § 64 ZSDP. Zákon č. 296/2007 Sb. podmínky vratitelnosti přeplatků nově vymezil v § 40a odst. 4 ZSDP. Tento postup se od 1. 1. 2008 vztahuje i na případy nadměrných odpočtů DPH, které vznikly před 1. 1. 2008, ale řízení o nich nejsou, resp. do 31. 12. 2007 nebyla dosud pravomocně uzavřena.

IV. Kdo podává daňová přiznání v insolvenčním řízení?

Podle dalšího nově vloženého § 40b odst. 1 ZSDP je při insolvenčním řízení daňový subjekt povinen podat nejpozději do třiceti dnů ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku daňové přiznání, hlášení, popř. vyúčtování za část zdaňovacího období, která uplynula do dne předcházejícího účinnosti tohoto rozhodnutí a za kterou nebylo dosud podáno. Vzhledem k tomu, že zákon umožňuje řešit dlužníkův úpadek vícero

způsoby, tedy zejména konkursem, reorganizací či oddlužením, a z hlediska nakládání s majetkem podstaty, dochází ohledně koncepce stanovující osobu oprávněnou nakládat s tímto majetkem, došlo rovněž k určitým změnám, bude takto uloženou povinnost plnit ve většině případů dlužník. Dlužník je též podle § 229 odst. 3 zákona ve většině případů osobou s dispozičním oprávněním. Insolvenčnímu správci by taková povinnost mohla svědčit pouze tehdy, pokud insolvenční soud spojí s rozhodnutím o úpadku vždy i rozhodnutí o prohlášení konkursu, je-li dlužníkem osoba, u níž insolvenční zákon vylučuje řešení úpadku reorganizací nebo oddlužením. Nastala-li by taková situace, rozhodl by insolvenční soud o tom, že se v dané situaci jedná o nepatrný konkurs podle § 314 zákona a povinnost podat toto příznání by vznikla insolvenčnímu správci i s přihlédnutím k § 246 odst. 1 zákona.

Ačkoli pojetí zákona vylučuje, že by v době vzniku povinnosti stanovené v § 40b odst. 1 ZSDP byl ve většině případů insolvenční správce osobou s dispozičním oprávněním k majetkové podstatě dlužníka, pamatuje ZSDP i na skutečnost, že v každém insolvenčním řízení, kde úpadek dlužníka nebude řešen konkursem, má insolvenční správce ve své podstatě dohlížecí funkci, kterou bude uplatňovat v plném rozsahu vůči dlužníkovi. Za situace, kdy by např. dlužník svou povinnost podat toto daňové příznání nesplnil nebo se ke splnění této povinnosti z různých důvodů neměl, může správce daně, nejčastěji se svolením insolvenčního soudu, požádat o zajištění splnění této povinnosti osobu insolvenčního správce coby tzv. třetí osobu zúčastněnou na daňovém řízení podle § 7 odst. 1 ZSDP. Insolvenční správce by poté jako náhradní subjekt zajistil splnění zákonem uložené povinnosti anebo se alespoň o splnění této povinnosti v součinnosti s dlužníkem či bez jeho součinnosti pokusil. Dospěje-li insolvenční správce k závěru, že není schopen bez součinnosti či alespoň s nějakou mírou součinnosti s dlužníkem unést břemeno důkazní a břemeno tvrzení (např. pro absenci dlužníkovy účetnictví), zaniká povinnost učinit toto podání, resp. podat příznání daňovým subjektem a insolvenčním správcem. O této skutečnosti insolvenční správce vyrozumí správce daně ve stejné lhůtě a ke stanovení daně dojde na základě pomůcek postupem, který je upraven v příslušných ustanoveních ZSDP.

Přitom je třeba respektovat fakt, že zahájení insolvenčního řízení a následné prohlášení úpadku dlužníka nic nemění na tom, že lhůty pro podání příznání, hlášení nebo vyúčtování v průběhu tohoto řízení zůstávají zachovány.

V. Daňová exekuce a daňové řízení v průběhu insolvence

V souladu s účinky spojenými se zahájením insolvenčního řízení podle § 109 odst. 1 písm. a) až c) zákona navazuje na tyto účinky i právní úprava v ZSDP. Podle § 40b odst. 3 ZSDP proto platí, že v průběhu celého insolvenčního řízení může správce daně efektivně provádět správu daní, tedy může v kterékoli fázi insolvenčního řízení zahájit daňové řízení. Podle § 266 odst. 1 písm. c) zákona navíc dále platí,

že bylo-li daňové řízení zahájeno již před prohlášením konkursu, nedochází k jeho přerušování, ale správce daně je může dokončit s daňovým dlužníkem, se kterým bylo zahájeno. V návaznosti na § 109 odst. 1 písm. c) zákona přijal zákonodárce v tomto ustanovení ZSDP obecnou zásadu, že daňovou exekuci v průběhu insolvenčního řízení lze zahájit, ale nelze ji provést. V konečném důsledku to znamená, že po celou dobu trvání účinků spojených se zahájením insolvenčního řízení nemůže správce daně vynucovat splnění daňové povinnosti formou daňové exekuce a pokud by chtěl nějakou povinnost vynutit a insolvenční zákon to připouští, může tak učinit jen cestou exekučního soudu.

VI. Další specifika daňového a insolvenčního řízení

Novela ZSDP taktéž soustředila do svého § 40b odst. 4 veškerou právní úpravu řešící problematiku podávání daňových příznání v průběhu insolvenčního řízení, s výjimkou § 38gb zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 136a zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů a § 101 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, které v souladu s § 97 ZSDP mají vlastní právní úpravu. Daňovému dlužníkovi tedy vzniká povinnost podat daňové příznání ke dni předložení konečné zprávy, což má svůj význam zejména tehdy, vycházíme-li z poznání, že zdaňovací období nikterak nekopíruje datum ukončení insolvenčního řízení, příp. zrušení konkursu a naopak, že insolvenční (konkursní) řízení nebývá zpravidla zahajováno se začátkem zdaňovacího období. Dále vzniká povinnost podat příznání ke dni podání návrhu na zrušení konkursu, což může mít svůj význam nejvíce v situacích, kdy podle § 308 odst. 2 zákona chce dlužník dosáhnout zrušení konkursu a vyřešení svého úpadku mimokonkursní cestou – správce daně však potřebuje v předstihu znát očekávanou závazkovou strukturu tohoto dlužníka, aby mohl zvolit optimální postup při správě jeho daňové povinnosti. Daňová příznání se dále podávají při zrušení konkursu, přičemž v tomto případě tato povinnost úzce souvisí s § 313 odst. 2 zákona. Daňový dlužník je dále povinen podat daňové příznání při splnění reorganizačního plánu a při splnění oddlužení jakožto nových způsobů řešení dlužníkovy úpadku podle zákona.

VII. Penále a úrok z prodlení v insolvenčním řízení

V § 40b odst. 5 ZSDP reaguje zákonodárce na právní úpravu obsaženou v § 170 zákona, podle které totiž platí, že v průběhu insolvenčního řízení je ex lege koncipován zákaz uspokojování některých nároků, mezi které náleží i mimosmluvní sankce postihující majetek dlužníka, s výjimkou penále za nezaplacení daní, poplatků, cla, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, pokud povinnost zaplatit toto penále vznikla před rozhodnutím o úpadku. V návaznosti na tuto koncepci zahrnutou do zákona podle ZSDP platí, že k přihlášeným daňovým pohledávkám nevznikají v průběhu

insolvenčního řízení sankce. Má to svoji zákonitost mj. i v kontextu s tím, že po přihlášení těchto pohledávek k insolvenčnímu soudu již správce daně nemá žádnou větší možnost ovlivnit celkovou výši jejich uspokojení v průběhu insolvenčního řízení a je odkázán jako všichni ostatní věřitelé na výsledek tohoto řízení.

VIII. Přejedání dispozicních oprávnění k majetkové podstatě

Na situaci, kdy v průběhu insolvenčního řízení může dojít ke změně dispozicních oprávnění k majetkové podstatě dlužníka, pamatuje § 40b odst. 6 ZSDP. Bude se jednat o situace, kdy v průběhu insolvenčního řízení dojde k přechodu oprávnění nakládat s majetkem náležejícím do majetkové podstaty z insolvenčního správce na daňový subjekt a opačně. Může se tak stát v případech přeměny reorganizace v konkursu anebo při plnění oddlužení formou zpeněžení majetkové podstaty. Za této situace pak vzniká povinnost, aby ten, kdo byl dosud oprávněn nakládat s majetkem patřícím do majetkové podstaty, podal ke dni přechodu daňové příznání nebo hlášení za uplynulou část zdaňovacího období, za kterou nebylo dosud podáno. Tato povinnost stíhá tu osobu, která pozbyla dispozicního oprávnění k nakládání s majetkovou podstatou.

IX. Prodlevy se netolerují...

Poněvadž panuje všeobecná shoda v tom, že insolvenční řízení nemá ve svých důsledcích znemožňovat efektivní správu daní a na druhé straně efektivní správa daní by neměla negativně narušovat průběh insolvenčního řízení, odráží se tato zásada v § 40b odst. 7 ZSDP, který stanovil, že podle již v ZSDP dříve uvedených lhůt je osoba s dispozicním oprávněním podle § 229 odst. 3 zákona povinna podat daňová příznání nebo hlášení za předcházející zdaňovací období, za která nebyla z různých důvodů do vydání rozhodnutí o úpadku podána. Prováděl-li však správce daně v předchozích obdobích u tohoto daňového subjektu správu daně řádně a v souladu se zásadami stanovenými v § 2 ZSDP, neměla by takováto prodleva s plněním povinnosti vůbec v praxi nastat.

X. Závěrem

Celkově lze shrnout, že nová právní úprava zohledňující určitým způsobem specifika insolvenčního řízení je bezesporu potřebná, a to i s ohledem na skutečnost, že ve vztahu k předchozímu zákonu č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, byla právní úprava zcela nedostatečná a postupem doby i v mnoha parametrech překonaná. Zbytek – včetně záporů a kladů ukáží teprve zkušenosti a čas.

Bc. Petr Taranda

Problematika bude součástí programu internálního školení Komory
ve dnech 10. – 12. dubna v Karlových Varech.

Účtování související s paušálními náhradami odpovědnosti za kvalitu dodávek

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.

Odkazy:

- § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon),
- Český účetní standard č. 017-Zúčtovací vztahy.

Popis problému:

1. Odběratel může, pokud to zákon nezakazuje, souhlasit s tím, že se vzdá budoucí možnosti uplatňovat od dodavatele bezplatné odstranění vad či poskytnutí náhrady za vady uskutečněných dodávek zboží, výrobků, prací nebo služeb (dále jen dodávek), které se vyskytnou během zákonem stanovené záruční doby. Namísto toho mu dodavatel uhradí určitou, předem sjednanou hodnotu, která se obvykle nazývá záruční (nebo garanční) paušál a zároveň se rovněž vzdává vlastnického práva na vadné věci, které by mu jinak vzniklo podle § 438 obchodního zákoníku.
2. Záruční paušál může být odběrateli poskytnut zároveň s uskutečněnou dodávkou, nebo v dohodnutých termínech, v penězích nebo naturálně tak, že je zároveň se smlouvenou dodávkou dodán bezúplatně jeden nebo více předmětů, které jsou jejím předmětem. O paušál jde i tehdy, když se smluvená částka promítne do ceny dodávky. Nejde o slevu, protože odběratel poskytuje protihodnotou závazný příslib, že nebude uplatňovat náhradu či bezplatné odstranění vad zjištěných na dodaných věcech v zákonné záruční lhůtě. V žádném případě nelze záruční paušál zaměňovat za marketingové akce a podpory prodeje různými formami (např. prodej tří kusů za cenu dvou).
3. Záruční paušál vstupuje u dodavatele i odběratele do výsledku hospodaření, přičemž je nutno respektovat ustanovení § 3 zákona o účtování nákladů a výnosů do období, s nímž časově a věcně souvisí.
4. Účtování záručního paušálu je v Českých účetních standardech pro podnikatele zmíněno v ČÚS č. 017, a to v bodech 3.1.1. a 3.2.1., v nichž je uvedeno, že do obchodních závazků patří závazky z poskytování záručního paušálu a do obchodních pohledávek patří nárok na záruční paušál. Podle bodu 3.11.4. téhož standardu je předem přijatý paušál sledován ve výnosech příštích období. Nic dalšího o účtování záručního paušálu již standard neuvádí.

Řešení problému

5. Dodavatel účtuje tak, aby náklad na poskytnutý záruční paušál byl zaúčtován do téhož období, do kterého byly zaúčtovány výnosy, ke kterým se tento paušál váže. V případech, kdy je paušál poskytnut v jiném účetním období, než ve kterém byla uskutečněna dodávka, musí být časově rozlišen tak, aby byl splněn požadavek předchozí věty.
6. Odběratel při obdržení záručního paušálu, bez ohledu na konkrétní formu a dobu jeho vypořádání, výnos časově rozlišuje po dobu platnosti záruky jako výnos příštích období.
7. Odběratel může být zároveň dodavatelem. Pokud by se stalo, že svým zákazníkům poskytuje záruční dobu jinak, než je mu poskytována dodavatelem, bude výnos z paušálu rozlišovat po záruční dobu, která je mu poskytována jeho dodavatelem. V záruční době, po kterou poskytuje záruku svým odběratelům a která není kryta zárukou jeho dodavatele, mu mohou vzniknout náklady spojené s odstraňováním vad. Proto zváží, zda mu nevzniká podle § 25 odst. 3 zákona povinnost vytvořit z tohoto důvodu rezervu. Dodavatel by měl vždy zvážit potřebu vytvoření této rezervy v případě, že uzavírá smlouvy na dálku (viz § 53 odst. 7 občanského zákoníku).
8. Odběratel by měl postupovat při časovém rozlišení výnosů tak, aby zvolený postup co nejvíce odpovídal (předpokládaným) budoucím nákladům, např. by měl:
 - a) zúčtovat výnos proti nákladům, které vzniknou při zjištění vad,
 - b) zúčtovat výnos podle předem daného systému časově nerovnoměrně, jestliže je takovýto postup opodstatněn předpokládaným nerovnoměrným průběhem uplatňování reklamací; např. může být největší částka výnosů zúčtována na začátku a ke konci garančního období, protože v těchto obdobích je obvykle nejvíce uplatněných nároků z vad,
 - c) jestliže pro nepředvídatelnost období, ve kterém může být uplatněn nárok na náhradu vyplývající z poskytnutého záručního paušálu nelze zúčtovat výnos rovnoměrně. Po skončení záručního období zúčtuje odběratel případný nepoužitý zůstatek časového rozlišení do výnosů.
9. Při poskytnutí záručního paušálu v nepeněžní formě, např. dodáním určitého počtu výrobků navíc, odběratel ocení při přijetí na sklad tuto dodávku cenou, jakou by byla oceněna dodavatelem při běžné dodávce. Dále účtuje obdobně bodu 6. Při uplatnění reklamace je v nákladech buď náklad na opravu nebo na likvidaci vráceného předmětu.
10. Dodavatel účtuje naturalně poskytnutý záruční paušál do nákladů na prodej, tj. u výrobků proti změně stavu hotových výrobků, u zboží a materiálu do spotřeby.
11. Pokud je tak smluvně upraveno, může odběratel vrátit vadné věci dodavateli, i když je na základě smlouvy o poskytnutí záručního paušálu jejich vlastním, a to buď úplatně nebo bezúplatně. Při úplatném vrácení je účtováno

u odběratele jako o prodeji, u dodavatele jako o nákupu zásob. Bezúplatné vrácení těchto předmětů je pro odběratele provozním nákladem, u dodavatele budou převzaté předměty oceněny reprodukční pořizovací cenou. Odběratel rozpustí příslušnou část časového rozlišení do výnosů, pokud to odpovídá postupu, který zvolil podle bodu 8.

Zdůvodnění

12. Účtování se řídí především ustanovením § 3 odst. 1 zákona.
13. Protože dodavatel zná hodnotu svého závazku nejpozději při dodávce, nevytváří rezervu, ale tento známý náklad zúčtuje tak, aby jím bylo zatíženo účetní období, ve kterém byl zúčtován výnos z dodávky. To platí i tehdy, když dodavatel tento záruční paušál neposkytuje v penězích ale naturálně.
14. Vzhledem k tomu, že odběratel má riziko po celou dodavatelem poskytnutou záruční dobu, musí, přijatý či smluvený záruční paušál časově rozlišit po celou tuto dobu.
15. Pokud je záruční paušál poskytnut naturálně, musí být u odběratele dodávané předměty oceněny reprodukční cenou, protože jde o bezúplatné plnění. Předpoklad je, že dodavatel poskytuje naturální plnění předmětů, které jsou součástí dodávky, protože na ně se záruka vztahuje. Reprodukční cenu je proto možno zjistit z faktury.
16. Pro dodavatele představuje naturálně poskytovaný záruční paušál větší náklad na prodej, protože tímto paušálem nahrazuje budoucí možný vadný předmět. Zároveň se obvykle vzdává práva na vrácení poskytnutých předmětů, které proto nepřebírá zpět do vlastnictví, jak by tomu v tomto případě bylo, kdyby paušál neposkytoval.
17. Jestliže jsou dodavateli vadné předměty vráceny, i když poskytl záruční paušál, musí účtovat tak, jak by účtoval při pořízení jiného obdobného majetku. Odběratel tyto předměty dodavateli buď prodává, nebo převádí bezplatně.
18. Poskytnutí záručního paušálu naturálně, tj. dodáním většího než fakturovaného počtu dodaných předmětů nelze považovat za slevu, protože proti němu figuruje převzatá odpovědnost za vady.

Tuto interpretaci schválila NÚR dne 9. října 2007.

Zpracovatel interpretace:

Ing. František Louša
Komora auditorů ČR
E-mail: lousa@iol.cz

Z KOORDINAČNÍHO VÝBORU MF ČR A KDP ČR

Sazba daně z příjmů právnických osob a srážkové daně u finančního pronájmu podle zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů (uzavřeno dne 27. listopadu 2007)

Předkládá: Ing. Petr Toman, daňový poradce, číslo osvědčení 3466
Ing. Ivana Stibůrková, daňový poradce, číslo osvědčení 3914

Úvod

Cílem tohoto příspěvku je ujasnit postup při uplatňování sazby daně z příjmů právnických osob a srážkové daně u finančního leasingu s následnou koupí najaté věci v souvislosti s novelou zákona o daních z příjmů v rámci zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen novela ZDP).

Sazba daně z příjmů právnických osob

Popis problematiky

Novela ZDP snižuje sazbu daně z příjmů právnických osob v roce 2008 na 21 %, v roce 2009 na 20 % a od roku 2010 na 19 %. Zároveň novela § 21 odst. 6 ZDP určuje, že pro stanovení daně se použije sazba daně účinná k **prvnímu** dni zdaňovacího období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání. Podle současného znění § 21 odst. 6 zákona o daních z příjmů (dále jen současné znění ZDP) se však pro stanovení daně použije sazba účinná k **poslednímu** dni zdaňovacího období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání. V této souvislosti proto vzniká otázka, jaká sazba daně se uplatní u poplatníků, jejichž zdaňovací období je hospodářský rok (odlišné od kalendářního roku).

Bod 1 přechodných ustanovení novely ZDP dále stanoví, že pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2007 a zdaňovací období, které započalo v roce 2007, platí dosavadní právní předpisy, nestanoví-li tento zákon jinak. V rámci přechodných ustanovení novely ZDP však není žádná další speciální úprava týkající se použití sazby daně.

S ohledem na znění přechodných ustanovení je tedy zřejmé, že pro zdaňovací období, kterým je hospodářský rok 2007/2008, se uplatní § 21 odst. 6 současného znění ZDP. Pro zdaňovací období, kterým bude hospodářský rok 2008/2009 a následující, se pak již uplatní § 21 odst. 6 ve znění novely ZDP.

Pro použití sazby daně proto bude rozhodující stanovení sazby daně **účinné k poslednímu dni** zdaňovacího období pro zdaňovací období, kterým bude hospodářský rok 2007/2008, a sazby daně **účinné k prvnímu dni** zdaňovacího období pro zdaňovací období, kterým bude hospodářský rok **2008/2009 a roky následující**.

Účinnost novely ZDP stanoví část padesátá druhá zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů. Na základě této části zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů nabývá novela ZDP jako celek (s výjimkou některých bodů) účinnosti od 1. ledna 2008.

Účinnost článku I bodů 64 a 67 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů (snížení sazby daně na 19 % a úprava dne rozhodného pro stanovení sazby daně) není speciálně upravena, a proto obě ustanovení nabudou účinnosti 1. ledna 2008. Dále je stanoveno, že článek I bod 65 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů (snížení sazby daně z příjmů na 20 %) nabývá účinnosti 1. ledna 2009 a článek I bod 66 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů (snížení sazby daně z příjmů na 19 %) nabývá účinnosti 1. ledna 2010.

Závěr

Domníváme se proto, že pro zdaňovací období, kterým je hospodářský rok 2007/2008, se použije sazba daně účinná k poslednímu dni tohoto zdaňovací období, a tedy sazba daně účinná od 1. ledna 2008, kterou je **21 %**.

Pro zdaňovací období, kterým bude hospodářský rok **2008/2009**, se použije sazba daně účinná k prvnímu dni tohoto zdaňovacího období, a tedy opět sazba daně účinná od 1. ledna 2008, kterou je **21 %**.

Pro zdaňovací období, kterým bude hospodářský rok **2009/2010**, resp. **2010/2011**, se použije opět sazba daně účinná k prvnímu dni příslušných zdaňovacích období, a tedy sazba daně účinná od 1. ledna 2009 (**20 %**), resp. od 1. ledna 2010 (**19 %**).

Obdobný princip se uplatní i u jiných období, za která se podává daňové přiznání.

Sazba srážkové daně u finančního pronájmu s následnou koupí

Popis problematiky

Novela ZDP zvyšuje sazbu srážkové daně z příjmů plynoucích ze zdrojů na území České republiky poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů (nerezidenti) u nájemného z finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci z 1 % na 5 % (bod 188 novely ZDP).

Bod 12 přechodných ustanovení novely ZDP dále stanoví, že u hmotného majetku, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté hmotného majetku uzavřené do dne nabytí účinnosti tohoto zákona (novely ZDP), se až do doby ukončení finančního pronájmu s následnou koupí najaté hmotného majetku použije současné znění ZDP.

Závěr

Domníváme se, že bod 12 přechodných ustanovení ZDP stanovuje obecné zachování principů současného znění ZDP u finančního pronájmu, a to nejen na oblast odpisování hmotného majetku, ale také pro ostatní oblasti a implementuje takto princip zákazu retroaktivity v neprospěch poplatníka na oblast finančního pronájmu.

Domníváme se proto, že příjmy nerezidentů z finančního pronájmu hmotného majetku s následnou koupí, které plynou ze zdrojů na území České republiky na základě smluv o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, které budou uzavřeny do doby účinnosti novely ZDP (1. ledna 2008), budou podléhat srážkové dani ve výši 1 %, a to i v období po 1. lednu 2008.

Návrh na sjednocující názor

Za současného legislativního stavu navrhuje potvrdit, že pro zdaňovací období a období, za něž je podáváno daňové přiznání, započaté ve zdaňovacím období 2007, která končí v roce 2008 či později, se použije sazba daně z příjmů právnických osob účinná k poslednímu dni příslušného období, tj. sazba daně ve výši 21 % pro období končící v roce 2008. Pro období započatá v roce 2008 a později se použije aktuální účinná sazba daně k prvnímu dni příslušného období (tj. 21 % pro období započatá v roce 2008, 20 % pro období započatá v roce 2009 a 19 % pro období započatá v roce 2010).

