

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru	2
Pohyblivý příspěvek pro rok 2011 (Libuše Šnajdřová)	2
Fixní příspěvky byly splatné do 31.1. 2011 (Libuše Šnajdřová)	3
Úpravy českých účetních standardů (Lenka Růčková)	3
Handbook 2010 na webu Komory (Michal Štěpán)	4

TÉMA ČÍSLA – DANĚ 2. ČÁST

Přehled poplatníků s nejvyšším odvodem daně z příjmů právnických osob za rok 2009 (Jana Skálová)	5
Historie a zásadní změny v solárním podnikání (Jan Soška, Petr Fiřt)	6
Součást stavby v účetnictví a daních (Milan Skála)	8
Daňově uznatelné úroky z úvěru na výplatu dividend (Petr Karpeles)	12
Rozhovor s Radkem Neužillem Daňové poradenství v ČR	15

NA POMOC AUDITORŮM

Nová právní úprava sankcí v zákoně o účetnictví účinná od 1. ledna 2011 (Jan Molín)	18
Vybrané účetní případy při účtování zásob v návaznosti na stanovení základu daně z příjmů	22
Výhody a nevýhody zavedení IFRS vnímané českými společnostmi (Jiří Pelák)	24
Test: Co víte o IFRS a US GAAP?	26

LIDÉ A FIRMY



e-příloha Auditor 2/2011

OBSAH

- Vybrané nálezy z kontrol FÚ
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **18. 2. 2011**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **23. 2. 2011**

Regulace a rozvoj profese



Stanislav Staněk

„Nový“ zákon o auditorech brzy oslaví druhé narozeniny, zvolili jsme nové orgány Komory, většinou na poměrně dlouhou dobu čtyř let, a sněm nás čeká až na podzim příštího roku. Mohlo by se zdát, že vplouváme do vod klidu a stability. Přesto máme před sebou řadu otázek, jejichž zodpovězení bude výrazně formovat podobu naší profese. V krátkém prostoru tohoto úvodu se pokusím vyslovit alespoň některé z nich.

Významným omezením pro auditory byla ještě v nedávné době nemožnost souběžně s výkonem auditorské profese působit jako zaměstnanec, byť v příbuzném oboru. Naše profese tak byla velmi uzavřená a neumožňovala, nebo jen velmi obtížně, svým členům získávat zkušenosti mimo vlastní auditorskou a poradenskou činnost. Jsem přesvědčen, že působení mimo profesi bez hrozby ztráty auditorského oprávnění umožní mnoha auditorům získat zkušenosti, které budou pro ně osobně, a profesi jako celek, významným obohacením. Vzniká tak kategorie nepraktikujících auditorů, kterou jsme dosud neznali. Jako Komora si musíme zodpovědět řadu souvisejících otázek: Chceme vůbec, aby taková kategorie auditorů existovala? Jaké jsou jejich potřeby? Chceme jim poskytovat nějaký servis? Jak by měl vypadat?

Zákon o auditorech dnes omezuje podnikání auditorů mimo vyjmenované obory. Tato úprava je nad rámec omezení evropské směrnice a byla nekriticky

přejata z původního zákona o auditorech. Převládající výklad a uplatnění tohoto ustanovení zákona je takový, že auditor, který by jako OSVČ kromě auditorské činnosti prodával ekonomickou literaturu, porušuje zákon, ale auditor, který by byl jediným společníkem a jednatelem společnosti poskytující masážní služby, je se zákonem v souladu. Splňuje takové omezení svůj účel? Jaký je vlastně veřejný zájem v této věci? Nebylo by vhodnější vycházet pouze z etického kodexu? A dokážeme důsledně vymáhat jeho dodržování a trestat jeho porušení?

Úspěšnost naší profese, i nás jednotlivě, je závislá na jejím postavení a prestiži. Pohybujeme se na trhu, kde se každý snaží prosadit své zájmy. Považujeme se za odborníky v oblasti účetnictví a financí. Máme své představy o dalším vývoji a našem postavení na trhu. Prosazujeme dostatečně své zájmy? Máme potřebnou prestiž, abychom naše představy dokázali prosadit? Co musíme udělat, abychom svou pozici zlepšili?

Nový výbor pro regulaci a rozvoj profese by měl podporovat diskusi k těmto otázkám a přinášet návrhy pro další činnost Komory. Nemůžeme však čekat, že jakékoli změny zajistí výkonný výbor nebo úřad Komory. Komoru představujeme my všichni a bude taková, jakou ji budeme chtít, jen když každý přispějeme svým dílem k jejímu dalšímu formování.

Stanislav Staněk

člen Výkonného výboru KA ČR
předseda Výboru pro regulaci
a rozvoj profese

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor zařadil na program svého jednání dne 24. ledna 2011 nový pravidelný bod „Klíčové otázky profese“ a na prvním letošním zasedání byl projednán návrh materiálu IFAC „Rámeček veřejného zájmu pro účetní profesi“. Uvedený materiál bude po obdržení stanovisek jednotlivých členských organizací FEE diskutován ve FEE v pracovní skupině pro etiku a v pracovní skupině pro auditing. Dále byl pověřen viceprezident Jiří Ficbauer úvodním jednáním s Nejvyšším kontrolním úřadem za účelem prověřit možnosti zapojení auditorů do kontrolní činnosti.

Dále VV projednal:

- v souladu se zákonem o auditorech stálou agendu předkládanou Výborem pro správu profese, zejména žádosti o dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti a žádosti o udělení výjimky z výše fixní části příspěvku na činnost komory v souladu s Příspěvkovým řádem, a zamítnul jednu žádost

auditorské společnosti o zproštění mlčenlivosti,

- návrhy Výboru pro auditorské zkoušky ohledně žádostí o osvození od dílčí části auditorské zkoušky,
- ústní informaci Jiřího Ficbauera z jednání Prezidia Rady pro veřejný dohled nad auditem a jejích výborů,
- v návaznosti na ustavení pomocných orgánů Komory, tj. výborů a redakčních rad na prosincovém zasedání, byly projednány předložené návrhy plánů činnosti na rok 2011 a personální složení.