Zároveň navrhuje potvrdit, že příjmy nerezidentů z finančního pronájmu hmotného majetku s následnou koupí, které plynou ze zdrojů na území České republiky na základě smluv o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, které budou uzavřeny do doby účinnosti novely ZDP (1. ledna 2008), budou podléhat srážkové dani ve výši 1 %, a to i v období po 1. lednu 2008.

**Stanovisko Ministerstva financí:
Souhlas se závěry předkladatele.**

Závazky po splatnosti déle než 36 měsíců v případě poplatníků fyzických osob neúčetních jednotek jako položka zvyšující základ daně (uzavřeno dne 27. listopadu 2007)

Předkládá: Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č.osvědčení 3701

Ing. Pavel Vontor, daňový poradce, č. osvědčení 3610

I. Výchozí situace

Zákon č. 261/2007 Sb. s účinností od 1. 1. 2008 rozšiřuje okruh položek zvyšujících základ daně z příjmů podle § 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), a to konkrétně o odst. 3 písmeno a) bod 12.

§ 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 zní:

„12. částku neuhrazeného závazku zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela, a dále o částku závazku zachyceného v rozvaze, který zanikl jinak než jeho splněním, započetím, splnutím práva s povinností u jedné osoby, dohodou mezi věřitelem a dlužníkem, kterou se dosavadní závazek nahrazuje závazkem novým nebo

narovnáním podle zvláštního právního předpisu⁸⁸), pokud nebyla podle zvláštního právního předpisu²⁰) zaučtována ve prospěch výnosů nebo se o tuto částku závazku nezvyšuje výsledek hospodaření podle bodu 10. Toto se nevztahuje na závazky dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu^{41c}),¹²⁷) a u ostatních poplatníků na závazky z titulu cenných papírů a ostatních investičních nástrojů⁷¹), plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty společnosti, úvěrů, půjček, ručení, záloh, smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí ze závazkových vztahů a dále na závazky, z jejichž titulu vznikl výdaj (náklad), ale je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byl zaplacen. **Toto ustanovení se dále nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů**, a dále na závazky, o které vedou poplatníci rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu nebo soudní řízení a nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu, jehož se poplatník řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva, a to až do doby pravomocného rozhodnutí. Za závazky se pro účely tohoto ustanovení v případě poplatníků, kteří vedou účetnictví, nepovažují dohadné položky pasivní nebo rezervy zachycené v účetnictví poplatníka v souladu se zvláštním právním předpisem²⁰).

Obdobně postupují poplatníci s příjmy podle § 7 nebo 9, kteří nevedou účetnictví,

Důvodová zpráva k bodům 7, 8, 35 a 36 – § 5 odst. 10 písm. a), § 5 odst. 11, § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 a § 23 odst. 3 písm. c) bodu 6 mimo jiné uvádí:

„... Vzhledem k tomu, že věřitel má právo tvořit daňově účinné opravné položky k pohledávkám a protože dlužník plnění, které nezaplatil, spotřeboval a uplatnil jej jako daňový výdaj, je velmi vhodné prostřednictvím navrhované úpravy provést křížovou kontrolu správné výše pohledávek u věřitelů a současně u dlužníků do výnosů zahrnout částky ve výši neuhrazených závazků, které souvisejí s výdaji, které uplatnili v základu daně a vzniklé pohledávky neuhradili...“

2. Rozbor problematiky a dílčí závěry

Fyzická osoba neúčtetní jednotka, tj. poplatník vedoucí daňovou evidenci podle § 7b ZDP, poplatník uplatňující výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 7 ZDP nebo § 9 odst. 4 ZDP a poplatník uplatňující skutečné výdaje podle § 9 odst. 6 ZDP, nemá při zjišťování základu daně za příslušné zdaňovací období ve výdajích částky (hodnoty) neuhrazených závazků. Tyto se stávají výdajem až okamžikem zaplacení. Jedinou výjimkou, kdy závazek by bylo možno považovat za daňový výdaj, je nájemn z titulu finančního pronájmu podle § 24 odst. 2 písm. h) ZDP (za podmínek podle § 24 odst. 4 ZDP), které poplatník s příjmy podle § 7 ZDP uplatňuje do výdajů v poměrné výši bez ohledu na platbu.

Jak z důvodové zprávy vyplývá, nové ustanovení ZDP mělo postihnout ty dlužníky, kteří nezaplatili, spotřebovali a uplatnili závazky jako daňový výdaj, jelikož naproti tomu jsou věřitelé, kteří uplatňují k pohledávkám daňově relevantní opravné položky. Uvedený záměr podle našeho názoru dále potvrzuje třetí věta nového ustanovení, která vyjímá okruh závazků, na které se citované ustanovení nevztahuje: „*Toto ustanovení se dále nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů...*“

Podle našeho názoru se citované ustanovení nevztahuje na fyzické osoby – neúčtetní jednotky, jelikož závazky nejsou u těchto výdajem na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů, s výjimkou výše uvedené (finanční leasing).

Dílčí závěr:

Na základě výše uvedené výchozí situace a po provedeném rozboru problematiky lze dojít k následujícímu závěru: ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 se nevztahuje na fyzické osoby neúčtetní jednotky s výjimkou případů, kdy závazek lze uplatnit do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů bez ohledu na platbu.

3. Návrh opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěry předkladatele. Na základě doplňujícího dotazu předkladatele při projednávání příspěvku Ministerstvo financí doplňuje, že obdobně se bude postupovat v případě kdy poplatník – fyzická osoba bude přecházet z daňové evidence na uplatnění výdajů paušální částkou a v důsledku toho bude upravovat základ daně podle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů.

Upozorňujeme, že v případě, kdy poplatník vedoucí daňovou evidenci nedoloží, že nakoupené zásoby využil nebo využije pro podnikatelskou činnost, musí postupovat podle § 25 odst. 1 písm. u) zákona.

Vznik daňové povinnosti při pořízení zboží z jiného členského státu

(uzavřeno dne 27. listopadu 2007)

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

Popis situace

Česká společnost registrovaná k DPH v ČR (dále jen „**plátce**“) si objednala dodání zboží z jiného členského státu od osoby registrované v tomto jiném členském státu (dále jen „**Dodavatel**“). V souladu se sjednanými dodacími a platebními podmínkami má být objednané zboží dodáno např. počátkem prosince 2007, nicméně plátce zaplatil podle sjednaných podmínek sjednanou cenu předem již počátkem října 2007. Dodavatel následně vystavil dne 10. října 2007 fakturu na českého plátce, který na základě této faktury přiznal daň ze sjednané kupní ceny v daňovém přiznání za zdaňovací období říjen 2007, tj. podle data vystavení faktury (alternativně mohl Dodavatel podle sjednaných podmínek vystavit nejdříve fakturu na platbu předem a plátce mohl provést platbu na základě vystavené faktury).

Ze strany finančních úřadů se objevily názory, že takto vystavené faktury nelze považovat za daňové doklady ve smyslu § 35 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané

hodnoty, v platném znění (dále jen „zákon o DPH“), jelikož neobsahují náležitosti uvedené v tomto ustanovení, a konkrétně náležitost uvedenou v § 35 odst. 1 písm. f), tj. datum uskutečnění pořízení.

Legislativa

V souladu s § 25 zákona o DPH vzniká při pořízení zboží z jiného členského státu plátcí nebo osobě identifikované k dani povinnost přiznat daň ke dni vystavení daňového dokladu, pokud byl daňový doklad vystaven osobou registrovanou k dani v jiném členském státě před patnáctým dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno nebo k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno.

Přes ne příliš šťastně použitou spojku „nebo“ existuje mezi odbornou veřejností shoda v tom, vycházejí ze Šesté směrnice, resp. nově ze Směrnice Rady 2006/112/ES, že daňová povinnost při pořízení zboží vzniká primárně ke dni vystavení daňového dokladu a pouze v případě, že daňový doklad není vystaven, k 15. dni měsíce následujícího po pořízení zboží.

Zákon o DPH neuvádí žádné další podmínky, které by ovlivňovaly okamžik vzniku daňové povinnosti při pořízení zboží a potažmo okamžik vzniku nároku na odpočet daně.

Ustanovení § 35 zákona o DPH sice specifikuje náležitosti daňového dokladu při pořízení zboží, ale vzhledem k tomu, že tento doklad bude vystaven Dodavatelem z jiného členského státu naopak počítá s tím, že některé náležitosti doplní plátce na obdrženém daňovém dokladu nebo ve své daňové evidenci. Mezi jednu z náležitostí patří i datum uskutečnění pořízení.

Argument, že při přijetí daňového dokladu nemůže plátce znát přesné datum budoucího dodání (pořízení) zboží, a tudíž není schopen toto datum doplnit a nelze tedy tento doklad ani považovat za daňový doklad ve smyslu § 35 zákona o DPH, nelze podle mého názoru akceptovat, a to z následujících důvodů:

- zákon o DPH nestanoví žádnou lhůtu pro doplnění náležitostí uvedených v § 35 odst. 2 zákona o DPH;
- neuvedení data pořízení v tomto případě nemá vliv na určení vzniku daňové povinnosti při pořízení zboží, jelikož k datu jeho vystavení ještě nedošlo k dodání (pořízení) zboží a okamžik vzniku daňové povinnosti se určí podle data vystavení daňového dokladu a nikoliv podle konkrétního data pořízení zboží;
- v případě chybějících náležitostí na daňovém dokladu je nutno postupovat v souladu se zákonem o správě daní a poplatků, tj. plátce musí mít možnost doložit, že vystavený doklad se váže ke zboží, které k okamžiku dokazování již bylo pořízeno nebo bude v souladu s uzavřenými smluvními podmínkami dodáno v budoucnosti;
- ustanovení § 35 odst. 1 písm. f) zákona o DPH je v rozporu s čl. 226 Směrnice Rady 2006/112/ES, který stanoví, jako údaje musí být „pouze“ povinně pro účely DPH uváděny na fakturách. Podle bodu 7 tohoto článku musí být na faktuře

uveden den, kdy bylo uskutečněno nebo dokončeno dodání zboží nebo poskytování služby nebo den, kdy byla provedena platba uvedená v čl. 220 bodech 4 a 5, pokud jej lze určit a liší se ode dne vystavení faktury. Jestliže tedy dojde k vystavení faktury za platbu na účet dodavatele předtím (čl. 220 bod 4), než se uskuteční určitá dodání zboží (vč. porřízení zboží), je povinnou náležitostí vyžadovanou výše uvedenou směrnici den, kdy byla přijata platba (jestliže se tento den liší od data vystavení faktury), ale v žádném případě den uskutečnění dodání zboží;

- požadavek tohoto typu ze strany správce daně jde nad rámec toho, co je nutné pro zajištění správného výběru daně. V podobném duchu již judikoval Evropský soudní dvůr ve věci C – 146/05 v řízení Albert Collée proti Finanzamt Limburg an der Lahn, kde konstatoval (bod 29), že co se týče otázky, zda daňová správa může odmítnout osvobodit od DPH dodání zboží uvnitř Společenství pouze z důvodu, že účetní důkaz tohoto dodání byl předložen opožděně, je třeba konstatovat, že vnitrostátní opatření, které v podstatě podmiňuje nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně dodržáním formálních povinností, aniž by zohlednilo hmotněprávní požadavky a zejména aniž by se zabývalo otázkou, zda tyto povinnosti byly splněny, jde nad rámec toho, co je nutné pro zajištění správného výběru daně.

S touto problematikou rovněž úzce souvisí otázka postupných plateb uskutečněných před skutečným dodáním (pořízením) zboží z jiného členského státu. Jestliže budou na jednotlivé platby rovněž vystavovány dílčí faktury, vzniká ve světle výše uvedeného pořizovateli povinnost přiznávat daň ke dni vystavení jednotlivých faktur, přičemž daňová povinnost je počítána vždy z částky uvedené na faktuře. Každá dílčí faktura je daňovým dokladem ve smyslu § 35 zákona o DPH.

Závěr

Faktury vystavené Dodavatelem z jiného členského státu před datem skutečného dodání (pořízení) zboží z jiného členského státu je nutno považovat za daňové doklady ve smyslu § 35 zákona o DPH, i když plátce není schopen k okamžiku jejich přijetí doplnit datum uskutečnění porřízení zboží.

Jestliže dodavatel vystaví před skutečným dodáním zboží v souvislosti s postupnými platbami více dílčích faktur, vzniká pořizovateli povinnost přiznávat daň ke dni vystavení jednotlivých dílčích faktur, přičemž daňová povinnost je počítána vždy z částky uvedené na faktuře. Každá dílčí faktura je daňovým dokladem ve smyslu § 35 zákona o DPH.

Jestliže je konkrétní porřízení zboží kontrolováno správcem daně ještě před doplněním požadovaných náležitostí ze strany plátce musí, v případě pochybností ze strany správce daně, plátce doložit, že vystavený doklad se váže ke zboží, které k okamžiku dokazování již bylo porřizeno nebo bude v souladu s uzavřenými smluvními podmínkami dodáno v budoucnosti.

Výše uvedený závěr se netýká dokladů jako jsou zálohové faktury, zálohové listy apod.,

na jejichž základě podle sjednaných smluvních podmínek plátce uhradí pouze zálohu na budoucí dodání (pořízení) zboží z jiného členského státu.

Stanovisko Ministerstva financí:

- 1) Souhlas s návrhem závěru, že daňovým dokladem pro účely § 25 a podle § 35 zákona o DPH je doklad vystavený osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, tj. bez údajů, které je povinen doplnit pořizovatel zboží.
- 2) Při vystavení více dílčích dokladů osobou registrovanou v jiném členském státě platí stejný závěr jako v bodě 1.
- 3) V návaznosti na dosavadní výklady souhlasí Ministerstvo financí s tím, že pokud je konkrétní pořízení zboží kontrolováno správcem daně ještě před doplněním požadovaných náležitostí, musí plátce v případě pochybností ze strany správce daně doložit, že vystavený doklad se váže ke zboží, které k okamžiku dokazování již bylo pořízeno nebo bude v souladu s uzavřenými smluvními podmínkami dodáno v budoucnosti.

V návrhu novely zákona o DPH, která byla dne 31. 10. 2007 předaná vládě ČR k projednání jsou promítnuty změny v §25 a §35, které upravují současné, ne zcela vhodné ustanovení, týkající se přiznání daně na základě dokladu vystaveného osobou registrovanou v jiném členském státě před vlastním pořízením zboží.

- 4) Souhlas s tím, že výše uvedené závěry se netýkají takových dokladů jako jsou zálohové faktury, zálohové listy apod., na jejichž základě podle sjednaných smluvních podmínek plátce uhradí pouze zálohu na budoucí dodání (pořízení) zboží z jiného členského státu.

Příjem ze závislé činnosti ve vztahu k slevám, daňovým bonusům a nezdanitelným položkám po 1. 1. 2008

(uzavřeno dne 17. prosince 2007)

Předkládají: Ing. Jirí Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701

Ing. Pavel Vontor, daňový poradce, č. osvědčení 3610

I. Výchozí situace

V souvislosti s nabytím účinnosti zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů je v § 6 odst. 9 písmeno e) ZDP zrušeno osvobození pojistného placeného zaměstnavatelem za zaměstnance, toto se naopak zahrnuje do základu daně podle § 6 odst. 13 ZDP. Zákon o daních z příjmů s účinností od 1. 1. 2008 ve věci věcného vymezení příjmů ze závislé činnosti zůstal stejný jako v roce 2007 (§ 6 odst. 1 vč. výjimek, odst. 4, 5, 6). Nově je od 1. 1. 2008 definován základ daně (§ 6 odst. 13) – „příjmy ze závislé činnosti zvýšené o částku....“.

2. Rozbor problematiky a dílčí závěry

V ZDP existují položky (slevy, daňové bonusy a nezdanitelné částky), které lze uplatnit pouze tehdy, jestliže poplatník dosáhl určité hranice příjmů. Jedná se o:

- **ustanovení § 35ba odst. 1 písm. b) – „sleva na manželku“.** Sleva na manželku se poskytuje pokud její vlastní příjmy nepřevyšují částku 38 040 Kč,
- **ustanovení § 35c odst. 4 – „roční daňový bonus“.** Roční daňový bonus je poskytován za podmínky, jestliže poplatník měl příjem podle § 6, 7, 8 nebo 9, alespoň ve výši šestinásobku minimální mzdy,
- **ustanovení § 35d odst. 4 – „měsíční daňový bonus“.** Plátce je povinen vyplatit měsíční daňový bonus, jestliže úhrn vyplacených nebo zúčtovaných příjmů za kalendářní měsíc dosahuje alespoň polovinu minimální mzdy,
- **ustanovení § 15 odst. 7 – „příspěvky odborovým organizacím“.** Takto lze odečíst částku do 1,5 % zdanitelných příjmů podle § 6.

Bude srovnávacím kritériem příjem podle § 6 nebo základ daně podle § 6 odst. 13 ZDP – superhrubá mzda? Podle našeho názoru musíme striktně rozlišovat příjmy ze závislé činnosti (§ 6 odst. 1 ZDP vč. výjimek, odst. 4, 5, 6) od způsobu (metodiky) sestavení základu daně. Ve výše uvedených případech se umožňuje uplatnit sleva, bonus (roční, měsíční) či nezdanitelná částka, jestliže příjem dosáhne určité částky. Zákon v daných případech srovnává dvě veličiny – příjem s poměrovou základnou. Zákon nesrovnává základ daně s poměrovou základnou. Z uvedeného důvodu si myslíme, že srovnávacím kritériem bude příjem podle § 6 a ne superhrubá mzda. Ustanovení § 6 odst. 13 ZDP nově vymezuje od 1. 1. 2008 dílčí základ daně podle § 6, tato úprava však nemá žádný vliv na vymezení příjmu rozhodného pro přiznání výše uvedených slev, daňových bonusů nebo odpočitatelných položek.

3. Návrh opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:
Souhlas s navrhovaným závěrem.

NOVÁ LEGISLATIVA

Ze Sbírky zákonů:

Částka 100 – rozeslána dne 11. prosince 2007:

Vyhláška č. 311/2007 Sb., o jednacím řádu pro insolvenční řízení a kterou se provádějí některá ustanovení insolvenčního zákona (účinnost dnem 1. ledna 2008 s výjimkou).

Vyhláška č. 313/2007 Sb., o odměně insolvenčního správce, o náhradách jeho hotových výdajů, o odměně členů a náhradníků věřitelského výboru a o náhradách jejich nutných výdajů (účinnost dnem 1. ledna 2008).

Částka 103 – rozeslána dne 14. prosince 2007:

Vyhláška č. 323/2007 Sb., kterou se mění vyhláška č. 527/2006 Sb., o užívání zpoplatněných pozemních komunikací a o změně vyhlášky Ministerstva dopravy a spojů č. 104/1997 Sb., kterou se provádí zákon o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2008 s výjimkou).

Částka 104 – rozeslána dne 14. prosince 2007:

Vyhláška č. 326/2007 Sb., kterou se mění vyhláška č. 143/1965 Sb., o poskytování peněžitých dávek v nemocenském pojištění, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2008).

Vyhláška č. 327/2007 Sb., kterou se mění vyhláška č. 165/1979 Sb., o nemocenském pojištění některých pracovníků a o poskytování dávek nemocenského pojištění občanům ve zvláštních případech, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2008).

Vyhláška č. 328/2007 Sb., kterou se mění vyhláška č. 284/1995 Sb., kterou se provádí zákon o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 14. prosince 2007).

Částka 107 – rozeslána dne 21. prosince 2007:

Vyhláška č. 338/2007 Sb., o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2008 (účinnost dnem 1. ledna 2008).

Částka 108 – rozeslána dne 21. prosince 2007:

Zákon č. 344/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. března 2008).

Novela mj. ukládá podnikatelským subjektům povinnost uvádět na svých internetových

stránkách úplné údaje (údaje o firmě, jménu nebo názvu, sídle nebo místu podnikání, IČ, o zápisu do obchodního rejstříku či jiné evidence). Zveřejnění neúplných údajů jest pod sankcí podle doprovodné novely zákona o přestupcích. Zákon nově také upravuje ukládání účetních záznamů týkajících se organizačních složek zahraničních osob a upřesňuje povinnost ověření auditorem při přeměnách společnosti s ručením omezeným.

Zákon č. 347/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2008).

Zákon č. 348/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2008).

Novela stanoví hranici celkových příjmů za poslední uzavřené účetní období, do které nemusí vyjmenované subjekty (občanská sdružení a jejich organizační jednotky s právní subjektivitou, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou a honební společenstva) vést účetnictví podle zákona, na 3 mil. Kč.

Částka 109 – rozeslána dne 21. prosince 2007:

Vyhláška č. 349/2007 Sb., kterou se mění 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 (účinnost dnem 1. ledna 2008).

Vyhláška zejména mění vykazování položek účetní závěrky, informace v příloze účetní závěrky, upravuje vymezení dlouhodobého nehmotného majetku a upřesňuje problematiku povolenek na emise skleníkových plynů.

Změnou u vykazování položek účetní závěrky je skutečnost, že účetní jednotky s vyšší aktiv celkem (netto) deset miliard Kč a vyšší mohou vykazovat jednotlivé položky v celých milionech Kč. Tato skutečnost musí být ovšem uvedena ve všech částech účetní závěrky.

Účetní jednotka v rámci přílohy uvede informace ke skutečnostem, které nejsou vykázány v rozvaze (bilanci) v případě, jsou-li významné – celkovou vyšší závazků, drobný nehmotný a hmotný majetek, charakter a obchodní účel operací účetní jednotky, jsou-li rizika nebo užitky z těchto operací významné. Dále je účetní jednotka povinna uvést informace (opět s ohledem na jejich významnost) k celkové odměně za povinný audit, jiné ověřovací služby, daňové poradenství, jiné neauditorské služby. Zcela nově je v legislativě zakotven specifický požadavek na zveřejňování informací k transakcím se spřízněnými stranami.

Nově jsou v rámci vyhlášky definovány položky, jež nemohou být považovány za dlouhodobý nehmotný majetek. Těmito položkami jsou: znalecké posudky, audity, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí, certifikace systému jakosti a software pro řízení technologií nebo zařízení, která bez tohoto vybavení nemohou fungovat.

Do vyhlášky byla z Českých účetních standardů pro podnikatele přesunuta problematika způsobu ocenění zásob vlastní výroby a způsob účtování o zásobách B.

K povolenkám na emise skleníkových plynů v dlouhodobém nehmotném majetku přibýly jednotky snížení emisí (ERU) a jednotky ověřeného snížení emisí (CER). O těchto nových instrumentech bude účtováno stejně jako o původních emisních povolenkách.

Vyhláška č. 350/2007 Sb., kterou se mění vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2008).

Vyhláška č. 351/2007 Sb., kterou se mění vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2008).

Vyhláška č. 352/2007 Sb., kterou se mění vyhláška č. 503/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro zdravotní pojišťovny, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2008).

Vyhláška č. 353/2007 Sb., kterou se mění vyhláška č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2008).

Vyhláška č. 355/2007 Sb., kterou se mění vyhláška Ministerstva financí č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2008).

Vyhláška č. 357/2007 Sb., kterou se pro účely poskytování cestovních náhrad mění sazba základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stanoví průměrná cena pohonných hmot (účinnost dnem 1. ledna 2008).

Částka 110 – rozeslána dne 27. prosince 2007:

Zákon č. 360/2007 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2008 (účinnost dnem 1. ledna 2008).

Částka 111 – rozeslána dne 28. prosince 2007:

Nařízení vlády č. 361/2007 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví při práci (účinnost dnem 1. ledna 2008).

Částka 112 – rozeslána dne 28. prosince 2007:

Zákon č. 362/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (účinnost dnem 1. ledna 2008).

Částka 113 – rozeslána dne 28. prosince 2007:

Nařízení vlády č. 366/2007 Sb., o úpravě náhrady za ztrátu na výděлку po skončení pracovní neschopnosti vzniklé pracovním úrazem nebo nemocí z povolání, o úpravě náhrady za ztrátu na výděлку po skončení pracovní neschopnosti nebo při invaliditě a o úpravě náhrady nákladů na výživu pozůstalých (úprava náhrady) – (účinnost dnem 28. prosince 2007).

Částka 114 – rozeslána dne 31. prosince 2007:

Zákon č. 377/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosu některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2008).

Částka 118 – rozeslána dne 31. prosince 2007:

Vyhláška č. 379/2007 Sb., o podílu jednotlivých obcí na stanovených procentních částech celostátního hrubého výnosu daně z přidané hodnoty a daní z příjmů (účinnost dnem 1. ledna 2008).

2008

Částka 2 – rozeslána dne 21. ledna 2008:

Vyhláška č. 3/2008 Sb., o provedení některých ustanovení zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, (oceňovací vyhláška) – (účinnost dnem 1. února 2008).

Částka 8 – rozeslána dne 31. ledna 2008:

Vyhláška č. 17/2008 Sb., kterou se mění vyhláška č. 84/2005 Sb., o nákladech na závodní stravování a jejich úhradě v příspěvkových organizacích zřízených územními samosprávnými celky, ve znění vyhlášky č. 94/2006 Sb. (účinnost dnem 1. února 2008).

Částka 11 – rozeslána dne 12. února 2008:

Zákon č. 26/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (účinnost dnem 1. března 2008).

Zákon č. 27/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. března 2008).

Zákon č. 36/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy a o změně a doplnění zákona č. 468/1991 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 12. února 2008).

Zákon č. 37/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší a o změně některých dalších zákonů (zákon o ochraně ovzduší), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 61/1997 Sb., o lihu a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákona ČNR č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (zákon o lihu), ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. března 2008 s výjimkou).

Částka 15 – rozeslána dne 20. února 2008:

Vyhláška č. 48/2008 Sb., o způsobu výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě (účinnost dnem 20. února 2008).

Částka 16 – rozeslána dne 25. února 2008:

Vyhláška č. 52/2008 Sb., kterou se stanoví zásady a termíny finančního vypořádání vztahů se státním rozpočtem, státními finančními aktivy nebo Národním fondem (účinnost dnem 1. března 2008).

Částka 17 – rozeslána dne 26. února 2008:

Úplné znění č. 56/2008 Sb., zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), jak vyplývá z pozdějších změn.

Částka 23 – rozeslána dne 29. února 2008:

Zákon č. 76/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění zákona č. 110/2007 Sb. (účinnost dnem 15. března 2008).

Ze Sbírky mezinárodních smluv:

Částka 49 – rozeslána dne 31. prosince 2007:

Sdělení MZV č. 88/2007 Sb.m.s., o sjednání Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Jordánského hášimovského království o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů (platnost dnem 7. listopadu 2007).

Sdělení MZV č. 89/2007 Sb.m.s., o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Tádžickou republikou o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku (platnost dnem 19. října 2007).

2008

Částka 1 – rozeslána dne 8. ledna 2008:

Sdělení MZV č. 1/2008 Sb.m.s., o sjednání Ujednání o spolupráci v oblasti činnosti daňové správy mezi Ministerstvem financí České republiky a Ministerstvem financí Maďarské republiky (platnost dnem 29. listopadu 2007).

Z Úředního věstníku Evropské unie:

Svazek 50: L 330 – publikován dne 15. prosince 2007:

Rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 1482/2007/ES ze dne 11. prosince 2007, kterým se zavádí program Společenství ke zlepšení fungování systému zdanění na vnitřním trhu (Fiscalis 2013) a zrušuje rozhodnutí č. 2235/2002/ES (platnost dnem 4. ledna 2008).

Nařízení Evropské centrální banky (ES) č. 1489/2007 ze dne 29. listopadu 2007, kterým se mění nařízení (ES) č. 2423/2001 (ECB/2001/13) o konsolidované rozvaze sektoru měnových finančních institucí (platnost dnem 4. ledna 2008).

Svazek 50: C 306 – publikován dne 17. prosince 2007:

Lisabonská smlouva pozměňující Smlouvu o Evropské unii a Smlouvu o založení Evropského společenství

Svazek 50: L 346 – publikován dne 29. prosince 2007:

Směrnice Rady č. 2007/74/ES ze dne 20. prosince 2007, o osvobození zboží dováženého osobami cestujícími ze třetích zemí od daně z přidané hodnoty a spotřební daně (platnost dnem 29. prosince 2007, účinnost dnem 1. prosince 2008).

Směrnice Rady č. 2007/75/ES ze dne 20. prosince 2007, kterou se mění směrnice č. 2006/112/ES, pokud jde o některá dočasná ustanovení o sazbách daně z přidané hodnoty (platnost dnem 29. prosince 2007, účinnost dnem 1. ledna 2008).

2008

Svazek 51: L 44 – publikován dne 20. února 2008:

Nařízení Rady (ES) č. 143/2008 ze dne 12. února 2008, kterým se mění nařízení (ES) č. 1798/2003, pokud jde o zavedení nástrojů správní spolupráce a výměnu informací s ohledem na pravidla týkající se místa poskytnutí služby, zvláštních režimů a postupů při vrácení daně z přidané hodnoty (platnost dnem 20. února 2008).

Směrnice Rady č. 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice č. 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby (platnost dnem 20. února 2008).

Směrnice Rady č. 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí č. 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě (platnost dnem 20. února 2008).

Svazek 51: L 46 – publikován dne 21. února 2008:

Směrnice Rady č. 2008/7/ES ze dne 12. února 2008, o nepřímých daních z kapitálových vkladů (platnost dnem 12. března 2008).

INFORMACE MINISTERSTVA FINANČÍ

Sdělení Ministerstva financí k aplikaci ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb., a zákona č. 296/2007 Sb.

Zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů byla provedena v rámci novely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) také změna ustanovení § 25 odst. 1 písm. w), podle kterého se omezuje uznatelnost úroků (resp. finančních nákladů) v základu daně z příjmů.

Ministerstvo financí v zájmu jednotného postupu při uplatňování ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ve znění účinném od 1. 1. 2008 sděluje:

A) K definici pojmů:

1) Finanční výdaje (náklady)

Nově ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů obsahuje definici výdajů (nákladů), které nelze uplatnit jako výdaje (náklady) při stanovení základu daně z příjmů. Finanční výdaje (náklady), jejichž daňová uznatelnost je omezena, zahrnují vedle úroků také výdaje (náklady) související s úvěry a půjčkami jako jsou výdaje (náklady) na zajištění, zpracování úvěrů a poplatky za záruky. Smyslem této rozšířené definice je zabránit účelovým přesunům mezi úroky a jinými náklady (zejména poplatky). Proto je nutné mezi finanční výdaje (náklady) zahrnout takové náklady, které představují (nebo by z hlediska dlužníka mohly představovat) odměnu placenou za poskytnutí úvěru nebo půjčky.

Přehled vybraných výdajů (nákladů):

náklad	zahrnuje se do finančních výdajů (nákladů) ANO/NE
Náklady na zajištění ve smyslu nákladů na obstarání úvěru (např. znalecký posudek vyžadovaný a vyhotovený bankou, ovšem ne posudek vyhotovený jiným subjektem – nutno posuzovat individuálně)	ANO
Poplatky za zpracování úvěru (např. poplatky za posouzení žádosti a ohodnocení rizika, administrativní náklady)	ANO
Poplatky za bankovní záruky	ANO
Poplatky za přechod k jiné bankovní instituci	ANO

náklad	zahrnuje se do finančních výdajů (nákladů) ANO/NE
Jiné poplatky přímo související s úvěrem/půjčkou, které by mohly suplovat úrokový náklad	ANO
Provize zprostředkovateli půjčky	ANO
Poplatky za vedení úvěrového účtu a správu úvěru	ANO
Poplatky za rezervované nečerpané prostředky	ANO
Poplatky za předčasné splácení úvěru	ANO
Poplatky za změnu typu úrokové sazby nebo typu úročení	ANO
Odměna ručiteli (vyjma bankovní záruky a jiných obdobných poplatků bance)	NE
Penále či jiná sankce za nesplácení úvěru	NE
Kurzové rozdíly	NE
Náklady na zajištění úvěrového rizika věřitele (např. vyhotovení zástavní smlouvy)	NE
Náklady na zajištění úrokového, měnového aj. rizika dlužníka (např. zajišťovací deriváty)	NE
Náklady na poradenství (např. bankovní, strukturování financování)	NE

2) Výdaje (náklady) na zajištění

Za výdaje (náklady) na zajištění se považují výdaje (náklady) na obstarání úvěru nebo půjčky.

3) Osoba, která úvěr nebo půjčku zajišťuje

Osobou, která úvěr nebo půjčku zajišťuje, se rozumí osoba, která zajišťuje kreditní riziko věřitele, např. poskytnutím bankovní záruky nebo jiného zajišťovacího nástroje bez ohledu na to, zda je sjednán podle českého nebo zahraničního práva. Za poskytnutí zajištění v uvedeném smyslu se považuje pouze právní vztah, který je vzhledem k úvěru nebo půjčce akcesorický a na základě něhož vzniká osobě, která úvěr nebo půjčku zajišťuje, např. ručiteli, povinnost jíž odpovídá právně vynutitelná možnost věřitele uspokojit svůj nárok z majetku zajišťující osoby (ručitele) v případě, že dlužník hlavního právního vztahu neplní své povinnosti včas a řádně.

O ručení resp. zajištění spřízněným subjektem se nebude jednat v případech, kdy spřízněný subjekt riziko ručitele nenese, ale pouze zlepšuje vymahatelnost věřitelovy pohledávky nepřímo (např. dobré jméno spřízněného subjektu; dohoda s bankou, že v případě překročení rozpočtu dodá spřízněný subjekt dlužníkovi dostatečné peněžní prostředky na pokrytí takového překročení ve formě vlastního kapitálu nebo dluhu; dohoda spřízněného subjektu s bankou, že jakékoliv pohledávky vůči

dlužníkovi budou podřízené pohledávkám banky z titulu poskytnutého úvěru; dohoda společníka s bankou, že do splacení úvěru nepřevede podíl v dlužníkovi třetí straně bez souhlasu banky; závazek společníka převést za určitých podmínek podíl v dlužníkovi bance; složení cenných papírů v dlužníkovi do bankovní úschovy; dohoda společníka či jiných spojených osob s bankou, že nebudou vstupovat do obchodních vztahů s dlužníkem bez souhlasu banky; závazek společníka vůči bance, že do splacení úvěru nebude požadovat výplatu dividend dlužníkem či jiných složek vlastního kapitálu bez souhlasu banky; závazek spřízněných osob, že nebudou čerpat úvěr nebo půjčku od dlužníka).

O zajišťování úvěru či půjčky se bude jednat vždy (a to i ve výše uvedených případech), pokud by akcionáři nebo jiné spojené osobě v důsledku porušení dohody s bankou nebo v případech stanovených ve smlouvě nebo předvídaných smlouvou vznikla právně vynutitelná povinnost vstoupit na pozici dlužníka do závazkového vztahu z titulu financování poskytnutého dlužníkovi (typicky úvěrová smlouva) bez ohledu, zda místo dlužníka původního nebo jako solidární dlužník.

4) Úvěry a půjčky, které jsou podřízeny ostatním závazkům poplatníka

Úvěry a půjčky, které jsou podřízeny ostatním závazkům poplatníka ve smyslu § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, jsou takové úvěry a půjčky, které jsou vázány stejnou nebo obdobnou podmínkou podřízenosti jako podřízené dluhopisy ve smyslu zákona č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dluhopisech“). Ustanovení § 34 zákona o dluhopisech definuje podřízené dluhopisy jako dluhopisy, kde v případě:

- a) vstupu emitenta do likvidace,
- b) prohlášení konkurzu na majetek emitenta,
- c) povolení vyrovnání, nebo
- d) je-li emitentem zahraniční osoba, též jiného obdobného opatření,

budou uspokojeny pohledávky s nimi spojené až po uspokojení všech ostatních pohledávek, s výjimkou pohledávek, které jsou vázány stejnou nebo obdobnou podmínkou podřízenosti. Obdobně podle ustanovení § 172 zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů, se za podřízenou pohledávku považuje pohledávka, která má být podle smlouvy uspokojena až po uspokojení jiné pohledávky, popř. ostatních pohledávek dlužníka.

Z uvedeného vyplývá, že rozhodnou skutečností pro určení „podřízenosti“ úvěrů a půjček ostatním závazkům poplatníka je vždy smluvní ujednání o omezení uspokojitelnosti pohledávky v případě úpadku (samotná skutečnost, že některé závazky dlužníka jsou uspokojovány přednostně ze zákona, např. závazky za zaměstnanci, závazky zajištěné zástavním právem apod., není pro dané účely relevantní). Je-li podřízenost výslovně sjednána, správce daně bude předpokládat, že se o podřízený úvěr jedná.

5) Finanční výdaje (náklady) úvěry a půjčky, kde úrok je odvozován od výsledku hospodaření (zisku) poplatníka

Za finanční výdaje (náklady), které plynou z úvěrů a půjček, kde úrok nebo výnos nebo skutečnost, zda se finanční výdaje (náklady) stanou splatnými, jsou zcela nebo zčásti odvozovány od výsledku hospodaření (zisku) poplatníka, se považují finanční výdaje (náklady) z takových smluv o úvěrech a půjčkách, ze kterých věřitel nenese typické riziko věřitele, ale riziko investora.

Mezi uvedené finanční výdaje (náklady) se tedy nezahrnují finanční výdaje (náklady) ze smluv o úvěrech a půjčkách, kde:

- závislost výše finančních nákladů na zisku je inverzní, tj. čím vyšší zisk, tím nižší finanční náklady (vyšší ziskovost dlužníka vyjadřuje nižší míru věřitelského rizika, a tedy nižší úrokovou sazbu);
- úrok nebo výnos nebo skutečnost, zda se finanční výdaje (náklady) stanou splatnými, bude funkcí jiného ekonomického ukazatele než výsledku hospodaření, např. výnosů, odpisů apod.

6) Referenční sazba

Jako referenční sazba bude pro úvěry a půjčky denominované v české měně použita sazba PRIBOR (tuto sazbu zveřejňuje Česká národní banka např. na svých internetových stránkách. Pro úvěry a půjčky v cizí měně budou použity zahraniční ekvivalenty sazby PRIBOR (zpravidla 12ti měsíční LIBOR jako nejběžnější používaná referenční sazba v Evropě). Ministerstvo financí doporučuje použít referenční sazbu uváděnou poskytovateli finančních informací, např. Bloomberg či Reuters. Poplatník si může zvolit některý z důvěryhodných zdrojů za předpokladu, že tento zdroj informací bude používat konzistentním způsobem.

B) K výpočtu:

Při výpočtu daňově neuznatelných finančních nákladů doporučuje Ministerstvo financí následující postup:

Algoritmus pro výpočet neuznatelných finančních nákladů – pravidlo „2008“:

Výše neuznatelných finančních nákladů podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb. a zákona č. 296/2007 Sb. se stanoví např. takto:

1) Nejprve se vypočítají poměry:

$$2x \text{ SVK}/Y < 1 \quad 6x \text{ SVK}/Z < 1 \quad RS + 4/\text{prům. ÚM} < 1$$

2) Pokud jsou poměry menší než 1, je nutné vypočítat koeficienty K1, K2 a K3:

$$K1 = 1 - (2x \text{ SVK}/Y) \quad K2 = 1 - (6x \text{ SVK}/Z) \quad K3 = 1 - (RS + 4/\text{prům. ÚM})$$

Neuznatelné úroky = $v + t + (\text{největší z } K1, K2, K3 \times u) + (\text{větší z } K2, K3 \times s)$,

kde:

SVK = stav vlastního kapitálu
Y = průměr denních stavů úvěrů a půjček ve zdaňovacím období od spojených osob
Z = průměr denních stavů všech úvěrů a půjček ve zdaňovacím období
RS = průměr z referenční hodnoty úrokových sazeb na trhu mezibankovních depozit pro splatnost 12 měsíců relevantním pro měnu, v níž je vyjádřen úvěr nebo půjčka (PRIBOR, LIBOR), k poslednímu dni každého měsíce zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání

prům. ÚM = průměrná úroková míra

v = finanční náklady vylučované ze 100 % podle § 25 odst. 1 písm. w) bod 2. a 3. z úvěrů a půjček od spojených osob

t = finanční náklady vylučované ze 100 % podle § 25 odst. 1 písm. w) bod 2. a 3. z úvěrů a půjček od nespojených osob

u = ostatní finanční náklady z úvěrů a půjček od spojených osob (celkové finanční náklady z úvěrů a půjček od spojených osob po odečtení finančních nákladů ve výši „v“)

s = ostatní finanční náklady z úvěrů a půjček od nespojených osob (celkové finanční náklady z úvěrů a půjček od nespojených osob po odečtení finančních nákladů ve výši „t“)

Ing. Stanislav Špringl, v.r.

V Praze dne 19. prosince 2007

ředitel odboru 15

Informace Ministerstva financí k závaznému posouzení vybraných daňových důsledků

Dne 16. 10. 2007 byl vyhlášen ve Sbírce zákonů zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, kterým se mění mimo jiné i zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP). Podle novely ZDP je od 1. 1. 2008 rozšířen okruh oblastí u kterých je poplatník oprávněn požádat místně příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků, které pro něho vyplynou z daňově rozhodných skutečností již nastalých nebo očekávaných, v případech stanovených zvláštním daňovým zákonem.

Předmět závazného posouzení

Od 1. 1. 2008 je nově rozšířen předmět závazného posouzení o:

1. způsob rozdělení výdajů nebo nákladů ke zdanitelným příjmům (§ 24a ZDP),
2. stanovení poměru výdajů nebo nákladů spojených s provozem nemovitosti (§ 24b ZDP),
3. technické zhodnocení (§ 33a ZDP),
4. projekt výzkumu a vývoje (§ 34a ZDP).

Doposud byl předmětem závazného posouzení odečet ztráty od základu daně (§ 38 na ZDP) a posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami (§ 38nc ZDP).

Žádost o závazné posouzení

Poplatník je oprávněn podat žádost o závazné posouzení svému místně příslušnému správci daně. Žádost musí obsahovat všechny povinné náležitosti uvedené v ZDP.

Poplatek za závazné posouzení

Každý předmět závazného posouzení podléhá samostatně správnímu poplatku ve výši 10 000,- Kč podle přílohy zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správních poplatcích“), splatným současně s podáním žádosti. Správnímu poplatku nepodléhá žádost o závazné posouzení odečtu ztráty od základu daně (§ 38na ZDP).

Pro jaká období lze žádat o závazné posouzení

Daňový subjekt může závazného posouzení využít pro posouzení skutečností, které pro něj vyplynou z daňově rozhodných skutečností již nastalých nebo očekávaných, tedy skutečností, které doposud neměly vliv na vyměřenou daňovou povinnost. Rozhodnutí může být vydáno maximálně na tři zdaňovací období.

Posuzování podkladů pro rozhodnutí o závazném posouzení

Závazné posouzení nemá charakter úkonu směřujícího ke stanovení nebo ověření správnosti daňové povinnosti. Uvede-li poplatník v žádosti o závazné posouzení veškeré povinné náležitosti, pak správce daně rozhodne na základě předložených podkladů.

Rozhodnutí o závazném posouzení

Předmětem závazného posouzení není daň ani příslušenství daně. Proto vůči rozhodnutím o závazném posouzení není přípustné odvolání ani nelze uplatnit mimořádné opravné prostředky podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Rozhodnutí o závazném posouzení lze uplatňovat jen pro období, u kterých dosud neuplynula prekluzivní lhůta pro vyměření daně ve smyslu § 47 ZSDP resp. § 38r ZDP.

V Praze dne 21. prosince 2007

Sdělení Ministerstva financí k § 47a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů – Závazné posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby daně

1. Součástí zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který nabyl účinnosti 1. ledna 2008, je také změna zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). K tomuto datu byl

do zákona vložen nový § 47a – Závazné posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby daně („závazné posouzení“).

Podle § 47a odst. 1) může požádat Ministerstvo financí o vydání rozhodnutí o závazném posouzení kterákoliv osoba, to znamená jak osoba povinná k dani, plátcem DPH i osoba, která je osobou povinnou k dani, ale není plátcem DPH, tak i osoba, která není osobou povinnou k dani (vč. občanů, konečných spotřebitelů). Žádost o vydání rozhodnutí o závazném posouzení se týká toho, zda je zdanitelné plnění správně zařazeno do základní nebo snížené sazby daně podle § 47 odst. 1 zákona o DPH. O rozhodnutí o závazném posouzení nelze požádat tehdy, pokud by se žádost týkala posouzení, zda je konkrétní plnění osvobozeno od daně (s nárokem na odpočet nebo bez nároku na odpočet daně).

2. V § 47a odst. 2 jsou uvedeny náležitosti žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení. Žadatel v žádosti uvede detailní popis zboží a služeb, který umožní jeho/její ztotožnění a zařazení do celní nomenklatury případně do standardní klasifikace produkce. U zboží uvede jeho přesné složení a případně metody použité ke stanovení tohoto složení, pokud na tomto údaji závisí sazební zařazení zboží, a další údaje nezbytné pro sazební zařazení zboží, zejména způsob zpracování (výroby), jeho funkce, princip činnosti, účel použití a druh balení. Dále je vhodné žádosti doplnit i fotografiemi, technickými nákresey, plány, katalogy nebo jinými podklady, vztahujícími se k předmětnému zboží a k materiálům, z nichž je vyrobeno, jež mohou napomoci při ztotožnění a zařazení do celní nomenklatury.

Žadatel je kromě jiných údajů povinen také uvést svůj návrh výroku rozhodnutí o závazném posouzení, tj. zda konkrétní zdanitelné plnění podléhá snížené nebo základní sazbě daně. Náležitostí žádosti není závazné rozhodnutí o zařazení zboží do celního harmonizovaného systému nebo služeb do SKP (případně jiné klasifikace služeb), tato rozhodnutí si vyžádá věcně příslušný odbor Ministerstva financí jako podklad pro vyřízení žádosti.

V případě potřeby (tedy zejména v případě, kdy ani na základě dosud poskytnutých informací nelze jednoznačně zatřídit zboží či službu do příslušných klasifikací) je podle § 47a odst. 3 žadatel povinen na výzvu předložit další údaje vztahující se k obsahu žádosti.

3. Podle změny zákona o správních poplatcích, část desátá, Čl. XVII. zákona č. 261/2007 Sb., je žadatel povinen uhradit za žádost o rozhodnutí o závazném posouzení podle § 47a zákona o DPH správní poplatek ve výši 10 000,- Kč. Poplatek bude hrazen bezhotovostně, a to až na výzvu Ministerstva financí. Ve výzvě k zaplacení správního poplatku budou žadateli zároveň sděleny podrobnosti potřebné k zaplacení poplatkové povinnosti zejména číslo bankovního účtu a variabilní symbol.

V Praze dne 17. ledna 2008

Finanční zpravodaj Ministerstva financí ČR:

Finanční zpravodaj č. 8 – 9/2007 (10. prosince 2007) mj. přináší:

Pokyn Ministerstva financí č. D – 313 – sdělení k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy mexickými o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku (č. 7/2003 Sb.m.s.).

Pokyn Ministerstva financí č. D – 314 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a orgánem výkonné moci Gruzie o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (č. 40/2007 Sb.m.s.).

Sdělení k Pokynu Ministerstva financí č. D – 300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

V Pokynu č. D-300 se upravuje následující:

- V souvislosti s novelou zákona o daních z příjmů účinnou k 1. lednu 2007 nelze aplikovat vysvětlivky k § 24 odst. 2 v bodě 10 a 20. Od 1. ledna 2007 je peněžní plnění vedle mzdy daňovým výdajem za předpokladu, že bude postupováno podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5.
- Nová vysvětlivka k § 24 odst. 2 bod 20 zní: Při zajišťování stravování prostřednictvím jiných subjektů si zaměstnavatel může uplatnit jako daňový výdaj příspěvek podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 zákona jen za podmínky, že přítomnost zaměstnance v práci během stanovené směny trvá aspoň 3 hodiny. Příspěvek nelze uplatnit za zaměstnance, kterému v průběhu směny vznikl nárok na stravné v souvislosti s pracovní cestou zaměstnance.
- Opravuje se znění bodu 35 k § 24 odst. 2 týkající se nákladů na přechodné ubytování při zprostředkování zaměstnání.