VV obdržel předběžné výsledky plnění rozpočtu Komory v roce 2010 po jednotlivých střediscích a uložil jejich projednání na jednotlivých výborech s tím, že účetní závěrka za rok 2009 bude po ověření auditorkou Olgou Němcovou zveřejněna v časopise Auditor.

Vzhledem k tomu že Eva Rokosová informovala o svém záměru odejít příští rok do důchodu, rozhodl VV o vypsání

výběrového řízení na pozici ředitele úřadu Komory. Podmínky výběrového řízení budou zveřejněny v nejbližší době.

Výkonný výbor vzal na vědomí:

- zápisy ze zasedání prezidia, výborů, redakční rady, dozorčí komise a kárné komise,
- zprávu ze zahraniční cesty prezidenta Petra Šobotníka na zasedání Rady IFAC v listopadu 2010.

Výkonný výbor obdržel návrh nového občanského zákoníku a připomínky k tomuto návrhu vypracované Výborem pro regulaci a rozvoj profese, jehož předsedou je Stanislav Staněk. V této souvislosti bylo upozorněno na to, že ustanovení o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu povolání se vztahuje i na auditory, a pokud nebude upraveno a upřesněno novelou zákona o auditorech, může způsobit řadu problémů v praxi.

Eva Rokosová
Úřad KA ČR

Pohyblivý příspěvek pro rok 2011

Dovolujeme si upozornit, že se blíží termín pro zaslání vyplněného formuláře „Vyúčtování příspěvků“ do Komory auditorů ČR. Již druhým rokem se dle § 3 Příspěvkového řádu KA ČR, schváleného sněmem v listopadu 2009, podává vyúčtování příspěvků do 31. března.

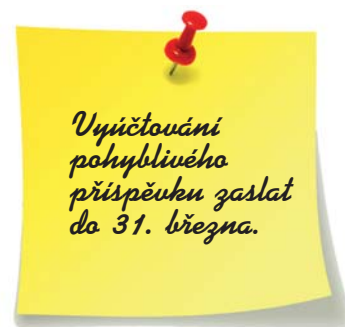
Vyúčtování příspěvků podávají na Komoru všichni auditoři a auditorské společnosti. Tato povinnost pro auditory vyplývá z ustanovení zákona o auditorech č. 93/2009 Sb. a v návaznosti z § 3 odst. 1, 2 a 3 Příspěvkového řádu KA ČR.

Splatnost pohyblivého příspěvku na činnost Komory auditorů pro rok 2011 je pak dle § 4 odst. 2 Příspěvkového řádu KA ČR do 30. června 2011. Základem pro výpočet pohyblivého příspěvku

jsou v souladu s Příspěvkovým řádem příjmy (tržby) bez DPH dosažené v předcházejícím roce, tedy v roce 2010, za auditorské služby konané na území České republiky.

Sazba pohyblivého příspěvku je stanovena podle Příspěvkového řádu na 0,45 % z uvedeného základu.

Auditoři (fyzické osoby) naleznou formulář „Vyúčtování příspěvků auditora“ jako vloženou přílohu tohoto čísla časopisu Auditor. Auditorským společenstvem bude formulář „Vyúčtování příspěvků auditorské společnosti“ rozeslán poštou koncem února 2011. **Formuláře pro vyúčtování příspěvků jsou rovněž na webových stránkách www.kacr.cz v sekci Formuláře**, kde si je lze stáhnout a po vyplnění zaslat emailem



na adresu snajdrova@kacr.cz nebo na kacr@kacr.cz.

Prosíme, abyste v souladu s ustanovením § 43 – 45 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve formulářích pro vyúčtování příspěvků vyplnili také údaje k dotazu o auditování subjektu, resp. subjektů veřejného zájmu.

Subjektem veřejného zájmu je právnická osoba, která je založena podle českého práva a jejíž

převoditelné cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu kteréhokoli členského státu Evropské unie nebo smluvního státu dohody o Evropském hospodářském prostoru („členský stát“), banky, pojišťovny a zajišťovny, Všeobecná zdravotní pojišťovna České republiky, zdravotní pojišťovny, penzijní fondy, spořitelny a úvěrní družstva, obchodníci s cennými papíry, centrální depozitář, provozovatel vypořádacího systému, investiční společnosti, investiční fondy a instituce elektronických peněz. Subjektem veřejného zájmu je rovněž obchodní společnost nebo

družstvo či konsolidující účetní jednotka, pokud průměrný přepočtený stav zaměstnanců obchodní společnosti nebo družstva či konsolidačního celku za bezprostředně předcházející účetní období převyšil 4000 zaměstnanců.

Pohyblivý příspěvek zasílejte na číslo účtu 87039011/0100. Variabilní symbol je u auditorů ve struktuře xxxx31, z toho xxxx je číslo oprávnění a u auditorských společností ve struktuře xxx32, z toho xxx je číslo oprávnění. Variabilní symbol je třeba uvádět přesně, slouží k identifikaci plátce.

Pokud vypočtená výše pohyblivého příspěvku zokrouhlená na celé koruny směrem dolů nepřesáhne 200 Kč, pohyblivý příspěvek se neodvádí, nicméně vyúčtování je třeba do úřadu KA ČR zaslat. Vyplněný formulář „Vyúčtování příspěvků“ je třeba zaslat i v případě, že auditor neměl žádné tržby za provádění auditorské činnosti nebo provádí auditorskou činnost jménem auditorské společnosti. V případě pozdní úhrady příspěvku obdržíte fakturu na úhradu úroku z prodlení.