Pokyn Ministerstva financí č. D – 315 – sdělení k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a radou ministrů Srbska a Černé Hory o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (č. 88/2005 Sb.m.s.).

Finanční zpravodaj č. 10/2007 (31. prosince 2007) mj. přináší:

Vyhláška č. 338/2007 Sb., o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2008.

Informace Ministerstva financí pro účetní jednotky o nepoužitelnosti některých pokynů, sdělení oznámení a postupů pro účetní jednotky účtující podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, případně pro ostatní účetní jednotky.

Informace Ministerstva financí pro účetní jednotky o nepoužitelnosti některých pokynů, sdělení oznámení a postupů pro účetní jednotky účtující podle vyhlášky č. 501/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, případně pro ostatní účetní jednotky.

Informace Ministerstva financí pro účetní jednotky o nepoužitelnosti některých pokynů, sdělení oznámení a postupů pro účetní jednotky účtující podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a vyhlášky č. 505/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, případně pro ostatní účetní jednotky.

Informace Ministerstva financí – změny Českých účetních standardů pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů a pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 505/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Finanční zpravodaj č. 1/2008 (15. ledna 2008) mj. přináší:

Pokyn Ministerstva financí č. D – 317 o průměrných cenách pohonných hmot, které lze použít pro výpočet výše náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty ke stanovení základu daně z příjmů za zdaňovací období roku 2007.

Pokyn Ministerstva financí č. D – 318 – Stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2007 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění.

Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů resp. z příjmu a z majetku podle stavu k 1. 1. 2008.

Z dalších informací zveřejněných na internetových stránkách Ministerstva financí ČR:

- Informace Ministerstva financí o nových službách poskytovaných v rámci Daňového portálu – „Osobní daňový kalendář“ (umožňuje získat personalizované informace o termínových přehledech zákonných lhůt a lhůt stanovených správcem daně) a „Přehled písemností“ (uživatel se zobrazuje přehled písemností u správce daně s krátkým popisem jejich obsahu) – (11. prosince 2007).
- Sdělení Ministerstva financí ke změně sazby DPH u dodání vody a tepla k 1. lednu 2008 (11. prosince 2007).
- Sdělení Ministerstva financí k regulačním poplatkům ve zdravotnictví z hlediska daně z přidané hodnoty a daně z příjmů (12. prosince 2007).
- Veřejná konzultace k materiálu „Standardy odbornosti distributorů produktů na finančním trhu“ (17. prosince 2007) – termín pro zaslání připomínek do 31. ledna 2008.
- Informace Ministerstva financí ke změně zákona o dani z nemovitostí provedené zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů (19. prosince 2007).
- Vyhodnocení plnění maastrichtských konvergenčních kritérií a stupně ekonomické sladění ČR s eurozónou – 2007 (19. prosince 2007).
- Vyhodnocení veřejné konzultace k výchozím tezím věcného záměru zákona o dohledu nad finančním trhem (19. prosince 2007).
- Informace Ministerstva financí k ukončení osvobození od daně ze staveb podle ustanovení § 9 odst. 1 písm. h) a i) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (4. ledna 2008).
- Informace Ministerstva financí – změny u daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí v rámci reformy veřejných financí od 1. ledna 2008 (7. ledna 2008).

- Pokyn č. D – 317 o průměrných cenách pohonných hmot, které lze použít pro výpočet výše náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty ke stanovení základu daně z příjmů za zdaňovací období roku 2007 (11. ledna 2008).
- Pokyn č. D – 318 – Stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2007 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (15. ledna 2008).
- Průběžná informace Ministerstva financí k Soutěžnímu dialogu pro projekt „Státní pokladna“ (15. ledna 2008).
- Informace Ministerstva financí k uplatňování DPH při vymezení místní komunikace k stání motorového vozidla (16. ledna 2008).
- Informace Ministerstva financí – Jak správně zaplatit daň finančnímu a celnímu úřadu od 1. ledna 2008 (18. ledna 2008).
- Aktuální informace, stanoviska a sdělení Ministerstva financí k zákonu o daních z příjmů (21. ledna 2008).
- Zveřejnění studie vlivu zavedení eura na ekonomiku ČR (21. ledna 2008).
- Sdělení Ministerstva financí k upřesnění pojmu domovní kotelna pro účely § 8 odst. 1 písm. a) části 45 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (23. ledna 2008).
- Zprávy Ministerstva financí pro finanční orgány obcí a krajů č. 1/2008 (31. ledna 2008).
- Informace Ministerstva financí o zrušení zadávacího řízení na Integrovaný rozpočtový systém státní pokladny (5. února 2008).
- Opatření Ministerstva financí k odstranění tvrdosti podle § 39 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ke zdanění daňových nerezidentů ČR (7. února 2008).
- Cenový věstník č. 1/2008 (8. února 2008).
- Zpráva o činnosti Národní koordinační skupiny pro zavedení eura v ČR za období červenec – prosinec 2007 (21. února 2008).
- Informace Ministerstva financí o nových směrnících Rady v oblasti DPH (viz nová legislativa na str. 26 bulletinu) – (26. února 2008).

Novela IFRS 2 – Úhrady vázané na akcie – Rozhodné podmínky a zrušení účasti na akciovém plánu (zveřejnění v lednu 2008)

Novela zpřesňuje definici „rozhodných podmínek“ a současně zavádí termín „nerozhodné podmínky“, které mají obecně stejnou relevantnost jako tržní podmínky a stanoví způsob účtování o účasti na akciovém plánu, která je zrušena kvůli nesplnění nerozhodné podmínky. Novelizovaný standard bude platit pro účetní období začínající 1. lednem 2009, ale účetní jednotky se jím mohou řídit i dříve.

Novely IFRS 3 – Podnikové kombinace a IAS 27 – Konsolidovaná a individuální účetní závěrka (zveřejnění v lednu 2008)

Souhrnná novela významným způsobem mění účtování o akvizicích a transakcích se společnostmi s nekontrolním podílem.

Rozsah IFRS 3 byl rozšířen a nyní zahrnuje i kombinace vzájemných organizací (mutual entities) a kombinaci bez protiplnění. V účtování o podnikových kombinacích zavádí řadu změn, které budou mít dopad na hodnotu vykazovaného goodwillu, výsledky hospodaření za období, v němž došlo k akvizici a hodnotu budoucích vykazovaných výnosů.

Ke změnám v IAS 27 patří mj.:

- změna majetkového podílu v dceřiné společnosti bude účtována jako kapitálová transakce a nebude mít dopad ani do goodwillu, ani z ní nevyplýne zisk či ztráta,
- ztráty dceřiné společnosti budou rozděleny mezi kontrolní a nekontrolní podíly, a to i v případě, kdy tyto ztráty převyšují nekontrolní kapitálovou investici do dceřiné společnosti.

Novela také dává podrobnější návod pro případ hromadných ujednání, o nichž se účtuje jako o jedné transakci.

Standardy ve znění novel budou platit pro účetní období začínající 1. červencem 2009, ale účetní jednotky je mohou uplatnit již v účetním období začínajícím 30. červnem 2007 resp. po tomto datu.

K připomínkám:

Návrh novel IFRS 2 – Platby akciemi a IFRIC 11 – Peněžní úhrady vázané na akcie v rámci skupiny (zveřejnění v prosinci 2007)

Návrh v případě IFRS 2 řeší nekonzistentnost současného znění tím, že do jeho působnosti zahrnuje rovněž peněžní úhrady vyplácené mateřskou společností zaměstnancům dceřiné společnosti, jejichž výše je vázána na cenu akcií matky a do IFRIC 11 zařazuje požadavek, aby dceřiná společnost oceňovala úhrady vázané akcie, které budou vypořádány mateřskou společností, podle IFRS 2 bez ohledu na to, zda bude transakce vypořádána v akciích nebo peněžními prostředky.

Připomínky do 17. března 2008.

Návrh interpretace IFRIC č. D23 – Distribuce nepeněžních aktiv vlastníkům (zveřejnění v lednu 2008)

Návrh interpretace se snaží odpovědět na dvě otázky: jakým způsobem má účetní jednotka oceňovat splatné dividendy a jakým způsobem má při jejich vypořádání účtovat o případném rozdílu mezi účetní hodnotou distribuovaných aktiv a účetní hodnotou splatných dividend?

Podle návrhu by účetní jednotka měla závazek poskytnout svým vlastníkům dividendy v nepeněžní formě ocenit v souladu s IAS 37.

Návrh interpretace přináší také některé nové požadavky na informace, které je nutné zveřejnit v příloze účetní závěrky – změny hodnoty splatných dividend v průběhu účetního období, popis charakteru splatných dividend, předpokládaný termín vypořádání a odhad reálné hodnoty aktiv, účetní hodnotu aktiv k rozvahovému dni a která aktiva budou v rámci dividend poskytnuta v případě, že účetní jednotka oznámí výplatu dividend v nepeněžní formě po rozvahovém dni, ale ještě před datem schválení účetní závěrky.

Připomínky do 25. dubna 2008.

Návrh interpretace IFRIC č. D24 – Majetkové příspěvky odběratelů (zveřejnění v lednu 2008)

Návrh interpretace se týká všech případů, kdy účetní jednotka obdrží dlouhodobý hmotný majetek, jehož prostřednictvím bude svému odběrateli zajišťovat přístup ke zboží nebo službám, nebo finanční prostředky na pořízení takového majetku. A nezáleží na tom, zda dlouhodobý hmotný majetek či finanční prostředky poskytne přímo odběratel nebo jiný subjekt, ani na tom, zda zboží a služby poskytuje přímo daná společnost nebo pouze zajišťuje přístup ke zboží a službám jiného dodavatele.

Klíčové rozhodnutí se týká toho, zda vložený dlouhodobý hmotný majetek resp. majetek, který bude pořízen nebo vybudován z poskytnutých finančních prostředků splňuje definici aktiva, o kterém bude účetní jednotka účtovat.

Připomínky do 25. dubna 2008.

Pro úplnost:

Pracovní návrh ED 9 – Společné podnikání

IASB vydal v září 2007 návrh nového standardu, který by měl nahradit stávající IAS 31 – Účast ve společném podnikání a interpretaci SIC 13 – Spoluovládané jednotky – nepeněžní vklady spoluvlastníků.

Návrh definuje základní principy, podle kterých by účetní jednotky měly účtovat o smluvních právech a závazcích vyplývajících ze společného podnikání.

Termín připomínek byl do 11. ledna 2008.

Pracovní návrh harmonizační novely

V listopadu 2007 IASB zveřejnil pracovní návrh první harmonizační novely Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Smyslem těchto souhrnných

novel, které Rada plánuje vydávat každoročně, bude odstranění dílčích rozporů ve znění jednotlivých standardů a zpřesnění používaných formulací. Harmonizační novely obecně se budou zabývat pouze méně významnými otázkami, které nebude nutno řešit neodkladně. Tento návrh obsahuje 41 změn, které se týkají celkem 25 standardů (!).

Změny navrhované v návrhu první harmonizační novely by měly platit pro účetní závěrky sestavené za účetní období od 1. ledna 2009 resp. po tomto datu.

Termín připomínek byl do 11. ledna 2008.

Pracovní návrh novel IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a IAS 27 – Konsolidovaná a individuální účetní závěrka – Pořizovací cena investice do dceřiné společnosti, spouoavládané jednotky nebo přidružené společnosti

Pracovní návrh novely, zveřejněné IASB v prosinci 2007, obsahuje mj. návrh, že účetní jednotka bude moci ve své nekonsolidované účetní závěrce ocenit investici do dceřiné společnosti, spouoavládané jednotky nebo přidružené společnosti tzv. domnělou pořizovací cenou (tj. buď reálná hodnota investice podle IAS 39 nebo účetní hodnota investice stanovená podle účetních předpisů požívaných před přechodem na IFRS) k datu svého přechodu na IFRS.

Návrh předpokládá též v IAS 27 vypuštění definice metody pořizovacích nákladů a upravuje začlenění nové mateřské společnosti do konsolidačního celku.

Termín připomínek byl do 26. února 2008.

Podle materiálů společnosti Deloitte Česká republika zpracoval **LZ**

KONVERGENCE 2007: HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK, SEGMENTY, GOODWILL A KONSOLIDACE

Vysněný cíl, jeden jediný světový účetní systém, je opět o několik krůčků blíže. Jak už bývá zvykem, některé změny prošly bez povšimnutí, zatímco jiné rozpoutaly kontroverzi a odpor. Pokud se však srovná intenzita dnešního protivětru s tím, který foukal před pár lety, orkán zeslábl na jarní vítr, který se nakonec proměnil v mírný vánek. Evropskou unii dráždilo, že IASB usiloval o změny, které nerespektovaly evropské tradice a snažily se do evropského práva protlačit „vetřelecké“ standardy. Na druhém břehu Atlantiku americká odborná veřejnost byla pobouřena snahou vnutit reálnou hodnotu do další účetní oblasti.

Co se aktivity týče, IASB byl činorodější. Za rok 2007¹⁾ se mu povedlo definovat nový hospodářský výsledek, odstranit další alternativní řešení²⁾, změnit určení segmentu, a stanovit nová pravidla pro konsolidace a výpočet goodwillu. FASB sice za stejné období stihl pouze nová pravidla pro konsolidace a výpočet goodwillu, ale dalo by se tvrdit, že právě jim se povedl ten husarský kousek³⁾.

Ale hezky po pořadí.

Ačkoliv se jedná primárně o editorské zásahy⁴⁾, novelizace IAS 1 přece jenom přináší jednu významnou novinku. Nejpozději od 1. 1. 2009 firmy už nebudou moci schovávat část svého výsledku do kapitálu, místo toho budou muset vykazovat Úplný hospodářský výsledek⁵⁾ (Comprehensive Income). Tato položka bude zahrnovat

¹⁾ Novelizace IFRS 3 a IAS 27 sice byly zveřejněné v lednu 2008. Na druhé straně, ačkoliv novelizace IAS 23 byla v podstatě hotová koncem roku 2006, její závěrečné znění se doladovalo až do jejího zveřejnění v březnu 2007. Podobně IFRS 8 byl technicky zveřejněn v roce 2006, ale do popředí veřejného zájmu se dostal v roce 2007, kdy (pod tlakem britské odborné veřejnosti) ho odmítl ratifikovat Evropský parlament.

²⁾ Přestože se jiné (při účtování podnikových kombinací) podařilo zavést.

³⁾ Samozřejmě nových vyhlášek a interpretací bylo víc. Např. v roce 2006 FASB vydal pět standardů a několik interpretací. Většinou se však jednalo o změny, které pouze upřesňovaly aplikaci US GAAP (nebo jako FAS 159 řešily dílčí rozdíly mezi US GAAP a IFRS). Proto se v tomto článku nehovoří ani o Interpretaci 48 (nejistá daňová pozice) ani o FAS 157 (vyčíslení reálné hodnoty), které možná mnoho účetním zkomplikovaly život, ale ty stávající praxi pouze upřesnily, nikoli změnily. Podobně IFRIC 12 a 13 jsou důležité úpravy stávajících pravidel, ale vztahují se na příliš malý okruh firem a nejsou předmětem článku.

⁴⁾ Až na zmíněnou výjimku, nové znění IAS 1 má v podstatě stejný faktický obsah jako to staré (to, že začal explicitně požadovat tři rozvahy, není změna, nýbrž upřesnění chybné interpretace). Důvodem je, že primárním cílem novelizace nebyla změna pravidel, nýbrž zpřehlednění a přiblížení čtenářům. Nový standard byl proto poněkud reorganizovaný. Např. odstavce o konzistentnosti (ve starém znění 27 a 28) byly posunuty (nyní jsou to odstavce 45 a 46) tak, aby se místo vedle časového rozlišení nacházely na logičtějším místě, vedle historických výkazů.

Podobně byl upraven i způsob, jakým se požadavky vysvětlují. Např. místo (IAS 1.31): „Aplikace konceptu podstatnosti znamená, že specificky vykazovací požadavek obsažený v standardu nebo interpretaci nemusí být uspokojen, pokud informace není podstatná“ si čtenáři dnes přečtou: „Jednotka nemusí poskytnout specifické vykazování požadované (některým) IFRS, pokud informace není materiální“.

nejen operativní a běžné finanční výsledky, ale i výsledky veškerých finančních operací (vč. zajištění) a to, jak firmu ovlivnily všechny změny kursu (nejen transakce), změny v hodnotě penzijních závazků a přecenění majetku⁶⁾. Ačkoliv tato změna se dá považovat za nejzásadnější, prošla bez většího odporu. Paradoxně to byla relativně nevýznamná úprava, která rozpoutala nejvášnivější debatu.

Na začátku stál jednoduchý požadavek: místo rigidních a striktně vymezených kritérií⁷⁾ dát firmám možnost prezentovat výsledky svých různých obchodních činností investorům stejně, jak je prezentují vlastnímu vedení. Ačkoliv (pokud se aplikuje správně) tento Přístup z pohledu vedení (Management Approach) poskytuje mnohem relevantnější informace, IASB narazil na tvrdý odpor, a to nejen od skupin, od kterých by se dal očekávat.

Nejprve se do IASB pustili (primárně britští) účetní. Těm vadilo, že místo seznamu dostali něco, nad čím je nutné přemýšlet⁸⁾. Pak se do útoku přidaly nevládní organizace. Ty si přály standard, který by donutil velké nadnárodní společnosti (úhlavního nepřítelů číslo jedna) zveřejňovat podrobné geografické informace (nejlépe podle země nebo dokonce kraje). Po té, co zjistily, že IFRS 8 žádné povinnosti zveřejňovat tyto informace neukládá⁹⁾, byly zklamány.

Nakonec si sporu všiml Evropský parlament¹⁰⁾. Zákonodárcům samozřejmě vadil

⁵⁾ Zároveň novelizace do IFRS přináší nový (poněkud zvláštní) účetní postup. Na konci článku se k němu uvádí příklad.

⁶⁾ Novelizace mění postup pouze u hmotného a nehmotného majetku (IAS 16 a 38). Postup pro investiční majetek (IAS 40) zůstává stejný.

⁷⁾ Podle starého IAS 14 firmy musely vykazovat informace o tzv. Obchodních segmentech (Business Segment). Ty se musely (IAS 14.9) vytvářet na základě: a) druhu výrobku nebo služby, b) výrobního procesu, c) druhu zákazníka, d) distribuční metody, nebo e) regulačního prostředí. Nový IFRS 8 definuje Operativní segmenty (Operating Segment), kde se definuje (IFRS 8.5) nějaká část firmy, která: a) vyvíjí činnost, u které mohou (třeba i v budoucnosti) vznikat výnosy a náklady, b) která své výsledky prezentuje hlavnímu rozhodovateli (třeba generálnímu řediteli nebo představenstvu), a c) u které jsou dostupné finanční informace (firma tyto informace sleduje). IFRS 8 samozřejmě nezakazuje dál segmentovat podle výrobku (služby), výrobního procesu, druhu zákazníka, metody distribuce nebo regulačního prostředí. Jediné co dělá, je, že umožňuje firmě použít vlastní úsudek a zvolit i jiná kritéria, která by investorům poskytovala relevantnější informace.

⁸⁾ Velkou část britské účetní veřejnosti tvoří lidé, kteří si přejí, aby jim účetnictví poskytovalo seznam černobílých pravidel, která mohou aplikovat jako kuchařku, bez toho, aby nad tím museli přemýšlet nebo (nejed bože) sami rozhodovat. Tito účetní se těžko smiřují se subjektivním charakterem IFRS, kde vládné úsudky a kde ekonomická podstata bere precedens nad právní formou. Tito lidé se proto obávali toho, že oni sami budou muset rozhodnout, co segment vlastně je, a co je mnohem horší, svůj úsudek obhajovat nikoli seznamem, nýbrž smysluplnou argumentací. Takovíto lidé obecně berou přechod na IFRS těžce. Naštěstí pro ně IFRS jim dělá výrazně menší potíže, než účetním ze zemí, kde zákon předepisoval všechno (od účtové osnovy až po postupy účtování). Ti to mají opravdu těžké.

⁹⁾ IFRS 8 sice zachovává požadavek zveřejňovat určité geografické informace, primárně se však jedná o informace, které zajímají investory (výnosy a hmotný majetek), nikoli aktivisty (mzdy zaměstnanců, odvedené daně, vypouštění oxidu uhličitého, atd.).

¹⁰⁾ Co nevládní organizace umí, je apelovat na zákonodárce. Nejprve jim vysvětlily, že pokud firmy nebudou nuceny zveřejňovat podrobné informace o nákladech, těžko se bude regulovat jejich činnost. Protože ne všichni zákonodárci byli přesvědčení, že toto je jejich úkol, tento argument nestačil. Další byl, že IFRS 8 je pouze převzatý FAS 13 a že se vlastně jedná o amerikanizaci evropského účetnictví. Samozřejmě tento argument okamžitě přesvědčil všechny francouzské členy parlamentu, ale ostatní stále váhali. Nakonec byli zákonodárci upozorněni na skutečnost, že nový IFRS 8 dovoluje vedení samotnému rozhodovat o tom, jak jejich firma bude definovat segmenty. To byla trefa do černého.

úbytek geografických informací a „amerikanizace“ IFRS. Co se jim však opravdu přičilo, byla myšlenka, že nějaký jejich občan (obzvláště občan, který vede ziskový podnik) by mohl něco rozhodnout sám, bez toho, aby mu to přikazoval zákon. Výsledkem byla dubnová rezoluce¹¹⁾, ve které parlament prohlásil, že tento „vetřelec-ký standard“ nemíní v žádném případě ratifikovat¹²⁾.

Podstatně méně kontroverzní byla další změna, která může zásadně ovlivnit stavitele a firmy, které si pořizují zařízení ve vlastní režii. Novelizace IAS 23 zrušila možnost (dříve „vzorové řešení“) vykazovat výpůjční náklady (především úroky) jako náklady období. Místo toho od 1. 1. 2009 všechny firmy budou muset výpůjční náklady kapitalizovat¹³⁾.

Bez povšimnutí nakonec nelze ponechat novelizaci IFRS 3 (podnikové kombinace) a IAS 27 (konsolidace). Nejenže je novelizace prvním společným¹⁴⁾ dílem IASB a FASB, ale také představuje zásadní rozšíření reálné hodnoty.

Z pohledu IFRS tyto změny nejsou příliš radikální¹⁵⁾. Zároveň, co je možná zajímavější, nejzásadnější z nich se ani nevztahuje na IFRS 3 či IAS 27, nýbrž na IAS 38, který se během novelizace upravil takto:

IAS 38.35¹⁶⁾: Pokud je nehmotný majetek pořízený v podnikové kombinaci oddělitelný nebo vyplývá z dohody nebo jiného zákonného práva, existuje dostatek informací, aby se jeho reálná hodnota dala vyčíslit. Reálná hodnota nehmotného majetku pořízeného v rámci podnikové kombinace se normálně dá dostatečně spolehlivě změřit, aby se dala vykázat odděleně od goodwillu. Pokud není možné reálnou hodnotu odhadnout přesně (je možné odhadnout pouze rozpětí hodnot s různými pravděpodobnostmi), tato nejistota (o konečné hodnotě) se při tvorbě odhadu zohlední, místo toho, aby se vyložila tak, že reálnou hodnotu nelze vyčíslit. Pokud majetek

¹¹⁾ www.ifrs.cz/main_page/Cz/main/Extra/0704resolutionifrs8.pdf

¹²⁾ Ratifikován byl v listopadu až poté, co se do debaty zapojil ASB (tvůrce UK GAAP), který (na rozdíl od IASB) má dlouholetou zkušenost s vyjednáváním se zákonodárci. Nakonec se jim podařilo parlament přesvědčit, že existují situace, kdy soukromé osoby skutečně mohou používat vlastní úsudek bez toho, aby to ohrozilo bezpečnost státu a výsostné postavení zákonodárců o všem rozhodovat. Zda se jedná o úlet nebo o trend, nejspíš ukáže debata o SME-IFRS. I tam je parlament vehementně proti řešení (www.ifrs.cz/main_page/Cz/main/Extra/0801econreport1.pdf), které by občanům umožnilo používat vlastní iniciativu.