Libuše Šnajdrová
referát evidence auditorů KA ČR



Fixní příspěvky byly splatné do 31. ledna 2011

Dovolujeme si připomenout, že fixní příspěvky za auditory, auditorské společnosti (včetně asistentů auditora) pro rok 2011 byly splatné ke dni 31. ledna 2011. Příspěvky na činnost Komory auditorů ČR jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši dle Příspěvkového řádu KA ČR.

Roční fixní příspěvek je stanoven takto:

- za auditora ve výši 2 900 Kč,
- za auditorskou společnost ve výši 15 000 Kč,
- příspěvek auditora nebo auditorské společnosti se zvyšuje o 2 900 Kč za každého asistenta auditora nebo auditora v pracovním poměru.

Auditoři, kteří mají k datu splatnosti fixního příspěvku pozastavenou auditorskou činnost,

resp. mají dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti, platí polovinu fixní části příspěvku.

Číslo účtu Komory auditorů ČR je 87039011/0100. Uvádějte vždy variabilní symbol, slouží k identifikaci plátce. VS tvoří u auditorů čtyřmístné číslo oprávnění + 31 (xxxx31), u asistentů rovněž čtyřmístné registrační číslo + 33 (xxxx33) a u auditorských společností trojmístné číslo oprávnění + 32 (xxx32).

Pokud je platba příspěvků provedena jednou částkou za více osob, je třeba zaslat do referátu evidence auditorů rozpis této částky s uvedením čísel oprávnění auditorů, resp. registračních čísel asistentů.

Libuše Šnajdrová
referát evidence auditorů KA ČR

Úpravy českých účetních standardů

Ve Finančním zpravodaji Ministerstva financí č. 8/2010 byla dne 12. ledna 2011 zveřejněna úprava Českého účetního standardu pro podnikatele č. 020 – Konsolidovaná účetní závěrka. Tato úprava reaguje na změnu definic pojmů souvisejících s konsolidacemi provedenou v novele zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších

předpisů, a v novele vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě dvojnásobného účetnictví, tak, že přímo odkazuje na použití definic pojmů z výše uvedených právních předpisů. Obsahově stejnou úpravou

prošel i Český účetní standard pro finanční instituce č. 115 – Konsolidace.

Nové znění standardů se použije poprvé za účetní období, které započalo v roce 2010 nebo později.

Nově byl rovněž obsahově upraven český účetní standard pro vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou

se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, č. 703 – Transfery a nově byly vydány následující standardy, které vymezují základní pojmy a postupy účtování pro příslušnou předmětovou úpravu:

- 705 – Rezervy
- 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek
- 707 – Zásoby

Nové znění standardů se použije poprvé za účetní období začínající dnem 1. ledna 2011. V případě

bodů 2.2. písm. d) standardu č. 702 – Otevírání a uzavírání účetních knih je nové znění tohoto standardu účinné již pro závěrky sestavované k 31. prosinci 2010.

Aktuální znění všech výše zmíněných českých účetních standardů naleznete na webových stránkách Komory auditorů ČR www.kacr.cz v sekci Regulace auditorské profese – zákony a vyhlášky – české účetní standardy.

Lenka Rückerová
referát metodiky KA ČR



Handbook 2010 na webu Komory

Na webu Komory auditorů www.kacr.cz v rubrice Regulace auditorské profese – Auditorské standardy vydávané Komorou – Předpisy vydávané IAASB jsou k dispozici překlady všech dokumentů obsažených v Mezinárodních předpisech v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, vydání 2010 (v originále: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other

Assurance, and Related Services Pronouncements, Edition 2010, IFAC).

Dostáváte tak do ruky opět kompletní sadu všech předpisů IFAC potřebných pro provádění auditorských služeb v jejich aktuálně platné podobě.

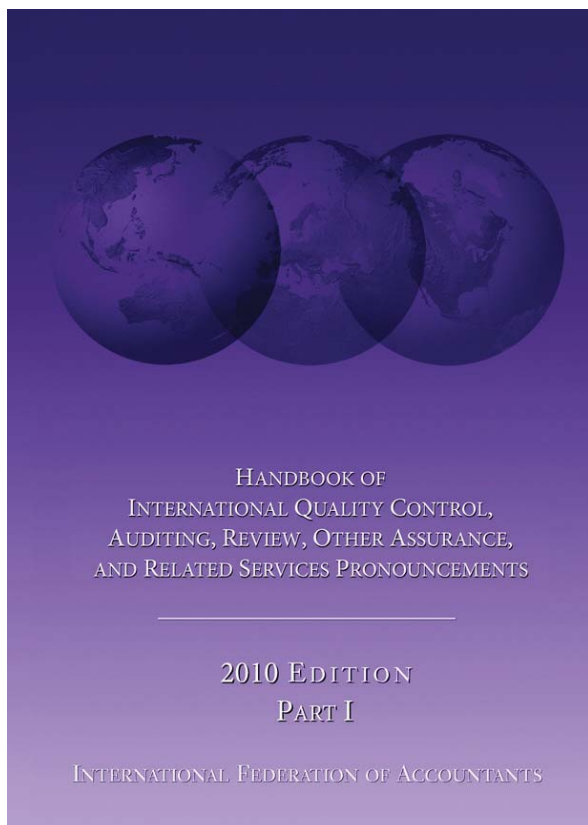
Všechny klarifikované mezinárodní auditorské standardy (ISA) obsažené v tomto souborném vydání uvádějí, že jsou účinné pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu. Následným výkladem IFAC a též rozhodnutím sněmu KA ČR z listopadu 2009 byla účinnost klarifikovaných ISA upravena tak, že tyto standardy jsou účinné pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu a zároveň končí 15. prosincem 2010 nebo po tomto datu. Ostatní předpisy obsažené v tomto souborném vydání jsou účinné tak, jak je v nich uvedeno.

Texty standardů pro prověrky (ISRE), ostatní ověřovací služby (ISAE) a související služby (ISRS), přestože jejich originální anglické znění od posledního vydání 2008 nedoznalo změny, prošly pro účely tohoto vydání revizí původního překladu. Při této revizi došlo k terminologickému zpřesnění řady pojmů v návaznosti na nové překlady klarifikovaných mezinárodních standardů (ISA). Věříme, že aktualizovaná terminologie a revidované texty standardů zvýší jejich srozumitelnost a přispějí tak k dalšímu zkvalitnění poskytovaných služeb.

V současné době připravujeme zveřejnění tohoto souborného vydání v tištěné podobě a na CD.

Michal Štěpán

člen Výkonného výboru KA ČR
a předseda Redakční rady pro překlady



Přehled poplatníků s nejvyšším odvodem daně z příjmů právnických osob za rok 2009

Ministerstvo financí zveřejnilo na svém webu <http://cds.mfcr.cz> seznam 99 největších daňových subjektů podle výše uhrazené daně z příjmů právnických osob v roce 2009. Údaje o první dvacítce těchto právnických osob, seřazené v pořadí, v jakém byly zveřejněny ministerstvem financí, jsou uvedeny v následující tabulce, která je ještě doplněna údaji o statutárním

auditorovi, tržbách a splatné dani z běžné činnosti za účetní období. Doplněná data vycházejí z účetních závěrek k rozvahovému dni 31.12.2009. Výjimku tvoří dva subjekty – Plzeňský Prazdroj, a.s. a společnost Vodafone Czech Republic a.s., kde byly použity údaje ke konci hospodářského roku, tedy účetní závěrka byla sestavena k datu 31.3.2009.

Přehled nejvýznamnějších poplatníků daně z příjmů právnických osob

Poř.	Zkratka obchodního jména	Sídlo	Auditor	Zaplacená daň celkem v tis. Kč	Tržby v tis. Kč	Splatná daň z běžné činnosti v tis. Kč
1	ČEZ, a.s.	Praha 4	Ernst & Young Audit, s.r.o.	12 628 000	119 205 000	10 305 000
2	Telefónica O2 Czech Republic, a.s.	Praha 4	Ernst & Young Audit, s.r.o.	3 632 000	58 054 000	3 163 000
3	Komerční banka, a.s.	Praha 1	Deloitte Audit s.r.o.	2 270 000	32 401 000	2 196 000
4	Česká spořitelna, a.s.	Praha 4	Ernst & Young Audit, s.r.o.	2 227 000	35 475 000	2 810 000
5	RWE Transgas, a.s.	Praha 10	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.	1 952 441	102 159 712	1 993 829
6	T-Mobile Czech Republic a.s.	Praha 4	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.	1 824 000	29 646 000	2 283 000
7	NET4GAS, s.r.o.	Praha 4	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.	1 737 884	9 931 751	1 510 960
8	ŠKODA AUTO a.s.	Mladá Boleslav	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.	1 327 000	170 666 000	942 000
9	ČEZ Distribuce, a. s.	Děčín	Ernst & Young Audit, s.r.o.	1 149 974	34 321 983	748 702
10	Plzeňský Prazdroj, a. s.	Plzeň	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.	934 000	15 838 000	989 000
11	<i>Daňový subjekt nezprostil Ministerstvo financí mlčenlivosti a nesouhlasil se zveřejněním.</i>					
12	GE Money Bank, a.s.	Praha 4	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.	N/A	8 375 683	774 630
13	Severočeské doly a.s.	Chomutov	Ernst & Young Audit, s.r.o.	730 537	10 965 464	685 214
14	Vodafone Czech Republic a.s.	Praha 10	Deloitte Audit s.r.o.	N/A	19 711 000	615 000
15	Philip Morris ČR a.s.	Kutná Hora	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.	682 000	10 375 000	594 000
16	Kooperativa pojišťovna, a.s., Vienna Insurance Group	Praha 1	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.	N/A	23 300 195	535 114
17	Dalkia Česká republika, a.s.	Ostrava	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.	656 955	11 688 495	603 928
18	UniCredit Bank Czech Republic, a.s.	Praha 1	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.	624 000	9 358 000	601 000
19	DEMONTA Trade SE	Brno	DANEKON, spol. s r.o.	602 693	1 911 204	10 152
20	Sokolovská uhelná, právní nástupce, a.s.	Sokolov	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.	600 049	9 548 959	460 355

Zdroj: Ministerstvo financí – Česká daňová správa (http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/placeni_dani_10429.html?year=0)

Poznámka:

Ve sloupci Tržby jsou uvedeny tržby za prodej vlastních výrobků a za prodej zboží. U bankovních subjektů jsou jako tržby uvedeny úrokové a finanční výnosy, u pojišťoven předepsané hrubé pojistné.

Jana Skálová

Historie a zásadní změny v solárním podnikání



Petr Fiřt

Počátky solárního boomu

Zřejmě každý v poslední době zaznamenal alespoň část vášnivých diskuzí, které probíhaly mezi politiky a vlastníky solárních elektráren.



Jan Soška

Tyto diskuze se týkaly navrhovaných změn, které mají výrazně ovlivnit podnikání v oblasti solárních elektráren. Abychom lépe pochopili důvod navrhovaných změn, je třeba se podívat na samý počátek právě probíhajícího solárního rozmachu v České republice.

Počátky současného solárního boomu sahají až do roku 2001, kdy se Česká republika zavázala v souladu se Směrnicí Evropského parlamentu a Rady č. 2001/77/ES o podpoře elektřiny vyrobené z obnovitelných zdrojů energie na vnitřním trhu s elektřinou, že do roku 2010 dosáhne podílu výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů na celkové spotřebě ve výši 8 %. Tato směrnice byla 23. dubna 2009 nahrazena novou Směrnicí Evropského parlamentu a Rady č. 2009/28/ES, která stanovila České republice pro rok 2020 podíl výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů na celkové spotřebě ve výši 13 %.