¹³⁾ Viz příklad dva.

¹⁴⁾ Zatím probíhala primárně první fáze konvergenčního projektu, kde jedna strana upravila svá pravidla tak, aby byla v souladu s pravidly té druhé. Všechny tyto jednoduché otázky (kde buď US GAAP nebo IFRS poskytoval uspokojivé odpovědi) už byly vyřešené, a proto nastal čas na druhou fázi: hledat kvalitní odpověď na otázky, na které ani IFRS, ani US GAAP zatím uspokojivě neodpovídaly.

¹⁵⁾ Ačkoliv druhá fáze konvergence byla od samotného začátku avizovaná, evidentně zaskočila Evropského komisaře pro vnitřní trhy (www.ifrs.cz/main_page/Cz/main/Extra/McCREEVY-convergence-is-not-an-invitation.pdf). Není proto divu, že IASB se rozhodl dát v otázce oceňování minoritních podílů možnost výběru. Nakonec, jistě mají lepší věci na práci než se hádat s EU u každé ratifikace. A nakonec, za pár let stejně jim nezbude nic než se s US GAAP konvergovat i v této otázce.

¹⁶⁾ IAS 38.38 (který dál upřesňoval odstavec 35 tím, že přesně definoval, kdy je či není možné zjistit reálnou hodnotu) byl zrušen.

pořízený v podnikové kombinaci má omezenou životnost, existuje překonatelný předpoklad, že jeho reálnou hodnotu lze spolehlivě vyčíslit.

Už dříve se tento odstavec obvykle vykládal tak, že „pokud při podnikové kombinaci vznikl nějaký goodwill, byl to pouze důkaz toho, že kupující strana si nedala tu námahu a neidentifikovala a neocenila veškerý nehmotný majetek, který dohromady s ostatním majetkem koupené strany, pořídila¹⁷⁾“.

Nicméně, v odstavci se stále objevovaly nejasné výrazy jako „překonatelný předpoklad,“ který si někteří účetní vykládali tak, že toto ustanovení není absolutní.

Toto je dobrý úkaz komplikace, která často při interpretaci IFRS vzniká. Protože běžný účetní členům IASB do hlavy nevidí, musí vycházet jen z toho, co je ve standardu napsáno. Ani to by nebylo příliš problematické, kdyby ten účetní vždy byl roditelý mluvčí angličtiny¹⁸⁾. A ani to, že není, by nebyla nepřekonatelná překážka, kdyby IFRS nepsali (primárně) Britové. Ale tak to je. Protože IASB sídlí v Londýně a protože místní prostředí má významný vliv¹⁹⁾, IFRS se často nepíše v angličtině, ale v britské angličtině, a to způsobuje komplikace²⁰⁾.

Jeden důvod je, že Britové jako národ, si potrpí nejen na kultivovaný projev, ale především na „zdvořilost“. Optimální by proto bylo, kdyby IFRS psali cizinci²¹⁾. Ale do té doby se účetní musí poprat s textem, který občas mívá k průzračné jasnosti daleko. V tomto případě to znamená, že IAS 38.35 se má vykládat takto:

Goodwill by neměl vzniknout. Pokud při podnikové kombinaci vznikl nějaký goodwill, byl to pouze důkaz toho, že kupující strana si nedala tu námahu a neidentifikovala a neocenila veškerý nehmotný majetek, který dohromady s ostatním majetkem koupené strany, pořídila²²⁾.

Co se US GAAP týče, FASB není v otázce goodwillu zdaleka tak nekompromisní, a proto firmy aplikující US GAAP mohou (zatím) bez větších potíží o goodwill dál

¹⁷⁾ Přesně tento výklad původního odstavce 35 zazněl z úst představitelů jedné z velkých čtyř auditorských společností na uzavřené konferenci vztahující se na oceňování nehmotného majetku podle IFRS. Zároveň zaznělo, že pokud se nějaký jejich klient bude snažit vykazovat větší množství goodwillu, je vysoce pravděpodobné, že se neobejde bez výhrady.

¹⁸⁾ Pokud někdo čte IFRS v originálu má nesmírnou výhodu, i když není roditelý mluvčí. Většina překladů, které existují (obzvláště ten „oficiální“ na stránkách EU), je slabá. Nejenže jsou občas výslovně špatné, ale někdy jsou nepřesné, což vede k tomu, že jsou zavádějící. Proto je nezbytně nutné, vedle překladu, vždy zkontrolovat originál, protože pokud se účetní na základě špatného překladu dopustí chyby, odpovědnost za ní neponese překladatel, nýbrž ten účetní.

¹⁹⁾ Který však postupně, jak se IASB stává víc a víc mezinárodní, naštěstí slábně.

²⁰⁾ Obzvláště těm, kteří ve Spojeném království nikdy nějakou delší dobu nežili.

²¹⁾ Ze všech lidí na této planetě pouze kolem 5 % používá angličtinu jako svůj primární jazyk (a těch, kteří se vyznají v britském dialektu ještě méně). Proto by bylo lepší, kdyby IFRS psali lidé, kterým by spíš než o styl, šlo o jasnost, srozumitelnost a především o text, který se dá přeložit, aniž by ztratil půlku svého významu. Postupem času se k takovému cíli dostaneme. Např. IASB má projekt, kde každý rok edituje stávající standardy, aby byly srozumitelnější. Nějaký ten rok to ale ještě bude trvat.

²²⁾ Poznámka autora: zde musím zdůraznit, že pouze nepapouškují stanovisko velké čtyřky. Pokud někdo sleduje vývoj IFRS/ US GAAP v otázce fúzí a akvizic, je mu víc než jasné, že účetní pravidla směřují k úplnému zákazu goodwillu. Kdy? Pravděpodobně cca do roku 2015, do kdy se také očekává, že se USA definitivně vzdají US GAAP a přejdou na IFRS.

účtovat. Ale toto není zdaleka ten největší rozdíl mezi IFRS 3 / IAS 27 a FAS 141 / ARB 51²³⁾. Tuto čest má nekontrolní podíl²⁴⁾ nebo spíš nový způsob jeho oceňování²⁵⁾. Podle FAS 141(R), pokud nastane fúze nebo akvizice, kupující strana²⁶⁾, která získá méně než sto procentní podíl, má povinnost ocenit ten nekontrolní v reálné hodnotě. Samozřejmě, neosvícení čtou tuto větu a říkají si: „no a“. Zbytek si jí čte podruhé, potřetí, protože tomu, co se v ní objevuje, nemůže uvěřit.

Je to tak. FASB, tradiční skeptik, našel víru a troufá si jít ještě dál než IASB (pro kterého reálná hodnota je už řadu let svatější než svatý grál²⁷⁾). Neuvěřitelné. A ti účetní, kteří si právě uvědomili, že to budou oni, kdo bude zodpovídat za řádné ocenění nekontrolních podílů²⁸⁾? Ty polil studený pot.

Naštěstí, FAS 141(R) účetní nenechal úplně na holičkách a připravil pro ně návod jak postupovat²⁹⁾. Odstavec A60 na úvod praví: „Kupující strana někdy bude schopná zjistit reálnou hodnotu dne akvizice na základě tržní ceny akcií, které kupující strana nedrží“. Samozřejmě, pokud toto možné bude, účetní nemá co řešit. Nikdo nikdy nebyl potrestán za to, že vycházel z ceny nástroje, obchodovaného na aktivním trhu. Nebo nebyl by, kdyby se tržní cena akcií firem „ve hře“, nepohybovala chaoticky³⁰⁾.

²³⁾ FAS 141R nahradil a zrušil starý FAS 141, zatímco FAS 160 pouze upravil starý ARB 51, a proto ARB 51 stále platí.

²⁴⁾ Cynici budou tvrdit, že se vlastně nejedná o žádnou změnu, a že Nekomolující podíl (Non-Controlling Interest) je pouze nový název pro starý Minoritní podíl (Minority Interest). Tvůrci standardů naopak tvrdí, že se nejedná pouze o laciný marketingový trik, ale o úplně nové pojetí toho, co minoritní podíl vlastně je či byl. Samozřejmě, z pohledu účetního, který se pouze snaží vyvarovat chyby, je důležité, že nekontrolující podíl se účtuje stejně jako minoritní. Jediný rozdíl je způsob ocenění.

²⁵⁾ Poznámka autora: jako většina účetních, kteří byli vychováni v době, kdy účetnictví vládla historická cena, jsem ohledně dnešního vývoje na rozpacích. Na jedné straně chápu, že účtování a vykazování jen v historických cenách výrazně zkresluje jak rozvahu, tak výsledovku a na druhé straně, že přeceňování na reálnou hodnotu (u něčeho jiného než možná akcií, dluhopisů, cizích měn nebo komodit) znamená, že cena přestává být objektivním měřítkem hodnoty. Otázka proto je, které zkreslení bude horší? Možná parafraze slavného výroku Winstona Churchilla bude na místě: reálná hodnota je ten nejhorší možný způsob jak oceňovat, kromě všech ostatních.

²⁶⁾ Požadavek, že se vždy musí identifikovat kupující a koupená strana zůstává. V novém znění se však text objevuje v příloze (nový IFRS dnes obsahuje doslovně stejný text).

²⁷⁾ IFRS 3.19 umožňuje, ale nepřikazuje nekontrolující podíl ocenit v reálné hodnotě.

²⁸⁾ Od minoritních podílů se, mimo jiné, bude odvíjet podíl na zisku, který náleží minoritním vlastníkům. Proto není vyloučeno, že minoritní vlastníci nespokojení s tím, jak majoritní vlastníci s nimi zachází, sáhnou po asi jediném oprávněném prostředku, který jim zůstává: soud (nebo případně arbitráž). Proto zároveň není vyloučeno, že účetní bude postaven do situace, kdy bude muset obhajovat postup použitý na ocenění minoritních podílů nejen před auditorem nebo regulátorem, ale i před soudem. V této situaci, pokud účetní nedisponuje důkazným materiálem, který dokládá, že postupoval svědomitě, mohou vzniknout nepřijemné následky.

²⁹⁾ IFRS 3 (B 44 - 45 a IE 11-15) poskytuje téměř doslova stejný návod (vč. příkladů).

³⁰⁾ Bohužel v momentu, kdy jedna firma projevuje zájem o druhou, akcie obou se přestanou chovat tak, jak by se jinak chovaly. Třeba, pár sekund po té, co se v tisku objevila zpráva, že firma Microsoft má zájem o firmu Yahoo, akcie firmy Yahoo vystřelily nahoru a zastavily se na ceně přibližně o 10 % vyšší, než byla nabídka (a dvakrát vyšší, než byla před tím). Je toto důkaz toho, že trh racionálně zvážil potenciální ekonomický prospěch kombinované firmy, nebo toho, že spekulanti položili své sázky o tom, kolik bude Microsoft ochoten zaplatit za to, aby se zbavil konkurence? Účetní otázka proto je: z které tržní ceny? Z tržní ceny před nabídkou? Z tržní ceny po nabídce?

Samozřejmě, takto evidentní skutečnost tvůrcům standardů neunikla, ale protože nemohli přiznat, že trh se občas chová neracionálně³¹⁾, napsali (A61): „Reálná hodnota podílu kupující strany a nekontrolní podíl minoritního vlastníka přepočítán na akcii, se může lišit. Hlavní rozdíl pravděpodobně bude zahrnutí premií za kontrolu do ceny akcií ze strany kupujícího, nebo naopak diskont za absenci kontroly (také známý jako diskont minoritních podílů) zahrnutý do ceny akcií z pohledu koupeného“. Podobně, odstavec A60 také upozorňuje na celkem časté situace (např. pokud se jedná o koupi soukromé firmy nebo firmy, která patřila fondu), kde žádná tržní cena neexistuje: „V těchto situacích kupující strana zjistí reálnou hodnotu nekontrolního podílu použitím jiných oceňovacích metod.“

Jaké „jiné“ metody?

Např. odstavec A107 (příklad poznámky v příloze) praví: „Reální hodnota minoritního podílu v soukromé firmě TC, byla stanovena tak, že se aplikoval jak výnosový, tak tržní přístup. Reálná hodnota je založená na významných vstupech, které nejsou zpozorovatelné na trhu, takže se jedná o úroveň 3, tak jak jí uvádí vyhláška 157. Klíčové předpoklady zahrnovaly:

- (a) diskontní sazby mezi 20% a 25%,
- (b) konečnou hodnotu, která je založená na rozpětí EBITDA (hospodářský výsledek po následném přičtení úroků, daň z příjmu a odpisy hmotného a nehmotného majetku) mezi 3 a 5 (nebo, pokud vhodnější, dlouhodobě udržitelného růstu mezi 3% a 6%),
- (c) finanční násobky firem, které se považují za srovnatelné s TC, a
- (d) úpravy, které zohledňují nedostatek kontroly a chybějící schopnost prodat, které by účastníci trhu brali v potaz při odhadu reálné hodnoty minoritního podílu ve firmě TC.“

Další podobné nápomocné instrukce se objevují v odstavcích A112 a A113: „V opačné akvizici někteří vlastníci právní (podle zákona) prodané firmy (účetně kupující) možná nevymění své majetkové podíly za majetkové podíly právní matky (účetně koupené). S těmito vlastníky se zachází jako s minoritními vlastníky v konsolidované závěrce po opačné akvizici. To jest, protože vlastníci právně koupené firmy, kteří své majetkové podíly nevyměnili za majetkové podíly právně kupující, mají podíl pouze na výsledku hospodaření a majetku právní koupené, nikoli na výsledku a majetku konsolidované entity. Opačně, ačkoliv právně kupující je prodaná z účetního hlediska, vlastníci právně kupující mají podíl na výsledku hospodaření a čistého majetku kombinované jednotky.“

³⁰⁾ Pokud se odpověď zdá být jasná, je nutné si uvědomit že tato rozhodnutí budou mít skutečný vliv na akcionáře obou firem. Pokud se bude vycházet z té před, může vzniknout významný minoritní podíl, jehož držitelé budou moci nárokovat velký podíl na zisku kombinované společnosti. To se stávajícím akcionářům kupující strany nebude příliš líbit. Naopak, pokud se bude vycházet z té po, co zabrání minoritním akcionářům kupující firmy (a potažmo její účetní) zažalovat za to, že je okrádá? A čím větší budou částky, tím větší budou komplikace.

³¹⁾ Pokud by toto přiznali, celý koncept reálné hodnoty (která vychází z předpokladu, že trh se vždy chová racionálně) by se mohl vyhodit z okna. A to nikdo nakonec nechce.

„Majetek a závazky právně koupené firmy se oceňují a vykazují v konsolidované závěrce v jejich před-akvizičních hodnotách. Z toho vyplývá, že během zpětné akvizice, minoritní podíl reflektuje úměrný podíl na před-akvizičních účetních hodnotách čistého majetku právě koupené firmy, přestože minoritní podíl v jiných akvizicích se měří v reálných hodnotách ke dni akvizici.“ Jasně?

Nakonec, asi nejužitečnější rada se objevuje v odstavci A71 (IFRS 3.IE46): „... Firma AC najme nezávislého poradce, který zjistil, že reálná hodnota 20% podílu ve firmě TC, byla \$42. ...“

A kde se najde takový nezávislý poradce?

Nejsou ty banky, které pro firmy sestavují due diligence dokumenty, náhodou poradci? Nepodepíšou náhodou prohlášení, kde se zavazují jednat nezávisle? Neobjevuje se náhodou v těch dokumentech (mimo jiné) ocenění veškerého majetku a závazků koupené firmy? Je tady doopravdy nutné něco dalšího řešit?

Příklady:³²⁾

Úplný hospodářský výsledek

1.1.R1 společnost XYZ koupila akcie v hodnotě 100 s nominální hodnotou 10. Investici klasifikovala jako obchodovatelnou. 31.12.X1 byla tržní cena akcií 12 a 31.12.R2 byla 15. XYZ akcie prodala 31.12.R1.

Pro účel přehlednosti jsou zde rozvahové účty prezentovány tučně a závěrečné zápisy podtržené.

1/1/Y1 / 1.1.R1

Investment in stock / Investice do akcií	10,000	
Cash in bank / Banka		10,000
To record purchase of stock / Nákup akcií.		

12/31/Y1 / 31.12.R1

Investment in stock / Investice do akcií	2,000	
Gain in OCI / Zisk (součást ostatního úplného hospodářského výsledku)		2,000
To adjust carrying amount of investment for market gain / Přecenění investice o tržní zisk.		

Gain in OCI / Zisk (součást ostatního úplného hospodářského výsledku)

2,000

Accumulated OCI / Kumulovaný ostatní úplný hospodářský výsledek

2,000

At year-end to close nominal accounts / Roční závěrka nominálních účtů.

12/31/Y2 / 31.12.R2

Investment in stock / Investice do akcií	3,000	
Gain in OCI / Zisk (součást ostatního úplného hospodářského výsledku)		3,000
To adjust carrying amount of investment for market gain / Přecenění investice o tržní zisk.		

12/31/Y2 / 31.12.R2

Cash in bank / Banka	15,000	
Reclassification adjustment / Reklasifikační úprava	5,000	
Investment in stock / Investice do akcií		15,000
Gain / Zisk		5,000
To record sale of investment / Prodej investice.		

³²⁾ Pro čtenáře, kteří pracují u zahraničních firem, zápisy obsahují standardní anglické výrazy a jejich překlady.

12/31/Y2 / 31.12.R2

Gain in OCI / Zisk (součást ostatního úplného hospodářského výsledku)	3,000	
Accumulated OCI / Kumulovaný ostatní úplný hospodářský výsledek		3,000
Gain / Zisk	5,000	
Suspense account / Konečný účet rozvahový		5,000
Accumulated OCI / Kumulovaný ostatní úplný hospodářský výsledek	5,000	
Reclassification adjustment / Reklasifikační úprava		5,000
Suspense account / Konečný účet rozvahový	5,000	
Retained earnings / Nerozdělený zisk		5,000
At year-end to close nominal accounts / Roční závěrka nominálních účtů.		

Vykazování (součást výsledovky)

XYZ Inc. / XYZ a.s.		
Statement of changes in financial position / Výkaz změn vlastní finanční pozice		
For the year ended December 31, 2YY5 / Za rok, který skončil 31. prosince 2YY5		
	2YY1	2YY2
Revenue / Výnosy	100,000	120,000
Expenses / Náklady	60,000	75,000
Gain on sale of AFS investment / Zisk z prodeje investice		5,000
Net income / Hospodářský výsledek	28,000	35,000
Other comprehensive income / Ostatní úplný výsledek hospodaření		
Unrealized gain on investment / Nerealizovaný zisk na investici	2,000	3,000
Reclassification adjustment / Reklasifikační úprava		(5,000)
Comprehensive income / Úplný výsledek hospodaření	29,400	33,600

Stejná fakta, kromě že se účtuje o dani z příjmu (30 %)

12/31/Y1 / 31.12.R1

Investment in stock / Investice do akcií	2,000	
Gain in OCI / Zisk (součást ostatního úplného hospodářského výsledku)		2,000
Income tax expense / Daň z příjmu	600	
Deferred tax liability / Odložený daňový závazek		600
To adjust carrying investment for market gain and record deferred tax / Přecenění investice o tržní zisk a odložení daně.		

Gain in OCI / Zisk (součást ostatního úplného hospodářského výsledku)	2,000	
Accumulated OCI / Kumulovaný ostatní úplný hospodářský výsledek		2,000
At year-end to close nominal accounts / Roční závěrka nominálních účtů.		

12/31/Y2 / 31.12.R2

Investment in stock / Investice do akcií	3,000	
Gain in OCI / Zisk (součást ostatního úplného hospodářského výsledku)		3,000
Income tax expense / Daň z příjmu	900	
Deferred tax liability / Odložený daňový závazek		900
To adjust carrying investment for market gain and record deferred tax / Přecenění investice o tržní zisk a odložení daně.		

³³⁾ „Výpůjční náklady mohou zahrnovat: a) úrok z kontokorentních úvěrů a krátkodobých a dlouhodobých přijatých půjček, b) odpisování diskontů nebo premií souvisejících s přijatými půjčkami, c) odpisování vedlejších nákladů vynaložených v souvislosti s uzavřením přijatých půjček, d) finanční náklady z titulu finančních pronájmů uznaných v souladu s IAS 17 – Leasingy, e) kurzové rozdíly vznikající z přijatých půjček v cizí měně v rozsahu, ve kterém jsou považovány za úpravu úrokových nákladů.“
Způsobitelný majetek je majetek, který nezbytně potřebuje značné časové období k tomu, aby se stal způsobilým pro zamýšlené použití nebo prodej.

12/31/Y2 / 31.12.R2

Cash in bank / Banka	15,000	
Reclassification adjustment / Reklasifikační úprava	5,000	
Deferred tax liability / Odložený daňový závazek	1,500	
Investment in stock / Investice do akcií		15,000
Gain / Zisk		5,000
Taxes payable / Splatná daň		1,500
To record sale of investment / Prodej investice.		

12/31/Y2 / 31.12.R2

Gain in OCI / Zisk (součást ostatního úplného hospodářského výsledku)	3,000	
Accumulated OCI / Kumulovaný ostatní úplný hospodářský výsledek		3,000
Gain / Zisk	5,000	
Suspense account / Konečný účet rozvahový		5,000
Accumulated OCI / Kumulovaný ostatní úplný hospodářský výsledek	5,000	
Reclassification adjustment / Reklasifikační úprava		5,000
Suspense account / Konečný účet rozvahový	5,000	
Retained earnings / Nerozdělený zisk		5,000
At year-end to close nominal accounts / Roční závěrka nominálních účtů.		

Výpůjční náklady³³⁾

1.1.R1 firma ABC najala firmu XYZ, aby jí postavila budovu. Dohoda zněla na pevnou částku a obsahovala jasné a závazné podmínky, které umožnily spočítat procento dokončení. Celková kontraktní částka byla 4.000.000 a očekávané náklady na dokončení (vč. úroku) byly 3.000.000.

1.1.R1 firma ABC zaplatila zálohu ve výši 1.000.000 a společnost financovala zbytek projektu prostřednictvím účelové kontokorentní půjčky. Během 2YY1 XYZ dokončila 35 % kontraktu a vznikly jí náklady (vč. 2 000 úroku) ve výši 1.200.000. Během 2YY2 firma projekt dokončila a vznikly jí náklady ve výši 1.800.000 (vč. úroku 80 000)³⁴⁾.

1/1/Y1 / 1.1.R1

Cash in bank / Banka	1,000,000	
Billings on contract # X1/14 / Fakturace na kontrakt číslo X1/14		1,000,000
To record advance payment on construction contract / Přijetí zálohy u stavební smlouvy.		

1/1/Y1 - 12/31/Y1 / 1.1.R1 - 31.12.R1

Contract in progress # X1/14 / Probíhající kontrakt číslo X1/14	1,200,000	
Cash in bank / Banka		1,198,000
Line of credit (interest) / Úvěrová linka (úrok)		2,000
To record costs incurred and interest capitalized on long-term contract / Náklady a úroky u dlouhodobého kontraktu.		

12/31/Y1 / 31.12.R1

Cash in bank / Banka	198,000	
Line of credit (principle) / Úvěrová linka (jistina)		198,000
To record cash drawn on line of credit / Peníze čerpané z kontokorentní půjčky.		