Ani toto číslo však ještě není konečné – vláda premiéra Petra Nečase schválila na zasedání vlády 25. srpna 2010 návrh Národního akčního plánu České republiky pro energii z obnovitelných zdrojů energie, podle kterého by Česká republika měla dosáhnout ještě o půl procenta vyššího podílu, než bylo stanoveno směrnicí EU z roku 2009. Podíl výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů na celkové spotřebě v roce 2020 by měl dosáhnout 13,5 %.

Za rok 2009 se podařilo České republice podle zprávy Energetického regulačního úřadu dosáhnout podílu

výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů na spotřebě ve výši 6,81 %. Očekává se, že cíl zvýšit tento podíl na 8 % do konce roku 2010, bude splněn.

Aby Česká republika dostala svým závazkům, které jí ze zmíněných přijatých směrnic vyplývají, bylo třeba nastavit atraktivní podnikatelské prostředí a přilákat tak investory ze soukromé sféry, kteří by pomohli splnit tyto závazky. Atraktivní podnikatelské prostředí pro solární investory představovaly velkorysé výkupní ceny, které byly státem garantovány na 20 let, a zároveň byl solárním investorům zaručen výkup veškeré vyprodukované solární elektřiny.

K významnému nárůstu počtu solárních elektráren došlo v roce 2009 a 2010. Podle údajů Energetického regulačního úřadu instalovaný výkon všech solárních elektráren k 1. prosinci 2010 činil 1 393,86 MW. Odborníci odhadují, že do konce roku 2010 bude připojeno celkem zhruba 1600 MW. Výrazný nárůst solárních elektráren byl dán nejenom zajímavými výkupními cenami, ale i významným poklesem investičních nákladů na výstavbu (pokles cen solárních panelů až o 30 %).

Obzvláště koncem roku 2010 byl zaznamenán vysoký nárůst připojení solárních elektráren do elektrizační soustavy České republiky. Investoři, kteří ještě neměli připojeni své solární elektrárny do přenosové sítě, se usilovně snažili o připojení právě do konce roku, neboť to byla poslední možnost, jak dosáhnout na velkorysé výkupní ceny elektřiny garantované státem po dobu 20 let.

Solární elektrárny, které nebyly do konce roku 2010 připojeny do sítě, dosáhnou podle schválené novely zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (dále jen „OZE“), na výrazně nižší výkupní cenu elektřiny, než byla cena stanovená pro rok 2010, nebo nebudou moci čerpat podporu vůbec. Předmětem

podpory zůstanou solární elektrárny využívající sluneční záření s instalovaným výkonem do 30 kWp umístěné na střešní konstrukci nebo na obvodové zdi jedné budovy spojené se zemí pevným základem a evidované v katastru nemovitostí.

Výkupní ceny

Vzhledem k tomu, že se Česká republika zavázala k výrobě elektřiny z obnovitelných zdrojů a k dosažení určitého podílu na celkové spotřebě elektrické energie, garantovala výkupní ceny, které jsou několikanásobně vyšší než tržní ceny. Tyto ceny přilákaly do tohoto oboru podnikání v letech 2009 a 2010 velký počet investorů, ať už z řad fyzických osob nebo velkých korporátních investorů.

Energetický regulační úřad, který výši výkupních cen pro každý rok stanovuje, mohl na základě OZE snižovat výkupní ceny elektřiny maximálně o 5 % ročně. Teprve v roce 2010 byla schválena novela OZE, která Energetickému regulačnímu úřadu umožňuje snížit výkupní ceny elektřiny u obnovitelných zdrojů o více než 5 %, a to u investic, jejichž návratnost je kratší než 11 let. Energetický regulační úřad využil této možnosti při stanovení výkupních cen pro rok 2011 a snížil tak výši těchto cen o více než 50 % v porovnání s výkupními cenami platnými pro rok 2010.

Vzhledem k tomu, že solární elektrárny mají garantovány vysoké výkupní ceny na elektřinu z obnovitelných zdrojů, promítají se tyto vysoké výkupní ceny následně do cen elektřiny pro koncové spotřebitele. V případě, že by nedošlo ze strany vlády k opatřením zmírňujícím solární boom, zvýšila by se dle výpočtů Energetického regulačního úřadu cena elektřiny v roce 2011 u domácích přibližně o 12 % a u firem o 18 %. Dále jsou popsány schválené změny, které mají tomuto skokovému zvýšení ceny elektrické energie v roce 2011 zabránit nebo alespoň výrazně zmírnit.

Odvod z elektřiny ze slunečního záření ve výši 26 %

Zřejmě nejvýraznější změnou, která se citelně dotkne finančního plánování vlastníků solárních elektráren je zavedení 26% odvodu z elektřiny vyrobené ze slunečního záření u zdrojů s instalovaným výkonem vyšším než 30 kW (v případě zeleného bonusu činí výše odvodu 28 %). Zavedení tohoto odvodu obsahuje schválená novela OZE.

Tento odvod by měl zatížit pouze elektrárny uvedené do provozu v roce 2009 a 2010 a měl by být odváděn z elektřiny vyrobené ze slunečního záření v období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013. Poplatníkem odvodu bude výrobce elektřiny a plátcem provozovatel přenosové soustavy.

Vzhledem k tomu, že schválení tohoto zákona provázela zejména v Senátu bouřlivá diskuze a s ohledem na připravovanou ústavní stížnost některých senátorů kvůli tomuto zákonu, lze v budoucnosti očekávat další možné změny tohoto zákona.

Konec daňového osvobození a změna v daňových odpisech

Na základě novely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), která má účinnost od 1. ledna 2011, je možné uplatnit osvobození od daně z příjmů u všech fotovoltaických elektráren naposledy ve zdaňovacím období započatém v roce 2010. Toto osvobození dosud platilo v roce uvedení elektrárny do provozu a v bezprostředně následujících pěti letech.