„Příklady způsobilých aktiv jsou zásoby, které vyžadují značné časové období, než mohou být prodány, výrobní továrny, zařízení na výrobu energie a investice ve formě investic do nemovitostí. Ostatní investice a ty zásoby, které jsou běžně průmyslově vyráběny nebo jinak vyráběny ve velkém množství na opakující se bázi během krátkého časového období, způsobilými aktivy nejsou. Způsobilými aktivy také nejsou aktiva, která jsou připravena pro zamýšlené použití nebo prodej okamžikem pořízení“.

1/1/Y2 - 12/31/Y2 / 1.1.R2 - 31.12.R2

Contract in progress # X1/14 / Probíhající kontrakt číslo X1/14	1,800,000
Cash in bank / Banka	1,720,000
Line of credit (interest) / Úvěrová linka (úrok)	80,000
To record costs incurred and interest capitalized on long-term contract / Náklady a úroky u dlouhodobého kontraktu.	

12/31/Y2 / 31.12.R2

Cash in bank / Banka	1,720,000
Line of credit (principle) / Úvěrová linka (jistina)	1,720,000
To record cash drawn on line of credit / Peníze čerpané z kontokorentní půjčky.	

Cash in bank / Banka	3,000,000
Billings on contract # X1/14 / Fakturace na kontrakt číslo X1/14	3,000,000
Line of credit (interest) / Úvěrová linka (úrok)	2,000,000
Cash in bank / Banka	2,000,000
To record cash drawn on line of credit / Peníze čerpané z kontokorentní půjčky.	

Vedle účelového úvěru je také možné, že firma bude používat tzv. obecné úvěry. Na účetním postupu se v podstatě nic nemění, ale místo toho, aby se kapitalizovaly skutečně vzniklé úroky, je nutné kapitalizovaný úrok spočítat.

1.1.R1 jednotka X a.s. (dcera) samostatná právnická osoba, 100% vlastněná firmou firmy XYZ a.s. (matka) začala stavět výrobní halu, kterou dokončila 31.12.X2.

Úvěr 1: Od 1.1.R1 do 30.6.R1 jednotka X splácela půjčku ve výši 2.000.000 s úrokem 8 %. Za tuto půjčku ručila pouze svým majetkem a vzala si jí na financování pracovního kapitálu.

Úvěr 2: Od 1.1.R1 do 31.12.R1 jednotka X splácela druhou půjčku ve výši 1.000.000 s úrokem 7 %, kterou garantovala matka a kterou dcera používala na výstavbu velkoskladu.

Úvěr 3: Od 1.1.R1 do 31.12.R1 jednotka X splácela třetí půjčku ve výši 3.000.000 s úrokem 6 %, kterou garantovala matka a kterou dcera nepoužívala na žádný specifický účel.

Úvěr 4: Od 1.1.R1 do 31.12.R1 matka XYZ splácela půjčku v hodnotě 30.000.000 s úrokem 5 %, za kterou ručila veškerým svým majetkem vč. majetku všech svých dcer.

Úvěr 5: Od 1.1.R1 do 31.12.R1 matka splácela druhou půjčku v hodnotě 15.000.000 s úrokem 6 %, za kterou ručila výrobním areálem, který patří jednotce Y a.s. (druhá dcera).

Úvěr 6: Od 1.1.R1 do 31.12.R2 tato dcera (Y) splácela úvěr ve výši 5.000.000 s úrokem 7 %, který byl zajištěný stejným areálem. Půjčku si vzala na financování pracovního kapitálu.

Úvěr 7: Od 1.1.R2 do 31.12.R2 (Y) splácela druhý úvěr ve výši 2.000.000 s úrokem 6 %, na který jí poskytla garance matka. Půjčku si vzala na financování pracovního kapitálu.

Úvěr 8: Od 1.1.R2 do 31.12.R2 tato dcera Z a.s. splácela půjčku ve výši 4.000.000 s úrokem 8 %, zajištěnou sítí maloobchodů, jejíž byla jediným právním vlastníkem. Půjčku si nevzala na žádný specifický účel.

Jednotka X na stavbu vynaložila 5.000.000 od 1.1.R1 do 30.6.R1, 3.000.000 od 1.7.R1 do 31.12.R1 a 10.000.000 od 1.1.R2 do 31.12.R2.

Od 1.1.R1 do 30.6.R1 jednotka X kapitalizuje $274,000 = 5.000.000 \times 5,48\%^{35)}$

Od 1.7.R1 do 31.12.R1 jednotka X kapitalizuje $161,250 = 3.000.000 \times 5,38\%^{36)}$

Od 1.1.R2 do 31.12.R2 jednotka X kapitalizuje $240,000 = 2.000.000 \times 6\%^{37)}$

Robert Mládek

³⁴⁾ Pro účel přehlednosti se všechny náklady shrnuly do jednoho zápisu, sestavuje se samostatná výsledovka pro tento kontrakt a nebyly žádné dodatečné náklady, poplatky nebo zádržné.

³⁵⁾ 5,48 % je vážený průměr úvěrů 1, 3, 4 a 5.

³⁶⁾ 5,38 % je vážený průměr úvěrů 3, 4 a 5.

³⁷⁾ Matematicky by sice vycházelo $600,000 = 10.000.000 \times 6\%$, ale u úvěru 7 (který jediný se může v roce 2 aplikovat) se zaplatilo pouze 240,000, takže jednotka X smí kapitalizovat pouze tuto částku.

Uplatnění ztráty během daňové kontroly není možné

Nejvyšší správní soud na svých internetových stránkách publikoval Usnesení rozšířeného senátu čj. 8 AfS 111/2005-106 ze dne 27. března 2007, který se zabýval otázkou, zda je správce daně podle § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků povinen vzít v úvahu daňovou ztrátu poplatníka za minulá zdaňovací období jako odčitatelnou položku od základu daně, pokud poplatník projevil vůli uplatnit ztrátu až v průběhu daňové kontroly. Rozšířený senát došel k závěru, že daňovou ztrátu nelze účinně uplatnit v době probíhající kontroly a argumentoval mimo jiné následovně. Uplatnění daňové ztráty je právem, nikoli povinností daňového subjektu. Aktivní úkon daňového subjektu proto nemůže nahradit správce daně ani tehdy, má-li povědomost o existenci neuplatněné daňové ztráty. Proto k daňové ztrátě správce daně nemusí (ani nemůže) přihlížet při svém vlastním výpočtu daňové povinnosti.

Daňový subjekt svoji ztrátu uplatní způsobem právně relevantním zpravidla daňovým přiznáním. Vykonat toto právo je zákonem dočasně omezeno v době od počátku do skončení daňové kontroly; dodatečné daňové přiznání může podat až poté. Až na výši penále pro něj takový odklad nemá negativní účinky. Rozšířený senát se zabýval úvahou, zda lze zásah do majetkových práv daňového subjektu (povinnost uhradit následně vyšší penále) jako důsledek nemožnosti podat dodatečné daňové přiznání a uplatnit tak přípustným způsobem daňovou ztrátu, považovat za přípustný. Této otázce však přisvědčil, že takový zásah je přiměřený.

První rozhodnutí Soudního dvora o předběžné otázce položené českými správními soudy

Velmi zajímavý a důležitý rozsudek vydal v prosinci 2007 Soudní dvůr ve věci Skoma-Lux s.r.o. v. Celní ředitelství Olomouc, kdy rozhodoval o předběžné otázce položené českým správním soudem (zveřejněn v Úředním věstníku Evropské unie pod č. 2008/C51/21).

Předběžnou otázku podal Krajský soud v Ostravě v řízení o správní žalobě výše jmenované společnosti proti rozhodnutí o uložení pokuty za uvedení nesprávných údajů v jednotné celní deklaraci ve dnech 18. a 20. 5. 2004. Pokuta byla uložena rozhodnutím ze dne 30. 9. 2004 podle příslušných ustanovení celního kodexu ES. Žalobce namítl, že v době deliktního jednání nebyl předpis Společenství (celní kodex) řádně publikován v českém jazyce, a proto jej nelze použít pro postihnutí tohoto jednání. Ačkoli podle Smlouvy o přistoupení České republiky a dalších zemí k EU měly být veškeré právní předpisy Evropského společenství k datu přistoupení publikovány Společenstvím ke dni přistoupení (1. 5. 2004) v jazycích zemí, které nově přistoupily, české znění předpisů bylo zveřejněno pouze na internetu. Řádně publikováno v tištěné formě v Úředním věstníku bylo české znění předpisů až s různým, často až mnohaměsíčním zpožděním.

Krajský soud se proto dotázal Soudního dvora zejména, zda absence publikace předpisu v Úředním věstníku v českém jazyce způsobuje neaplikovatelnost takového předpisu v České republice vůči jednotlivcům.

Soudní dvůr odpověděl, že skutečnost, že předpis nebyl řádně publikován v českém jazyce v Úředním věstníku bránila jeho aplikaci vůči jednotlivcům v ČR, a to i přesto, že se zněním předpisu se mohli seznámit jinak (na internetu). Soudní dvůr dále uvedl, že se nejedná o otázku platnosti takového předpisu, nýbrž o otázku jeho výkladu.

Soudní dvůr omezil účinky rozsudku tak, že se nevztahuje na již rozhodnuté případy, které nebyly k datu tohoto rozsudku napadeny opravným prostředkem v rámci správního nebo soudního rozhodnutí. Taková rozhodnutí zůstávají v platnosti a nebude možné je zpochybnit. Výjimku tvoří: „správní opatření nebo soudní rozhodnutí, zejména represivní povahy, která by zasahovala do základních práv, což v těchto mezích přísluší zjistit příslušným vnitrostátním orgánům.“

Ze Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

Rozhodnutí č. 1327

Daňové řízení: doručování; důkazní břemeno správce daně

- I. Správce daně nese podle § 31 odst. 8 písm. a) a b) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve spojení s § 17 odst. 5 tohoto zákona důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že písemnost doručovaná daňovému subjektu také byla fakticky doručena, nebo že byla doručena nikoli fakticky, nýbrž náhradním způsobem (tzv. fikcí) za splnění striktních zákonných podmínek. Správce daně proto nese důkazní břemeno ve vztahu ke všem skutkovým podmínkám, jež musí být splněny v případě, že má být adresátu doručeno fikcí.
- II. Veřejnou listinou byla poštovní doručenka v daňovém řízení od účinnosti zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, až do 1. 7. 2000. Po tomto datu jí přestala být a stala se toliko listinou soukromou.

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. dubna 2006, čj.: 2 AfS 158/2005-82)

Rozhodnutí č. 1345

Daňové řízení: stanovení daně při nepodání daňového přiznání

Nesplní-li daňový subjekt ani na výzvu správce daně povinnost podat daňové přiznání, předpokládá správce daně v souladu s § 44 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, toliko skutečnost, že bylo podáno daňové přiznání, v němž nebyla vykázána žádná daňová povinnost. V takovém případě pak vyměří tuto daňovou povinnost podle § 40 odst. 1 a § 46 odst. 5 téhož zákona. Doměřit dodatečně jinou daňovou povinnost lze poté jen v intencích části třetí citovaného zákona.

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. června 2005, čj.: 5 AfS 160/2004-81)

Rozhodnutí č. 1346

Daňové řízení: zastupování

Sama skutečnost, že u správce daně byly uloženy dvě platné neomezené plné moci udělené postupně dvěma zástupcům k zastupování daňového subjektu a správce daně neřešil otázku, kdo je oprávněným zástupcem, ač tak ve smyslu § 10 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, učinit měl, nemůže být považována za vadu řízení, jež by měla vliv na zákonnost rozhodnutí. Bylo-li z jednání a úkonů daňového subjektu v průběhu daňové kontroly zřejmé, že jednoznačně projevil svoji vůli být v řízení nadále zastupován novým zmocněncem, a činil-li veškeré faktické úkony pouze tento zástupce a daňový subjekt sám přitom žádný z těchto úkonů.

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. července 2005, čj.: 5 AfS 155/2004-82)

Rozhodnutí č. 1352

Daňové řízení: ručení společníka veřejné obchodní společnosti

Společníci veřejné obchodní společnosti ručí za daňové nedoplatky ve stejném rozsahu jako společnost sama, tedy nejen za daň samotnou, ale i za příslušenství daně.

(podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. července 2007, čj.: 1 AfS 101/2004-58)

Rozhodnutí č. 1353

Daňové řízení: neomezená a omezená plná moc

Vymezí-li daňový subjekt v daňovém řízení rozsah zmocnění zvoleného zástupce „zastupováním ve věci platebního výměru na daň z přidané hodnoty“ označeného dále konkrétními údaji o názvu správce daně, datu vydání platebního výměru, číslu jednacím a demonstrativním výčtem předpokládaných úkonů, jde o neomezenou plnou moc (§ 10 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).

Pokud správce daně přesto v takovém případě bez dalších vlastních zjištění ve smyslu § 31 odst. 8 písm. b) citovaného zákona považuje plnou moc za omezenou a doručuje své rozhodnutí podle § 17 odst. 7 téhož zákona jak daňovému subjektu (zde jako příjemci), tak i jeho zástupci, nemůže být k újmě daňového subjektu, podá-li proti tomuto rozhodnutí žalobu ve lhůtě odvozené od okamžiku, kdy mu bylo toto rozhodnutí doručeno.

(podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. června 2007, čj.: 1 AfS 39/2006-79)

Rozhodnutí č. 1358

Silniční daň: princip zdanění

I. Silniční daň upravená zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční, představuje přímou majetkovou daň. To mimo jiné znamená, že ke zdanění dochází bez ohledu na skutečnost, zda příslušné vozidlo bylo či nebylo ve zdaňovacím období užíváno.

II. Poplatníkem daně je provozovatel registrovaného vozidla zapsaný v technickém průkazu, a to i tehdy, pokud již není jeho vlastníkem.

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. května 2006, čj.: 2 AfS 101/2005-67)

KULATÝ STŮL: VZTAH MEZI ČESKÝMI ÚČETNÍMI PŘEDPISY A IFRS

Koncem února se v prostorách American Chamber of Commerce v Praze konal kulatý stůl, u kterého zasedli zástupci Ministerstva financí a odborné veřejnosti, aby diskutovali nad problematikou vztahu mezi českými účetními předpisy a IFRS. S účastí na tomto setkání jsem docela váhal, protože s podobnými akcemi nemám příliš dobré zkušenosti (z akcí, které se prezentovaly jako projednávání faktů a výměna názorů, se zpravidla nakonec vyklubalo pouhé sdělení toho, co se už někde dávno rozhodlo). O to větší bylo moje překvapení, když po představení se a stručném úvodu, zástupkyně ministerstva nejenže předala slovo účastníkům, ale snažila se jejich názory vyslechnout, reagovat na ně, a to vše bez sebemenšího náznaku toho, že se jedná o už uzavřenou věc. Protože setkání mělo informativní charakter, nelze zde tlumočit nějaké závěry (žádné definitivní rozhodnutí nepadlo). Nicméně, samotná diskuse byla dostatečně zajímavá a zaslouží si pár poznámek¹⁾.

Tématem (jak naznačuje název) byl vztah mezi českými účetními předpisy a IFRS a otázka, jak by se tento vztah mohl zlepšit. Co se první otázky týče, shoda byla univerzální: stav je katastrofální. Současná existence třech teoreticky nezávislých, ale procedurálně propojených systémů (daňová legislativa, české účetní předpisy a IFRS) je komplikovaná, po-

strádá smysl a představuje dlouhodobě neúnosné břemeno.

Např. jeden účastník netušil, jaká přidaná hodnota (a pro koho) vzniká tím, že firma, vedle daňových odpisů, musí sledovat také odpisy podle české legislativy a odpisy podle IFRS. Druhý nevěděl, k čemu slouží česká závěrka, když banka vyžaduje závěrku sestavenou podle IFRS, a pro účely sestavení daňového příznání se musí složitě odstraňovat nedaňové dopady účetní legislativy. K této stížnosti se přidal třetí, který netušil, proč klient od finančního úřadu dostal pokutu za špatně vytvořené rezervy, když se stejně jednalo o rezervy nedaňové. Dalšího zajímalo, kdo vlastně čte českou závěrku u klienta, který je 100% vlastněnou dcerou zahraniční firmy bez žádných českých vlastníků ani úvěrů. Další nevěděl, proč se v ČR musí složitě vytvářet a evidovat papírové doklady, když v USA stačí elektronický záznam, atd.

A druhá otázka: co s tím? Bohužel, co expert, to názor. Pokud se však vyfiltrují hybridní řešení, zbývají tři obecné možnosti.

První možnost: upravit české účetní předpisy tak, aby odpovídaly IFRS.

Toto řešení spočívá v tom, že se česká legislativa postupně upraví tak, aby se nejprve minimalizovaly rozdíly mezi ní

¹⁾ Poznámka autora: protože jsem si tuto diskusi nenahrával, v tomto článku spoléhám pouze na svou paměť a poznámky. Pokud jsem na něco důležitého zapomněl, vyzývám ostatní účastníky k tomu, aby se ozvali, a pomohli mi zlepšit jeho znění.

a IFRS, a pak úplně odstranily. Zde se našla shoda: toto řešení (neboli současný stav) je to nejhorší možné.

Mezi hlavní důvody patří, že česká úprava je legislativní (tvoří jí především zákony), zatímco IFRS nikoli (tvoří je vyhlášky nevládní neziskové organizace). Z tohoto zásadního rozdílu vyplývají další důvody:

- zákony musí mít kontinuitu²⁾, zatímco IFRS musí operativně reagovat na neustálý vývoj podnikatelského prostředí³⁾,
- zákony slouží všem občanům, zatímco IFRS pouze soukromým investorům,
- zákony se aplikují formálně a procesně, zatímco IFRS se aplikují na základě profesního úsudku⁴⁾.

V tomto posledním bodě přidala zástupkyně Ministerstva do diskuse velmi důležitý postřeh, který ostatním účastníkům z nějakého důvodu unikl. Překlad IFRS

do českého jazyka, který se objevuje v Evropském věstníku (jediné oficiální, právně závazné znění), obsahuje řadu chyb a nejasností⁵⁾. Jak se český účetní nebo auditor bude moci před českým soudem (kde se zákony vykládají formálně a procesně) obhajovat úpravou, která se nedá vykládat formálně a procesně⁶⁾? Právě tato nezodpovězená otázka⁷⁾ (na kterou žádná smysluplná odpověď ani být nemůže) definitivně pohřbila logiku přibližování české úpravy a IFRS⁸⁾.

Druhá možnost: zachovat české účetní předpisy.

Toto řešení spočívá v tom, že se české účetní předpisy přestanou přibližovat IFRS, a ve všech důležitých aspektech se vrátí do stavu, ve kterém byly před rokem 2005. Účastníkům se toto řešení celkem zamlouvalo, ale pouze za předpokladu, že

²⁾ Např. pokud podnik plánuje investici pět nebo deset let do budoucna a chybí mu představa, jaké budou daně (nebo alespoň na jakém základě se budou zjišťovat), je vyčíslení návratnosti takovéto investice nadlidským úkolem. I z pohledu státu neustálé změny ve fiskální politice nejenže sťažují administrativu, ale i (protože brzdí hospodářský vývoj) snižují základ.

³⁾ IFRS má za úkol informovat, takže neovlivňuje (neměly by ovlivňovat) obchodní praktiky. Ale protože obchodní praktiky se neustále mění a vyvíjí, i IFRS se musí neustále měnit a vyvíjet, jinak přestanou sloužit svému účelu a stanou se zbytečnou byrokratickou zátěží.

⁴⁾ Např. pokud nějaká dohoda splňuje všechny zákonné náležitosti, aby se mohla považovat za operativní leasing, jen velmi těžko se před soudem (nebo úřadem) bude obhajovat, že se vlastně jedná o finanční, pouze proto, že takový je úsudek účetního.

⁵⁾ Určité jeho pasáže (ovlivněné britskou kulturou a právním systémem) se do českého jazyka (ovlivněného českou kulturou a právním systémem) věrně přeložit nemohou. Nakonec, i samotné IFRS (v originálním znění) jsou často psány tak vágním a subjektivním stylem, že pokud čtenář dopředu neví, o co se jedná, z textu to nevyčte.

⁶⁾ Tento problém netrápí pouze Českou republiku. Stejný trápí celou Evropskou unii (vyjma Spojeného království, kde vládne zvykové právo, a o faktických nálezech rozhodují poroty, nikoli soudci), která se snaží zároveň vyhovět zákonu (v tomto případě regulaci 1606/2002) a textu, který schvaluje nezisková, nevládní organizace bez žádné politické odpovědnosti. Proč si Evropská komise a parlament neuvědomili, jaké komplikace jejich nařízení způsobí? Že by se bývali v Bruselu zapomněli poradit s odbornou veřejností?

⁷⁾ Dohromady se zkušenosti ze Slovenské republiky, kde přibližování probíhá rychlejším tempem.

⁸⁾ Samozřejmě toto v žádném případě neznamená, že se proces přibližování zastaví. Nakonec, na této planetě se nic nezastavuje hůř než rozjetý vlak, obzvláště vlak, na kterém se vezou vlivné zájmové skupiny.

si firmy budou moci samy vybrat. Výběr by znamenal, že sama firma se rozhodne, zda bude účtovat podle české úpravy nebo podle IFRS nebo podle obou⁹⁾.

Bohužel, toto řešení zapomíná na jeden důležitý fakt: česká účetní a daňová legislativa jsou vzájemně propojené. Proto, povolením výběru, by český stát de facto odevzdal svou fiskální suverenitu do rukou neziskové, nevládní organizace bez politické odpovědnosti¹⁰⁾. Právě tato skutečnost vedla přítomné experty k návrhu různých hybridní řešení, na kterých se však nedokázali dohodnout.

Poslední a zároveň nejradikálnější možnost: české účetní předpisy jednoduše zrušit¹¹⁾.

Toto řešení spočívá v tom, že by se zachovala stávající daňová legislativa, zatím-

co zákon o účetnictví (a související úpravy) by se zrušil. Všechny podniky (bez ohledu na velikost nebo právní strukturu) by evidovaly své příjmy a své výdaje¹²⁾, a daňový základ by byl jejich rozdíl. Samozřejmě, takové řešení má své nesporné výhody. Např. je jednoduché. Místo znalosti účetnictví by správce daně potřeboval pouze bankovní výpis¹³⁾ a kalkulačku. Je také spravedlivé. Místo toho, aby podnikatel platil daň z nedobytných faktur (a složitě se domáhal jejího vrácení), platil by daň pouze z toho, co skutečně vybere¹⁴⁾. Ani bankám by účetnictví nechybělo¹⁵⁾. Zároveň, pokud by se půjčky poskytovaly jen na základě daňového přiznání, možná by se jejich kvalita dokonce zlepšila¹⁶⁾.

Jaká byla reakce účastníků? To si lze snadno domyslet. Následující diskuse u kula-

⁹⁾ Mnoho firem (na rozdíl od většiny auditorů) netrápí existence více systémů. Pochopitelně se jedná o firmy, které už investovaly do softwaru umožňujícího vést více systémů bez větší námahy. Na druhé straně, pro firmy, které nemají (nebo nechťejí utratit) několik desítek milionů za pořízení a nastavení takového software, se jedná o zcela nepředstavitelnou záležitost.

¹⁰⁾ Je celkem jasné, že pouze ty podniky, které by tím ušetřily na daních, by si vybraly IFRS. A pár z nich se jistě už těší na to, jak kontrole z daňového úřadu budou moci říci, že (např.) podle IFRS se storno zápisy dělat nemusí nebo že IFRS žádnou účtovou osnovu nepředepisuje, nebo že podle IFRS se pohledávky mohou odepsat (de facto) kdykoliv, atd.

¹¹⁾ Pro úplnost, s tímto řešením do diskuse přispěl autor tohoto článku, jako reakcí na otázku: „...a nezná někdo ještě nějaké jiné řešení, které se ve světě používá...?“ V USA, kde si firmy mohou vybrat, mnohé z nich žádné formální účetnictví nevedou (pouze tzv. daňovou evidenci).