Další změnou, kterou novela přináší, je změna zatřídění solárních elektráren do 4. odpisové skupiny. To znamená, že se doba odpisování prodlouží na 20 let (původně byla aplikována 2. nebo 3. odpisová skupina, tzn., že doba odpisování činila pět, respektive 10 let). Z daňového pohledu se jevílo jako nejzajímavější uplatňovat daňové odpisy po uplynutí lhůty pro osvobození daně z příjmů a případně odpisy solární elektrárny dle potřeby pozastavit.

Tato novela dále upravuje způsob odpisování speciálně pro solární elektrárny (zcela nový § 30b v ZDP). Odpisování solární elektrárny bude nově rovnoměrné bez přerušení po dobu 240 měsíců. Odpisy se stanoví s přesností na celé měsíce, přičemž první odpis bude zahájen v měsíci po následujícím měsíci, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Pokud bylo odpisování zahájeno před nabytím účinnosti této novely zákona, stanoví se odpisy jako podíl vstupní ceny snížené o celkovou výši odpisů uplatněných do konce zdaňovacího období započatého v roce 2010 a zbývajících doba odpisování v měsících počínaje zdaňovacím obdobím, které započalo v roce 2011. Přitom zbývajících doba odpisování v měsících se stanoví jako rozdíl mezi 240 měsíci a počtem kalendářních měsíců, které uplynuly po měsíci, v němž byl tento hmotný majetek zaevidován, do konce zdaňovacího období započatého v roce 2010.

Daň darovací u emisních povolenek

Další částečnou kompenzací možného skokového zvýšení cen elektrické energie přináší schválená novela zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Na základě této novely bude zatíženo 32% dani darovací bezúplatné nabytí povolenek na emise skleníkových plynů v letech 2011 a 2012.

Zvýšení poplatků za vynětí ze zemědělského půdního fondu

Poslední změnu přináší novela zákona č. 334/1992 Sb., o ochraně zemědělského půdního fondu. Na základě této novely dochází k zvýšení poplatků za vynětí ze zemědělského půdního fondu. Výše odvodů je podle novely odvislá od tříd ochrany zemědělského půdního fondu, kde je kritériem kvalita půdy. Nově bude výsledná sazba odvodů určena vynásobením základní sazby odvodů a koeficientem ochrany rozdělené do pěti tříd s přiřazeným koeficientem 2 – 9.

Petr Fiřt
Jan Soška

Petr Fiřt

je daňovým manažerem ve společnosti TPA Horwath Notia Tax s.r.o., ve které pracuje již sedm let. Jeho specializací je daň z příjmů právnických osob, transparentní zdanění a problematika solárních elektráren.

Ing. Jan Soška, LL.M

pracuje v současné době na pozici senior manažera TPA Horwath. Ve skupině TPA Horwath působí deset let, je daňovým poradcem. Jeho specializací je zejména daň z příjmů právnických a fyzických osob a transakční poradenství. Je členem Sekce mezinárodního zdanění Komory daňových poradců ČR.



Součást stavby v účetnictví a v daních

Soukromoprávní vymezení součásti věci

Institut součásti věci existuje proto, že součást věci sdílí to, co se po právní stránce týká věci. Pokud se převádí například budova, není nutné ve smlouvě vypisovat, že se rovněž převádí obvodové zdivo, příčky, střecha, okapy, okna, dveře, lepené koberce apod., protože tyto předměty jsou součástí budovy a převádějí se automaticky s celkem budovy. Naopak, součást věci nelze samostatně převést; jen spolu s věcí.

Generální vymezení součásti věci obsahuje § 120 občanského zákoníku: „*Součástí věci je vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila. Stavba¹⁾ není součástí pozemku.*“ Vedle uvedené generální úpravy součásti věci z § 120 občanského zákoníku existuje v postavení lex specialis celkem široká škála zvláštní úpravy součásti věci pro účely zvláštních předpisů. Součástí pozemní komunikace²⁾, součástí společných částí domu v režimu zákona o vlastnictví bytů³⁾, součástí požární techniky⁴⁾ a další.

Právní úpravu součásti věci rozvíjí a konkretizuje rozsáhlá judikatura a právní nauka. Pro zajímavost vybírám to, co považuji za zvláště podstatné.

a) Problematikou součásti věci se zabýval rozsudek Nejvyššího soudu České republiky z 29. 7. 1999, sp. zn. 25 Cdo 770/98, publikovaný v Právních rozhledech, 2000, č. 10. Podle § 120 odst. 1 ObčZ součástí věci je vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila. Právní institut součásti věci je zákonným vyjádřením skutečnosti, že existují věci, jakožto hmotné předměty, které lze z hlediska právní teorie charakterizovat jako věci složené, tedy věci, které jsou vnitřně strukturovány a tvořeny relativně samostatnými částmi více nebo méně vzájemně spojenými.

Zákon staví samostatnost věci ve vztahu k věci jiné na dvou kritériích: První na vzájemné sounáležitosti a druhé na míře jejich oddělitelnosti. První kritérium představuje spíše subjektivní rovinu, neboť „to, co k věci podle její povahy náleží“ se určuje do značné míry podle lidských zvyklostí, zkušeností a norem vztahujících se ke konkrétní věci. Míra sounáležitosti se pak posuzuje prostřednictvím povahy té věci, která je považována za věc podstatnější, určující, a tedy ve vztahu více věcí za věc tzv. hlavní. Zákonný text touto obecnou úpravou dává prostor k individuálnímu posouzení, jaké vlastnosti věc hlavní vykazuje, aby odtud bylo možno odvíjet úvahy, zda jiná relativně samostatná věc k ní „patří“ natolik neodmyslitelně, že nemůže již být považována za věc odlišnou. Druhé kritérium je více objektivní a sleduje spojení věcí především ve smyslu fyzickém. Formulace „nemůže být oddělena, aniž by se tím věc znehodnotila“ však nevylučuje možnost faktické separace věcí,

naopak vlastně v důsledcích jejich oddělení spatřuje měřítko samostatnosti věcí. Charakter „oddělení“ zákon nestanoví, a tedy nutně tento pojem musí zahrnovat celou škálu způsobů od přímých zásahů do hmotné podstaty věci (např. vybourání vestavných oken domu), přes zásahy, které neničí podstatu věci (např. odmontování kola automobilu), po pouhé volně proveditelné odnětí věci (např. odnesení bezdrátového sluchátka od telefonního aparátu).