¹²⁾ Zavedení několika úprav, které zohlední např. odpisy a změnu stavu zásob, by žádné velké komplikace nepřinesly, a na podstatě systému by toho příliš nezměnily. Stejně se tak děje již nyní u malých podnikatelů, kteří vedou daňovou evidenci.

¹³⁾ Většina firem, které přijímají primárně hotovost, dnes stejně vede jen daňovou evidenci, nikoli podvojně účetnictví.

¹⁴⁾ Protože platit daň z peněz, které nikdy neuvidí, se zdá mnoho podnikatelům nespravedlivé, přispívá to spíš k tomu, že místo věnování se svému podnikání, věnují svůj čas a námahu obcházení svých daňových povinností. Toto by také mohlo vysvětlit, proč v USA (kde si firmy mohou vybrat, zda daňový základ spočítat na základě příjmů a výdajů nebo výnosů a nákladů) firmy, které vycházejí z peněžních toků, přispívají do státní pokladny (procentuálně) mnohem víc než ty, které používají podvojně účetnictví.

¹⁵⁾ Nakonec, úvěr se nesplácí z výnosů, nýbrž z příjmů. Proto banky primárně zajímá (nebo by zajímat měl) jen cash flow.

¹⁶⁾ Taková je zkušenost z USA, kde pokud firma zatají příjmy, nejenže jí hrozí stihání, ale žádná banka jí žádnou půjčku nedá.

tého stolu sice neproběhla, ale bez ní bych tento článek nemohl v dobrém svědomí publikovat.

V USA, kde žádný zákon o účetnictví neexistuje, každý malý a střední podnik může účtovat, jak si přeje. Na daňová příznání (která jsou založená na příjmech a výdajích) to sice nemá žádný vliv, ale jak pro podnik, tak pro účetní je to tragédie.

Např. pokud firma najme nového účetního, nemůže ho jen tak posadit před počítač a očekávat produktivní práci. Naopak, musí trávit týdny, měsíce nebo občas roky tím, že ho naučí vlastní účetní systém vč. unikátní účtové osnovy a postupů účtování. Ze strany účetního to sice znamená, že ho zaměstnavatel nemůže jednoduše propustit, ale také (pokud k tomu přece jenom dojde), že nemůže jednoduše nastoupit do nové firmy na zodpovědnou pozici¹⁷⁾. Proto ukvapeně zahodit systém, který má dlouholetou tradici (pouze aby se vyhovělo podobně ukvapenému nařízení ze strany Evropské unie) by asi nebyl rozvážný krok.

Proto si v tomto článku dovoluji navrhnout čtvrté řešení¹⁸⁾: zachovat stávající české účetní předpisy, ale upravit je tak, aby mezi nimi a daňovou legislativou nebyl žádný rozdíl.

Pokud by se zvolila tato cesta, vlk by se „nažral“. Firmy, místo třech systémů, by musely vést pouze dva (a ty, které nejsou na burze nebo od kterých banky nevyžadují IFRS, pouze jeden). Auditóři by se nemuseli vyznat ve třech systémech a daňový úřad by už nemusel nadále kontrolovat systém, který s fiskální politikou státu stejně nemá nic společného. A koza by zůstala celá. Účetní v praxi by nemusel zahodit systém, který zná, který funguje a který dokáže svému účelu (pokud tento účel bude pouze umožnění sestavení daňového příznání) věrně sloužit.

I podnikatelé by nakonec ušetřili, kdyby se český zákon o účetnictví přestal tvářit, jako že má vyšší cíle než pouze výběr daní, a mnohé z jeho nesmyslných opatření by se mohly zrušit, a nikomu (kromě možná pár drahých poradců) by vůbec nechyběly.

Robert Mládek
(mladek@gaap.cz)

¹⁷⁾ V USA je proto pravidlem, že účetní obvykle stráví celou svou kariéru v jedné firmě. Najme se po škole a pracuje tam do důchodu. Horší je situace, pokud firma zkrachuje, nebo (co je častější) pokud jí jiná firma koupí. Pak buď musí začít od začátku, nebo si najít novou kariéru, protože ho jiná firma (kterou nezná) na zodpovědnou pozici jednoduše nenajme.

¹⁸⁾ S plným vědomím, že budu obviněn z toho, že se vlastně jedná o další hybridní řešení z celé řady hybridních řešení.

MONITOR

CZECH POINTY se osvědčily. Po loňském zkušebním provozu zahájily od začátku roku kontaktní místa Czech Point ostrý provoz. Poskytují ověřené výpisy z některých centrálních státních evidencí a rejstříků – z katastru nemovitostí, obchodního rejstříku, živnostenského rejstříku a nově z rejstříku trestního. Další služby mají přibývat, např. možnost přístupu k výpisům z karty řidiče. Kontaktní místa fungují už na více než 1 300 místech, jsou zejména na úřadech, na pobočkách České pošty a v ověřovatelských kancelářích Hospodářské komory. Jedním z problémů je nejednotnost služeb, protože výpisy z trestního rejstříku mohou zatím vydávat jen Czech Pointy na úřadech. Rozšíření i na další kontaktní místa brání současná legislativní úprava.

ČNB zveřejnila poslední únorový den na svých internetových stránkách protokoly z měnověpolitických jednání bankovní rady z let 1998 až 2001. Zpřístupnění historických informací veřejnosti, což ČNB chápe jako součást procesu zvyšování transparentnosti měnové politiky, rozhodla bankovní rada ČNB k již dříve zveřejněným záznamům z jednání bankovní rady k měnovým otázkám (minutes) publikovat podrobné protokoly z těchto jednání. Současně s protokoly jsou poprvé zveřejněny také podklady pro rozhodování bankovní rady o měnových otázkách – „Situáční zprávy o hospodářském a měnovém vývoji“. Tyto dokumenty budou uveřejňovány i v následujících letech, a to vždy v průběhu ledna a s odstupem šesti let od jednání bankovní rady.

DAŇOVÉ RÁJE. V Česku roste počet firem, které svá sídla přesouvají do daňových rájů. Do konce února 2008 jich bylo podle České kapitálové informační agentury již 8 130. Nejčastěji jsou české firmy kontrolovány subjekty se sídlem v Nizozemsku, USA (sice nejsou považovány za klasický daňový ráj, ale za splnění určitých podmínek tak fungují) a v Lucembursku. Vloni byl ale největší zájem o Gibraltar, Belize a Seychely. Zájem o legální přesun sídel společností do daňové výhodněj-

ších zemí potvrdila také nedávná anketa mezi poradenskými firmami a ekonomy. Důvodem nejsou jen nižší daně, ale i lepší podnikatelské prostředí, vymahatelnost případných právních věcí a ochrana zahraničních investic.

EDP čili elektronická kontrola dat je novým trendem daňových kontrol v ČR. Tato forma má zlepšit kvalitu clientského přístupu a zároveň zajistit odpovídající efektivitu práce. Spočívá v tom, že daňový subjekt předá pracovníkovi správce daně data požadovaná pro daňovou kontrolu v elektronické podobě na technickém nosiči dat. Správce daně data zpracuje na počítači pomocí speciálního analytického softwaru. Základním přínosem EDP pro daňového poplatníka je zkrácení doby pobytu správce daně ve firmě u daňového subjektu, jednodušší a konkrétně cílené požadavky (na základě analýzy dat) a celkové zkrácení daňové kontroly.

Věcný rozsah kontroly se zavedením EDP nerozšiřuje a správci daně se stále pohybují v rámci vymezeném zákonem o správě daní a poplatků.

WWW.ZAVEDENIEEURA. Pro zlepšení informovanosti české veřejnosti a v souladu s Národním plánem zavedení eura v České republice byly koncem února spuštěny nové internetové stránky. Za jejich obsahovou náplň odpovídá Organizační výbor Národní koordinační skupiny; stránky mají převážně informační a vzdělávací charakter.

Poskytují základní informace o euru a eurozóně (stručná historie měnové integrace, informace o eurových bankovkách a mincích, aj.). Samostatná část je věnována dopadům zavedení eura na českou ekonomiku (přínosy společné měny pro spotřebitele a podnikatele, plnění maastrichtských konvergenčních kritérií, přijatý scénář jednorázového zavedení eura, institucionální zajištění, aj.).

V sekci Dokumenty lze nalézt odborné informace určené konkrétním subjektům. Zde budou zveřejněny právní předpisy související se zavedením eura, vládní dokumenty a průběžně zpracovávané metodické texty (metodika zaokrouhlování a zarovnávaní finančních částek, doporučení pro podnikatele, nástroje ochrany spotřebitele před neodůvodněným zvyšováním cen, a další).

System certifikace

V minulých bulletinech jsem avizoval přípravu významných změn systému certifikace. Bohužel, ke dni uzávěrky tohoto čísla, nelze zatím žádné upřesnění zveřejnit. Pracovní skupina, která byla v loňském roce ustavena s cílem provést revizi systému a navrhnout změny, představila své návrhy až v únoru. Nyní se jimi zabývá Komitét pro certifikaci a vzdělání. Další jednání bude koncem března. Předpokládám, že na dubnovém sněmu Komory již bude možné navrhované změny představit.

Přeměna Komory a Svazu účetních

„Přestože jsme za Mikulášem (v době přípravy bulletinu) a v uplynulých dvou měsících se uskutečnila celá řada jednání, mnoho konkrétnějších informací zatím není (!)“, psal jsem v prosincovém bulletinu. Uplynulo dalších čtvrt roku – a jaký pokrok nastal? Nijak výrazný, podle mého názoru. Komora se sice stala samostatnou právnickou osobou (pokud někoho překvapilo současné oficiální sídlo Komory, jest třeba zdůraznit, že se jedná o nouzové a přechodné řešení, které je důsledkem zamítnutí žádosti o sídlo ve Štěpánské majitelem nemovitosti, a to přes původní příslib), ale řešení dalších otázek souvisejících s převodem některých působností atd. byl hlavním výborem Svazu účetních odložen na květen, na který svolal sněm Svazu. A tak vcelku zbytečně byla vypracována celá řada konkrétních dokumentů původně dohodnutých...

Na místo diskuse k připraveným materiálům přišel hlavní výbor se svým návrhem možných řešení současného stavu ve Svazu účetních, který je níže zveřejněn (bez komentáře a bez úprav vč. některých chyb). K jeho projednání je svolána porada zástupců organizačních složek Svazu na 4. dubna, na které by se mělo rozhodnout o variantě, která bude předložena květnovému sněmu Svazu (na její rozpracování a přípravu dokumentů bude jeden měsíc...). Názory na materiál můžete zasílat na info@komora-ucetnich.cz

LZ

Podklad k řešení situace Svazu účetních

Hlavní výbor na svém zasedání dne 28. února 2008 přijal následující dokument jako zásadní podklad pro diskusi o dalším směřování Svazu účetních. Tato diskuse by měla formovat základní východiska, která budou projednána dne 4. dubna 2008 na poradě zástupců ZO a která by měla být předložena k rozhodnutí a konečnému schválení sněmem SÚ, který se bude konat dne 16. května 2008.

Shrnutí klíčových událostí:

- Na poradě zástupců základních organizací a poboček Svazu účetních v červnu 2007 byl předložen koncepční návrh na formu řešení problematiky dalšího vývoje Svazu účetních s ohledem na požadavky organizační složky SÚ – Komory certifikovaných účetních. Po diskusi k této problematice bylo přijato rozhodnutí svolat v prosinci 2007 mimořádný sněm Svazu účetních, neboť navrhované změny jsou

tak zásadní, že o jejich přijetí či nepřijetí může rozhodovat pouze sněm Svazu, jako nejvyšší orgán.

- K předložené koncepci zaslala poté většina základních organizací SÚ své připomínky. Velká část především menších ZO se vyjádřila negativně ke koncepci přechodu na profesní instituci založenou prioritně na certifikovaném členství, některé ZO se konkrétně nevyjádřily k dané koncepci (např. ZO Brno), ZO Praha naopak navrhovala ještě důslednější postup v orientaci pouze na certifikované členství.
- Varianta zahrnující požadavek KCÚ přechodu na profesní instituci byla zapracována do prvního pracovního návrhu stanov, které však dobrovolně vzniklá pracovní skupina se zástupců některých ZO odmítla. Proto již nebyl tento návrh dále rozpracováván a zároveň na základě vyjádření většiny ZO, že si nepřejí svolání mimořádného sněmu, nebyl tento sněm vyhlášen.
- Vzhledem k požadavku KCÚ o ustanovení samostatné právnické osoby formou ZO a vzhledem k většinové kladné reakci ZO na toto ustanovení rozhodl hlavní výbor o vydání registračního listu samostatné právnické osoby a to po dohodě s KCÚ k 1. 1. 2008. Hlavní výbor zároveň vyhlásil řádný sněm Svazu účetních, který se bude konat dne 16. května 2008 v Praze.
- Výbor KCÚ začal nejprve ústně, na přelomu roku pak písemně vznášet požadavek na převod všech rozhodujících činností dosavadního hlavního výboru koncentrovaných v právnické osobě Hlavní výbor Svazu účetních na KCÚ. Jedná se především o řízení a realizaci certifikace účetních, řízení metodické sekce, veškeré mezinárodní vztahy včetně členství v IFAC (kromě členství v EMAA) a další. K požadavku nepřevádět členství v EMAA hlavní výbor zaujal stanovisko, že není možno předat všechny zahraniční vztahy kromě jediného, tedy buď vše nebo nic.
- Dopisem IFAC je stanovena Svazu účetních povinnost vypracování akčního plánu, jehož základním cílem je úplný přechod na profesní instituci, termín vypracování je červen 2008 (podrobněji viz další kapitola).
- Hlavní výbor zvážil požadavek předání veškerých klíčových kompetencí KCÚ jako možný, ale zároveň velmi zásadně měnící dosavadní strukturu Svazu i jeho další směřování. Proto bylo rozhodnuto tyto zásadní otázky projednat v diskusi se všemi ZO, která by měla vyvrcholit na setkání zástupců dne 4. dubna 2008, kde by měl být formován i základní směr či varianty pro rozhodnutí, které je v kompetenci následujícího sněmu SÚ v květnu.

K dopisu IFAC

V září 2007 nám byl zaslán dopis IFAC, následně další upřesňující dokumenty, kde jsme žádání o vypracování akčního plánu s termínem červen 2008, který bude jasně řešit především následující zásadní úkoly:

- členská základna je postavena na atestovaných členech v souladu s IES (v našem případě „certifikace“),
- všichni členové podléhají kontinuálnímu profesnímu vzdělávání,

- všichni členové mají závazek dodržovat etický kodex,
- všichni členové podléhají případnému disciplinárnímu řízení při odborném či etickém selhání,
- je třeba zajistit, aby složení disciplinární komise odpovídalo stanoveným požadavkům (v našem případě, tzn. disciplinární komise KCÚ se jedná o doplnění o zástupce z veřejnosti – není problém).

Hlavní výbor rozhodl, že s přípravou takového akčního plánu je třeba počkat až na vyřešení a stanovení dalšího směřování SÚ (rozhodnutí o variantě řešení), tím pak bude dán i samotná nutnost a vyplývající obsah akčního plánu. Dále předložené varianty se v závěru k tomuto požadavku IFAC vyjadřují.

Varianty možného řešení

Z hlediska dalšího možného vývoje Svazu účetních s ohledem na požadavky KCÚ a povinnosti vyplývající z členství v IFAC rozlišil hlavní výbor následující základní varianty možného řešení:

1) Varianta 1 – přechod na profesní instituci

Profesní institucí se rozumí organizace účetních založená na principech samosprávné instituce sdružující účetní s požadovanou kvalifikací. Požadovanou kvalifikací se rozumí kvalifikace v souladu s obecně platnými mezinárodními standardy (především IES – Mezinárodní vzdělávací standardy vydané IFAC, ale i doporučení 9. Směrnice UNCTAD – OSN apod.) zahrnující nejen prokázání teoretických znalostí, ale i řízené praxe a dále povinnost kontinuálního profesního vzdělávání (KPV) a závazek a dohled nad dodržováním etického kodexu.

Ověření kvalifikace se děje zkouškami, dohledem nad vykonávanou praxí, dodržováním KPV i etického kodexu, plnohodnotné členství v profesní instituci je pak podmíněno splňováním uvedených kvalifikačních požadavků. V této souvislosti je třeba připomenout, že je velký rozdíl mezi plnohodnotnou profesní kvalifikací a vzděláním (dosaženém např. ve školském systému). Není však výjimkou i určité členství členů bez uvedené kvalifikace, toto členství je však omezeno v povinnostech i právech.

Výše uvedené, týkající se charakteru profesních institucí, není námětem k diskusi, ale daným faktem, podle kterého postupuje většina nám známých zahraničních účetních institucí, zejména pak ve vyspělých zemích se standardně rozvinutou tržní ekonomikou, výjimkou jsou pouze organizace v transformujících se zemích.

Předmětem diskuse tedy je, zda chce Svaz účetních směřovat k takovéto profesní instituci založené na daných pravidlech, či nikoliv. Zatím všechna usnesení několika posledních sněmů Svazu účetních tento trend obecně deklarovala. Určitým překvapením pro hlavní výbor bylo, že zatímco na úrovni hlavního výboru byly tyto zásady a trendy jasné, většině základních organizací tento smysl základního trendu a deklarací ve schválených usneseních sněmů (dřívějších sjezdů) zřejmý nebyl. V tomto směru šlo zřejmě i o chybu hlavního výboru v komunikaci se ZO.

Ve většině zaslaných stanovisek ZO byla tato varianta odmítnuta, což je legitimní názor, který je nutno vzít v úvahu. Jen je třeba se pozastavit na často zmíněném požadavku zachování „rovného postavení všech členů“ (certifikovaných i necertifikovaných členů). Jestliže členové KCÚ platí roční členský příspěvek 2.000,- Kč, musí být certifikováni, musí každoročně plnit požadavky kontinuálního profesního vzdělávání (40 hodin) a podléhají disciplinárnímu dohledu a na druhé straně necertifikovaní členové platí členský příspěvek cca 500,- Kč (někde i méně) a nemají žádné jiné povinnosti, ale všichni mohou volit a být voleni, **nelze tento stav v žádném případě označit za „rovné postavení“ a také za dlouhodobě udržitelný.**

Varianta 1 by znamenala vypracovat akční plán přechodu na profesní instituci s úkolem v konkrétním čase rozdělit členy na plnohodnotné členství a přidružené neplnohodnotné členy s omezenými právy (obdobně jako asistenti auditorů v komoře auditorů). Všechny stanovené požadavky pak naplňují pouze plnohodnotní členové.

Varianta 1 tedy může naplnit požadavky IFAC.

2) Varianta 2 – smysluplné rozdělení

Druhou možností je problém diametrálně různého směřování KCÚ k profesní instituci a velké části ZO SÚ žádající zachování stávajícího uspořádání členských vztahů řešit formou smysluplného rozdělení Svazu. Toto rozdělení by mohlo vypadat **například** takto:

- ze stávajícího HV SÚ zahrnujícího pobočku KCÚ se stane profesní instituce (sloučí se zpět do jedné právnické osoby s nově vytvořenou právnickou osobou KCÚ (zvažován název Komora účetních – Svaz účetních, dále zkratka KÚ-SÚ), ta bude členem IFAC při plnění všech souvisejících požadavků na profesní instituci a bude pokračovat ve všech aktivitách realizovaných na úrovni současné právnické osoby Hlavní výbor řízené dosud voleným orgánem – hlavním výborem,
- ZO SÚ se zaregistrují jako zcela samostatné organizace podle zákona o sdružování (Svaz účetních Plzeň, Svaz účetních Ostrava atd.). Zde vycházíme z názoru, že při pokračování ve stávající činnosti nepotřebují mít regionální organizace nad sebou jakýsi hlavní výbor a jsou schopny se rozvíjet zcela samostatně ve své kompetenci a neomezeném rozhodování o svých stanovách, pravidlech, hospodaření bez odvodů apod. K tomuto přechodu by byly připraveny vzorové stanovy, které by si jednotlivé regionální organizace přizpůsobily podle svých představ,
- všechna nově vzniklá sdružení (včetně KÚ-SÚ) by mohla uzavřít jakési „Memorandum o vzájemné spolupráci“ řešící zachování účelných stávajících vazeb a spojení (včetně případného společného vystupování a prezentace v některých k tomu vhodných případech), avšak zcela na dobrovolném přístupu všech zúčastněných subjektů (například účast v metodické radě apod.),
- všechna nově vzniklá sdružení (včetně KÚ-SÚ) by vytvořila sdružení bez právní subjektivity za účelem společného využívání ochranné známky na logo Svazu účetních, tato ochranná známka by se stala společným majetkem tohoto sdružení. Tím

by bylo v rukou tohoto sdružení zachováno společné rozhodování o případné možnosti vzniku nových organizací v některých regionech s názvem „Svaz účetních“, případně i možnost odebrání práva na užívání, pokud by některá organizace významně poškozovala toto jméno,

- spravedlivě řešit i případné majetkové vypořádání,
- otázkou je, jak přistoupit k případnému požadavku některých ZO nevytvářet samostatné sdružení, ale připojit se ke KÚ-SÚ. Pak by bylo možno uvažovat i o zachování **přidruženého neplnohodnotného členství** necertifikovaných účetních v KÚ-SÚ, otázkou je, zda vytvářet i v tomto případě regionální právně samostatné organizace, nebo zda tyto případy řešit jen formou pobočky (neprodlužovat ne příliš šťastné řešení jedné instituce rozdělené do samostatných právních subjektů s opakujícími se otázkami rozsahu samostatnosti a subjektivity).

Varianta smysluplného rozdělení může být realizována i jiným způsobem, výše uvedený návrh vychází z minulých námětů a diskusí, které byly vedeny s některými základními organizacemi při projednání možnosti úprav organizační struktury svazu v návaznosti na případné členství v Hospodářské komoře ČR. Tím rozumíme většinou jednoznačnou odpověď na diskutovanou otázku, zda při rozdělení vyčlenit pouze KCÚ a zbytek zůstane jako celek. Zde byl většinou uplatňován názor, že takový celek již není nutný a příslušné ZO by v takovém případě raději přivítaly svou naprostou nezávislost. Proto není zvlášť rozpracována varianta rozdělení pouze na dva subjekty, tzn. KÚ-SÚ a celý zbývající SÚ, kterou si lze jednoduše představit až na otázku smyslu zastřešujícího hlavního výboru, který by již téměř nic neřešil a nekoordinoval (více k tomu důvody uvedené v následující variantě 3).

Tato varianta znamená **nejjednodušší splnění požadavků IFAC** – členem IFAC bude po rozdělení pouze KÚ-SÚ, který již většinu požadavků nyní splňuje. Případné přidružené členství není na závadu, pokud je jasně deklarováno jako neplnohodnotné (totéž jako např. asistenti auditorů v komoře auditorů).

3) Varianta 3 – ponechání současného stavu z určitými úpravami

Tato varianta znamená odmítnutí výše uvedených návrhů k řešení vzniklé problematiky. To znamená také jednoznačné odmítnutí trendu vybudovat ze Svazu účetních nebo jeho oddělené části instituci účetních obdobnou zahraničním postavenou na principech profesní instituce.

„Určitými úpravami“ se pak rozumí v pracovní skupině diskutovaná možnost převést kompetence stávajícího hlavního výboru na KCÚ dle vzneseného požadavku výboru KCÚ.

Je třeba si uvědomit, že tato varianta (doplněná případnými úpravami stanov) znamená následující dopady:

Hlavní výbor jako nejvyšší výkonný orgán svazu dle stávajících stanov řeší ve své činnosti především certifikaci a její další rozvoj, zajišťuje veškeré vztahy vůči ostatním institucím včetně zahraničních vztahů, zastřešuje metodiku Svazu účetních a svolává

porady ZO a jednou za 4 roky sněm Svazu. Volbou tohoto hlavního výboru sněmem a závazkem hlavního výboru řídit se usnesením sněmu ovlivňuje demokraticky většina Svazu další politiku Svazu. Předáním všech klíčových kompetencí dle požadavku KCÚ týkajících se certifikace, zahraničních i tuzemských vztahů k ostatním institucím a metodiky:

- se ZO zbavují možnosti ovlivňovat volbou hlavního výboru výše uvedené klíčové aktivity (ty bude ovlivňovat výbor KCÚ),
- hlavní výbor se stává naprosto zbytečným orgánem, jehož zbylou aktivitou by bylo občas svolat poradu ZO (aniž by tam bylo co řešit) a jednou za 4 roky svolat sněm, volit tedy takový hlavní výbor se jeví v případě předání jeho kompetencí jako nesmyslné,
- pokud by prezident svazu byl stále volen z členů tohoto formálního hlavního výboru, byl by jako zástupce svazu zcela odtržen od formování a realizace všech klíčových politik, které by se projednávaly a formovaly v KCÚ. Postavení a role takového prezidenta by byla problematická a naprosto nesystémová,
- SÚ sice zůstává zachován jako jediný celek, ale s naprosto diametrálně odlišným směřováním svých částí bez faktické jednotné politiky.

Hlavní výbor dospěl k názoru, že při této variantě je nelogické volit opět hlavní výbor a prezidenta svazu, při předání všech klíčových kompetencí KCÚ by měla být zastupováním celého Svazu pověřena i KCÚ při určitém konsensu nezasahování do vnitřních činností regionálních organizací.

Tato varianta je v rozporu s požadavky IFAC.

4) Varianta 4 – ponechání současného stavu bez úprav

Tato varianta znamená odmítnout požadavky o převod klíčových kompetencí KCÚ, na sněmu nanejvýš dořešit některé drobné formální a kosmetické úpravy stanov jasně umožňující existenci organizační složky KCÚ jako ZO, která není založena na regionálním principu. Znamená na sněmu zvolit opět hlavní výbor a ponechat mu všechny stávající kompetence (tedy i smysl jeho fungování).

Toto řešení však znamená nejen silové odmítnutí rozvoje směřování k profesní instituci, ale i omezení komplexního rozvoje KCÚ směrem k profesní instituci odmítnutím, aby KCÚ zastřešovala zároveň zmíněné klíčové aktivity.

Jedná se tedy o prodloužení provizoria a postupně prohlubování problémů mezi koncepcí profesní instituce versus starý svaz. Pak je otázkou, jak budou tyto problémy v budoucnu řešeny například v situaci, kdy certifikovaní členové získají majoritu. Je možné, že tato budoucí řešení budou obdobná těm, která jsou navrhovaná již nyní (tedy jen posun v čase), nebo také mohou být zcela jiná (viz například Slovensko – Slovenský zväz účtovníkov se přejmenoval na Slovenskou komoru certifikovaných účtovníkov a byly zrušeny všechny regionální organizace bývalého svazu). V tomto řešení spatřuje hlavní výbor i případné budoucí riziko pro stávající ZO.

Tato varianta je jako varianta 3 rovněž v rozporu s požadavky IFAC.

REGULACE ÚČETNÍ PROFESY

Postavení účetní profese ve světě se mění. V mnoha zemích, jejichž profesní organizace jsou členy Mezinárodní federace účetních IFAC, dochází ke stále většímu prosazování etických zásad do kvalifikačních požadavků pro výkon účetní profese. IFAC na etické chování a výchovu k etice klade již řadu let velký důraz, naposledy jsme se o tom mohli přesvědčit na zasedání IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants – Výbor IFAC pro etické standardy účetních) v Praze v roce 2006 a IAESB (International Accountants Education Standards Board – Výbor pro mezinárodní vzdělávací standardy pro profesní účetní) rovněž v Praze v červnu 2007. Oba zmíněné výbory významnou měrou přispívají k praktickému využití etických zásad při výkonu účetní profese na mezinárodní úrovni. V domácích podmínkách je to úkolem profesní organizace, která stanoví obsah Etického kodexu, prosazuje dodržování jeho zásad a zajišťuje nápravu při případném selhání jednotlivců. Vysoké kvalifikační standardy by měly být samozřejmostí. Zatímco ve vyspělých zemích se kvalifikační požadavky požadované zákonem pro výkon účetní profese zvyšují, u nás tomu tak není. V době, kdy v České republice dochází ke zpřísnění požadavků na auditory a jejich kontrolní mechanismy, což vyplývá z mezinárodních předpisů, podmínky pro výkon účetní profese by se naopak mohly ještě více uvolnit. Neuvažuje se o regulaci, ale spíše deregulaci, pokud je to ještě vůbec možné. Oba póly – účetnictví a audit – se zřejmě budou ještě nějaký čas od sebe vzdalovat, místo aby se přibližovaly. Vždyť co bude platné zkvalitnění auditu u těch několika málo auditovaných společností, když u velké většiny firem budou zpracovávat podklady a informace z účetnictví nekvalifikovaní účetní bez odpovídající praxe a nepodléhající žádným profesním ani etickým pravidlům.

IFAC se kromě zkvalitňování vzdělávacích a etických standardů zaměřuje i na spolupráci a rozvoj profesních organizací účetních, což se projevilo v minulých letech zjišťováním všech důležitých aspektů jejich činnosti a také forem regulace účetní profese. V prosinci 2007 pak IFAC vydal Poziční dokument (Policy Paper) v němž formuluje svůj pohled na regulaci účetní profese.

Z obsáhlého dokumentu, který je k dispozici na www.ifac.org, vyjímáme některé podstatné informace.

STANOVISKO IFAC K PROFESNÍ REGULACI

IFAC v tomto dokumentu zdůrazňuje, že **profesní organizace účetních, konajícíce ve veřejném zájmu, musí hrát aktivní roli v regulaci této profese. Za tím účelem potřebují profesní organizace účetních spolupracovat s vládami, aby společně zajistily efektivitu a účinnost takové regulace.**

Regulace účetní profese se obvykle týká vstupních a licenčních požadavků vč. požadavků na vzdělání, monitorování chování a činnosti profesních účetních, standardů vč.

etických standardů, které musí profesionální účetní splňovat, resp. jim vyhovovat a disciplinárních systémů a postupů pro ty, kteří tyto požadavky nespĺňují.

Mít k dispozici kvalitní standardy je důležité, protože tyto standardy poskytují základnu členům této profese, uživatelům účetních služeb, jakož i regulátorům pro posouzení shody a dodržování nejlepší praxe ze strany členů této profese.

Mezi hlavní důvody regulace patří prosazení etických pravidel a odborných standardů, jakož i potřeba zastupovat jiné než smluvní uživatele účetních služeb, jako jsou investoři a věřitelé. Důsledkem dobře navržené regulace bude poskytnutí ujištění, že účetní služby mají potřebný charakter a kvalitu potřebnou jak pro příjemce těchto služeb, tak i pro ekonomiku v širším kontextu.

Regulace se může stát účinným nástrojem zajištění kvality např. za situace, kdy existuje **znalostní nerovnováha** mezi klientem požadujícím účetní služby a poskytovatelem těchto služeb, který disponuje odbornými znalostmi z dané profese.

Regulace se může zabývat znalostní nerovnováhou mezi poskytovatelem a kupujícím odborných služeb tím, že kupujícímu poskytne ujištění v tom smyslu, že poskytovatel disponuje nezbytnou kvalifikací a splňuje příslušné profesní standardy ve své práci. Tímto způsobem je kupující ujištěn, že obdrží služby řádné kvality.

Zatímco regulace je důležitá, sama o sobě nestačí k tomu, aby dosáhla cíle, kterým je zajištění kvality a konzistence kvality při poskytování profesionálních služeb. IFAC uznává, že hodnoty jsou rovněž kritickým hnacím aspektem chování. Žádná regulace nemůže být ve skutečnosti účinná, pokud není doprovázena etickým chováním.

Regulační systémy mají být navrženy tak, aby prosazovaly a podporovaly, a také dosáhly takového chování. Vysoká kvalita služeb poskytnutá profesí je nakonec funkcí profesních standardů vč. etiky, osobní kompetence a hodnot a regulačních systémů, což vše musí být konzistentní a vzájemně se podporující.

Regulaci profesních účetních lze implementovat několika způsoby

Nejtypičtější jsou samoregulace a externí regulace. Při **samoregulaci** je profesní organizace uznávána státem a stát na ni deleguje odpovědnost za regulaci příslušné profese. Při **externí regulaci** dochází k situaci, kdy je profese regulována státem buď prostřednictvím státních (vládních) orgánů/organizací či nezávislých agentur, které státní moc založila a na ně delegovala regulační pravomoci.

Kombinace samoregulace a externí regulace se využívá k regulaci profese často. Samoregulace a externí regulace se vzájemně posilují; měly by působit tak, aby se vzájemně doplňovaly, ale ne aby spolu soutěžily. Obě metody a jejich kombinace je třeba pravidelně kontrolovat z hlediska jejich účinnosti.

V praxi se velmi zřídka vyskytuje situace, kdy profesní organizace účetních provádí regulaci bez určité formy mandátu či dozoru na straně státu. Obdobně, stát jen málokdy reguluje bez jakékoli formy interakce, výslovného či implikovaného delegování zmocnění s profesní organizací účetních. Trendy v rovnováze mezi samoregulací a externí regulací se mohou rovněž lišit. Doposud jsme v mnoha zemích svědky zvýšené role

externí regulace, zatímco v jiných zemích, zejména těch nacházejících se v přechodném období, je zřejmý trend k upevňování samoregulační role této profese.

To je i případ ČR, která se již nějaký čas počítá mezi vyspělé země, externí regulační mechanismy však stále chybí.

Obvykle profesní organizace účetních, často členské organizace IFAC, jednájí na základě delegování pravomocí ze strany příslušných vlád. Příslušná vláda právně uznala profesní orgán, kterému udělila soubor rolí a odpovědností a určitou formu požadavku na reporting. Mezi tyto odpovědnosti může patřit stanovení vstupních kritérií vč. požadavků na trvalé vzdělávání, zavádění kárných postupů a stanovení standardů pro danou profesi.

K tomuto ideálnímu stavu se dopracujeme zřejmě až na základě delšího vývoje.

Role profesních organizací účetních

Profesní organizace účetních hrají důležitou úlohu v oblasti rozvoje regulace, která ovlivňuje danou profesi. Tyto organizace jsou odpovědné za komunikaci a součinnost s vládou odpovídající veřejnému zájmu; za využívání svých znalostí profese a trhů, na kterých působí, k tomu, aby pomohly vládě a orgánům/institucím externí regulace navrhnout a implementovat vysoce kvalitní regulaci, která účinně zajistí kvalitu.

Profesní organizace účetních, které jednájí v rámci mandátu jim uděleného ze strany vlády a bok po boku s externí regulací a dozorem, mohou vykonávat své regulační odpovědnosti způsobem, který zvyšuje celkovou efektivitu regulačního systému.

Navíc mají profesní organizace účetních velmi blízko k trhům, na kterých jejich členové působí, a proto velmi dobře cítí, jak může regulace ovlivnit jejich chování. Mají rovněž mnohem snadnější přístup k informacím a mohou využít odborných znalostí, dovedností a zkušeností svých členů k regulaci této profese. A zejména mají schopnost rychle reagovat a konat ve světle měnících se podmínek a okolností.

Role vlády

Role vlády (státu) v regulaci účetní profese spočívá v zajištění toho, aby regulace dosahovala svého veřejnoprávního cíle, a tím je dosažení co nejnižších nákladů při zajišťování kvality a konzistentnosti kvality poskytovaných účetních služeb. K tomu, aby toho bylo možno dosáhnout co nejefektivněji, je třeba, aby vláda:

- pochopila podstatu a charakteristické aspekty předmětných záležitostí, o oslovení kterých regulace usiluje,
- měla zaveden systém pro monitorování činnosti/výkonnosti orgánu, jehož povinností je regulace účetní profese,
- soustředila se na výsledky, v tomto případě na celkovou kvalitu a konzistentnost účetních služeb, a
- byla schopna rychle doplňovat legislativu a regulaci, když si to okolnosti vyžadají.

Zpracoval: **JUDr. Věroslav Sobotka**

NOVÍ ČLENOVÉ KOMORY

prosinec 2007:

Ing. Ivana Šancová	Praha	004368
Ing. Tereza Halíková	Praha	300180
Ing. Jitka Bachtíková	Benešov u Semil	004313
Ing. Jitka Jarošová	Říčany	200078
Eva Vázdová DiS.		004344
Ing. Hana Bechyňová		004318
Vladimír Chadima		004332

leden 2008:

Ing. Jana Slejšková	Kralupy n. Vltavou	004105
Ing. Kateřina Schrolllová	Praha	003981
Ing. Ladislava Dosedlová	Hradec Králové	200064
Lenka Slavíková	Strakonice	004364
Ing. Marie Volhejnová	Praha	001069
Ing. Petra Snášelová	Rychvald	004366
Ing. Šárka Štumpfová	Chrudim	004377
Renata Bílková	Bučovice	003513
Hana Martincová	Ústí nad Labem	004353
Ing. Lucie Ječná	Praha	004257

únor 2008:

Ing. Marcela Madarászová	Brno	004089
Marie Němečková	Libkov	004278
RNDr. Anna Boušková	Praha	003632
Ing. Petra Špačková	Praha	004196
Jana Chudinová	Ústí nad Labem	004335
Ing. Jaroslava Oubrechtová	Kladno	300207

Počet členů Komory podle regionů

(stav k 29. 2. 2008)

kraj	počet členů	účetní asistent	bilanční účetní	účetní expert
Jihočeský	49	27	16	6
Jimomoravský	127	73	45	9
Karlovarský	22	18	3	1
Královéhradecký	40	16	23	1
Liberecký	47	30	14	3
Moravskoslezský	141	96	41	4
Olomoucký	33	13	12	8
Pardubický	42	26	11	5
Plzeňský	45	36	7	2
Praha	455	247	166	42
Středočeský	180	97	73	10
Ústecký	73	49	23	1
Vysočina	38	25	10	3
Zlínský	32	20	11	1
zahraničí	1	–	–	1
celkem	1325	773	455	97

POZVÁNKA NA INTERNÁTNÍ ŠKOLENÍ *doplňkový vzdělávací program sněmu Komory*

ÚČETNÍ A DAŇOVÉ AKTUALITY, INSOLVENČNÍ ŘÍZENÍ, EKOLOGICKÉ A SPOTŘEBNÍ DANĚ

10. – 12. 4. 2008

Vložené hrazené účastníkem: 5 390 Kč včetně DPH.

Cena zahrnuje: přednášky, materiály, ubytování ve dvoulůžkovém pokoji (dvě noci), stravování v rozsahu plné penze, občerstvení a dva vstupy do bazénu. Další služby včetně parkování (200,- Kč/den) za úplat.

Místo konání: Lázeňský hotel Thermal, I. P. Pavlova 11, Karlovy Vary, www.thermal.cz
Ubytování též v hotelu Slovan, Sadová 37.

**ŠKOLENÍ JE ZAHRNUTO DO SYSTÉMU KONTINUÁLNÍHO
PROFESNÍHO VZDĚLÁVÁNÍ V ROZSAHU 19 HODIN.**

ODBOBNÝ PROGRAM:

10. 4. 2008 (Čt); prezenze od 09:00 hod.

09:45–15:00 **DAŇOVÝ POHLED NA NOVÉ INSOLVENČNÍ ŘÍZENÍ**

Přednáší: Bc. Petr Taranda

/metodik vztahů daňového a insolvenčního řízení,
spoluautor návrhu změn daňových zákonů v návaznosti na insolvenční řízení/

15:30–16:30 **OCHRANA DAT V PODNIKOVÉM INFORMAČNÍM SYSTÉMU**

Odborně zajišťuje: Ing. Hynek Adamec

/jednatel společnosti SAUL, spol. s r.o./

16:30–19:30 **SPRÁVA DANÍ A POPLATKŮ AKTUÁLNĚ PO NOVELE**

Přednáší: Bc. Jaroslav Kratochvíl

/vedoucí oddělení Metodiky výkonu správy daní Ministerstva financí ČR,
člen Expertní komise pro přípravu Daňového řádu/

11. 4. 2008 (Pá)

09:00–12:30 **SNĚM KOMORY CERTIFIKOVANÝCH ÚČETNÍCH**

13:30–18:30 **ZVLÁŠTNÍ ÚČETNÍ A DAŇOVÉ PROBLÉMY A AKTUALITY**

Přednáší: Ing. Jiří Hlaváč

/partner TPA Horwath, daňový poradce, auditor/

12. 4. 2008 (So)

08:30–13:30 **EKOLOGICKÉ A SPOTŘEBNÍ DANĚ V ROCE 2008**

Přednáší: Ing. Ivo Šulc

/daňový poradce, vedoucí odborné sekce spotřební daně při KDP ČR/

Podrobný program přednášek naleznete na **www.komora-ucetnich.cz**

MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ IFRS

28. – 30. 4. 2008

Vložené hrazené účastníkem: 2 870 Kč včetně DPH.

Cena zahrnuje: Přednášky, tištěný materiál v rozsahu cca 150 stran a drobné občerstvení.

Místo konání: Český institut interních auditorů, Karlovo náměstí 3, Praha 2, 1. patro.

Doprava: Tramvají č. 3, 10, 14, 16, 18 nebo 24 do zastávky Moráň,
metro B - výstup Karlovo náměstí.

**ŠKOLENÍ JE ZAHRNUTO DO SYSTÉMU KONTINUÁLNÍHO
PROFESNÍHO VZDĚLÁVÁNÍ V ROZSAHU 18 HODIN.**

ODBORNÝ PROGRAM:

Toto třídenní školení, které probírá látku od základů, je určeno zejména pro ty, kteří mají sestavovat, ověřovat či analyzovat reporty tvořené podle standardů IFRS.

Účastníci se seznámí nejen se samotnými standardy, ale především s tím, jak text standardů interpretovat a jak postupovat v souladu s požadavky auditora, regulátora a uživatelů. Významnou část školení proto tvoří velké množství praktických příkladů. Školení je zároveň vysoce interaktivní a účastníkům nabízí široký prostor pro vlastní otázky a připomínky.

Upozornění: podkladový materiál je psán v českém i anglickém jazyce. Aby se anglická terminologie přiblížila účastníkům, výklad je veden v českém jazyce a všechny odborné termíny a výrazy jsou během přednášky překládány nebo (kde překlad není možný) vysvětleny.

HARMONOGRAM AKCE:

28. 4. 2008 (Po); 09:00–17:00

29. 4. 2008 (Út); 09:00–17:00

30. 4. 2008 (St); 09:00–17:00

Přednáší: Robert Mládek

/Auditorskou praxi získal u KPMG v San Franciscu, vystudoval účetnictví a finance na University of San Francisco, autor odborných publikací: „Účetnictví vs. accounting“, „Světové účetnictví I, II a III“ a tvůrce stránek www.gaap.cz, www.ifrs.cz a www.gaap-cz.com/

Připravujeme:

INTERNÁTNÍ ŠKOLENÍ: DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY OD A DO Z

5. – 7. 6. 2008

Místo konání: Velké Bílovice

ODPOLEDNÍ SETKÁNÍ NAD TÉMATEM

„SPOLEČNÍK A JEDNATEL S.R.O. – ÚČETNĚ I DAŇOVĚ“

27. 5. 2008 (Út); 14:00–19:00

Vložené hrazené účastníkem: 1 090 Kč včetně DPH.

Místo konání: Hotel ILF, Budějovická 15/743, Praha 4 – Michle.

Doprava: Hotel je přímo u stanice metra Budějovická, trasa „C“.

**ŠKOLENÍ JE ZAHRNUTO DO SYSTÉMU KONTINUÁLNÍHO
PROFESNÍHO VZDĚLÁVÁNÍ V ROZSAHU 4,5 HODINY.**

Z OBSAHU VYBÍRÁME:

- změny, které přinesla daňová reforma do zdanění s.r.o. a jejich společníků pro letošní rok,
- zdanění podílů na zisku vyplácených společníkům a možnosti daňové optimalizace,
- účast společníků a jednatelů na zdravotním pojištění a sociálním pojištění od 1. 1. 2008,
- rozdělování zisku, povinnosti jednatele ve vztahu k účetnictví, význam účetního ocenění společnosti,
- ukončení účasti společníka ve společnosti,
- vstup nového společníka do společnosti, změna obchodních podílů mezi stávajícími společníky,
- judikatura týkající se vztahu společníka a jednatele ke společnosti, hodnoty s.r.o. ve vztahu k vypořádání majetku manželů.

Přednášející: Ing. Jiří Klíma

/daňový poradce, člen představenstva Sdružení účetních a daňových poradců v Brně/

ZMĚNY V PRÁCI MZDOVÝCH ÚČETNÍCH A PERSONALISTŮ PO LEGISLATIVNÍCH ZMĚNÁCH V ROCE 2008

18. 6. 2008 (St); 15:00–20:00

Vložené hrazené účastníkem: 990 Kč včetně DPH.

Místo konání: CAFÉ GALERIE ČERNÁ LABUŤ, Na Poříčí 25, Praha 1.

**ŠKOLENÍ JE ZAHRNUTO DO SYSTÉMU KONTINUÁLNÍHO
PROFESNÍHO VZDĚLÁVÁNÍ V ROZSAHU 4,5 HODINY.**

Z OBSAHU VYBÍRÁME:

- změny v oblasti pracovního práva,
- změny ve zdaňování příjmů ze závislé činnosti,
- pojistné na sociální zabezpečení a rozdíly ve vyměřovacích základech na zdravotní pojištění,
- dávky nemocenského pojištění,
- zaměstnávání cizinců z hlediska daňového, sociálního pojištění a zdravotního pojištění.

Přednášející: Ing. Ružena Klímová

/ministrský rada MZV ČR a metodik zdravotního pojištění/

UPOZORNĚNÍ

Vážení členové Komory certifikovaných účetních, dovoluji si Vám, kteří jste ještě opomněli, připomenout, že **členský příspěvek** na rok 2008 měl 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). Od března bude k příspěvku připočítáván sankční poplatek. Členky Komory na mateřské dovolené mohou požádat o snížení členského příspěvku.

Platbu poukažte, prosím, na účet č.:

43-1434590217/0100

variabilní symbol je Vaše členské číslo = číslo certifikátu

Do konce ledna mělo 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

Rubrika Servis práce na www.komora-ucetnich.cz

- rozšířená nabídka pracovních pozic
- denní aktualizace od profesia.cz



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**

VÝBOR KOMORY CERTIFIKOVANÝCH ÚČETNÍCH

svolává

X. sněm Komory

Datum: 11. dubna 2008

Začátek v 9:00 hod., presence od 8:30 hod.

Předpokládaný konec do 12:30 hod.

Místo konání: **Lázeňský hotel Thermal**, I. P. Pavlova 11, Karlovy Vary
(parkoviště u objektu)

NÁVRH PROGRAMU:

- projednání programu sněmu,
- volba orgánů sněmu,
- zpráva o činnosti výboru Komory,
- nové organizačního uspořádání Svazu účetních a postavení Komory,
- zpráva o hospodaření Komory v roce 2007, zpráva revizorů účtu,
- zpráva předsedkyně disciplinární komise,
- návrhy na úpravu norem Komory,
- návrh rozpočtu Komory na rok 2008,
- volba delegátů Komory na sněm Svazu účetních,
- diskuse.

Přihlášku na sněm zasílejte na e-mail: info@komora-ucetnich.cz.
Na tuto adresu můžete zasílat i návrhy na úpravu norem Komory či jiné náměty k projednání. Materiály zařazené na program sněmu budou zveřejněny na internetových stránkách Komory, písemně budou předány přihlášeným.

V Praze dne 21. února 2008

Ladislav Zemánek v.r.
tajemník