Definici součásti věci pak z tohoto pohledu vyhovují ty případy, kdy oddělení kterýmkoliv z uvedených způsobů znamená pro věc hlavní (nikoliv též pro její oddělovanou součást) újmu na její hodnotě.

Znehodnocením nemusí být ovšem jen ztráta hodnoty peněžní (byť ta bývá zpravidla výsledným odrazem ztráty jakýchkoliv jiných hodnot), nýbrž může jít i o znehodnocení funkční, estetické či jiné. Jinými slovy řečeno se znehodnocením míní stav, kdy hlavní věc v porovnání se stavem před oddělením její součásti slouží svému původnímu účelu méně kvalitně nebo mu nemůže sloužit vůbec. Teprve faktické oddělení součásti doprovázené znehodnocením věci hlavní přináší právní důsledek, že dřívější součást se stává věcí samostatnou a na dosavadní hlavní věci nezávislou⁵⁾.

- b) Součástí věci se může stát i původně samostatná věc, je-li spojena s jinou věcí. Zpravidla půjde o fyzické spojení, nelze však zcela vyloučit, že jedinou věcí v právním smyslu mohou být věci, které takto spojeny nebudou (například sluchátko bezdrátového telefonního přístroje). Nutnou podmínkou pro to, aby původně samostatná věc mohla být v případě volnějšího spojení s jinou věcí považována za součást věci je, aby nadále byla v samostatných funkčních vazbách pouze s touto jedinou věcí⁶⁾.
- c) Jednou věcí mohou být i věci hromadné (universitas rerum). Tedy věci, „...*které nejsou jednotlivě užitečné a mají nějakou užitnou hodnotu jen v určitých kvantech (zrnko písku není užitečné, zatímco vagón písku užitečný je nebo být alespoň může, pár rukavic, bot či ponožek je pro člověka, není-li jednorukým pirátem Silverem či jednorukým kapitánem Hookem, obvykle užitečnější nežli jedna jediná)*“⁷⁾.

¹⁾ V tomto případě stavba jako věc v právním smyslu. Stavba ve smyslu stavebně právním, která není věcí v právním smyslu, být součástí pozemku může.

²⁾ § 12 a násl. zákona č. 13/1998 Sb., o pozemních komunikacích

³⁾ § 2 písm. g) zákona č. 72/1997 Sb., o vlastnictví bytů

⁴⁾ Příloha č. 1 a 3 zákona č. 35/2007 Sb., o technických podmínkách požární techniky

⁵⁾ 22 Cdo 2250/99 z 19.6.2001

⁶⁾ 33 Odo 351/2002 z 30. července 2003

⁷⁾ Kindl M.: Musí být věci užitečné (a zcela ovladatelné)?

- d) Pokud je věc spojena s jinou věcí, ale má vazby k dalším věcem, aniž by k těmto vězám bylo zapotřebí existence této jiné věci, nemůže být součástí této jiné věci; může jít nanejvýš o věc složenou (*universitas rerum cohaerentium*), ve které každá z původních věcí zachovává svoji individualitu a je samostatným předmětem právních vztahů. Má-li spojením původně samostatných věcí vzniknout věc nová (popřípadě má-li jedna z těchto věcí zaniknout jako přírůstek druhé věci), je třeba, aby původní věci byly nadále ve vztazích k okolí jako jediný celek; tomuto požadavku odporuje stav, kdy původní věci si zachovávají samostatné funkce a vnější vztahy⁸⁾.

Judikát mimořádného významu, vyžaduje komentář. Platí (při absenci jiné úpravy v daňových předpisech) i pro daňové posuzování.

Řeší postavení transformátoru. Dovojuje, že pokud transformátor slouží jen jedné věci (budově), je součástí této jedné věci (budovy). Pokud slouží více věcem, je sám samostatnou věcí movitou. Opět platí ono v daních známé „jak kdy“, podle okolností. Judikát lze aplikovat i na další předměty: sluneční kolektory, tepelná čerpadla, žumpy, septiky, čističky odpadních vod, stavební stroje, počítače, fotoaparáty a další. Slouží jedné věci, pak jsou součástí této věci. Slouží více věcem, pak jsou samostatné.

Naříklad tepelné čerpadlo sloužící jen budově rodinného domu je soukromoprávně součástí tohoto rodinného domu. Tepelné čerpadlo sloužící více rodinným domům je samostatnou věcí. Tiskárna sloužící jen jednomu počítači je součástí tohoto počítače. Tiskárna sloužící více počítačům je samostatnou věcí.

Z toho je zřejmé, že součást věci je často odvislá od konkrétních okolností. Nelze **univerzálně** tvrdit, zda zkoumaný předmět (transformátor, sluneční kolektor, tepelné čerpadlo, tiskárna...) je či není součástí věci. V případě předmětů, jež jsou způsobilé sloužit více jiným věcem, vždy záleží na souvisejících okolnostech. Přesto jsou odborné časopisy plně odpovědi na dotazy, ve kterých autoři vždy znají právní postavení dotazovaného předmětu, aniž by se souvisejícími okolnostmi vůbec zabývali. Myslím, že o úplnosti a správnosti některých těchto odpovědí lze s úspěchem pochybovat.

- e) Liniové stavby, konkrétně každý páteřní rozvod a každá přípojka vody, kanalizace, plynu, elektřiny, jsou samostatnou věcí. Nejsou součástí pozemku⁹⁾.
- f) Plošné stavby běžného provedení jsou součástí pozemku, a to i v případě místních a účelových komunikací v režimu zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích¹⁰⁾.
Poznámka autora: obdobně opěrné zídky proti sesuvu pozemku, závlahové systémy, zahradní



jezírka, odpaliště a jamkoviště na golfovém hřišti, obvykle i plocha tenisového kurtu bez zastřešení.

- g) Meliorační zařízení umístěné pod povrchem pozemku je součástí pozemku¹¹⁾, zatrubnění potoka jako vodní dílo není součástí pozemku¹²⁾.
- h) Trvalé porosty vysázené na pozemku jsou součástí pozemku¹³⁾. To neplatí pro pěstební materiál (sazenice stromků) vysázený v provozované lesní školce; takový pěstební materiál není trvalým porostem a tím ani součástí pozemku¹⁴⁾.

Běžné případy součástí stavby hezky shrnuje Albert Bradáč¹⁵⁾: „*Součástí stavby jsou konstrukce, které jsou s ní spojeny: zdi, schody, krovny, okna, dveře, ústřední vytápění včetně kotle, kamna zapojená do komína – i průduchem přes vnější zeď. Za součást naopak nepovažujeme zejména elektrické spotřebiče, zapojené*

⁸⁾ 22 Cdo 2548/89 z 27. 4. 2000

⁹⁾ Viz zákon č. 254/2001 Sb. o vodách a o změně některých zákonů (vodní zákon), zákon č. 274/2001 Sb. o vodovodech a kanalizacích pro veřejnou potřebu a o změně některých zákonů (zákon o vodovodech a kanalizacích), zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), zákon č. 151/2000 Sb., o telekomunikacích

¹⁰⁾ 22 Cdo 52/2002 ze dne 31. ledna 2002, 2 Afs 125/2005-40 ze dne 1. března 2007, I. ÚS 531/05 ze dne 6. února 2007

¹¹⁾ 28 Cdo 288/2004 z 19.7.2004

¹²⁾ 28 Cdo 288/2004 z 19.7.2004

¹³⁾ Cz 3/90 z 31.1.1990, 24 Co 287/98 z 10. 7. 1998

¹⁴⁾ 25 Cdo 73/200 ze dne 31.8.2004

¹⁵⁾ Bradáč A.: *teorie oceňování nemovitostí*. Akademické nakladatelství CERM, Brno, 1998. Str. 16.



... pouze pohyblivým přívodem do zásuvky ve zdi; tyto jsou samostatnými věcmi movitými... Akumulační kamna, pračky, sporáky, považujeme za součást stavby... pouze v případě, že jsou pevně spojeny (obvykle do sporákové kombinace).“

Tato právní úprava se použije v účetnictví i v daních, s jednou podstatnou výjimkou, kterou jsou stavby, jež jsou hmotným majetkem podle zákona o daních z příjmů. Pro ně platí zvláštní právní úprava, podstatně odlišná od úpravy soukromoprávní.

Stavby jako hmotný majetek

Zvláštní úpravou pro stavby, které jsou hmotným majetkem (a nikoli pro stavby ostatní¹⁶⁾), je ustanovení § 26 odst. 1 a odkaz označený jako „+ + + + +“ z Přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů¹⁷⁾.

Zjednodušeně řečeno, pro daně z příjmů je součástí stavby to, co umožňuje funkci a účel stavby a co je se stavebním dílem pevně spojeno. Naopak, za samostatné movité věci se považují i předměty, které se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny.

Výklad této právní úpravy Ministerstvem financí je 15 let neměnný. Dominuje mu myšlenka, že rozvody obecně jsou součástí stavby, zatímco pohonné jednotky či technická zařízení budov jsou obvykle samostatné. Není důležitá povaha stavby, jde o názor univerzální. Najdeme ho nejenom v pokynech D-132, D-190 a D-300¹⁸⁾, ale i v rozsáhlé publikační činnosti metodiků státní správy. Leč, jde o výklad dlouhodobě kritizovaný.

Kritici názorů ministerstva poukazovali na rozpor se zákonem a na nemístné zjednodušení v neprospěch daňových subjektů. Dovožovali, že názory z pokynů jsou nesprávným konglomerátem právní úpravy ze zákona o daních z příjmů, § 120 občanského zákoníku a dávno zrušené stavební vyhlášky 5/1987 Sb. Ta dělila stavby na část stavební a část technologickou, což současné stavební právo nezná, natož pak zákon o daních z příjmů. Odmítali generální úpravu součástí stavby s tvrzením, že různé stavby mají různou funkci a účel, což je nutné při posuzování zohlednit. Předmětem kritiky byly zejména rozvody počítačových sítí připevněné ke stěnám, které byly podle metodiků ministerstva

technickým zhodnocením domu, i když sloužily počítačové síti jako celku. Stejně tak mříže, žaluzie, garnýže.

Kritici argumentovali tím, že například mříž umožňuje funkci stavby klece pro lvy v zoologické zahradě, nebo stavby nápravného zařízení. Nikoli však funkci a účel přehrad, autobusové zastávky, či běžného bytového domu. Obdobně klimatizace, umožňuje funkci a účel staveb pro shromažďování osob bez přirozené ventilace, bez ní by stavba nebyla zkolaudována. Nikoli však funkci a účel běžného rodinného domu. Preferovali pro určení součástí stavby zejména to, co pro užívání stavby nutně vyžaduje stavební právo, aby byla naplněna funkce a účel stavby.

K vyřešení sporu chyběla judikatura. Už nechybí. Svůj názor na součást stavby podle zákona o daních z příjmů vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí čj. 5 Afs 3/2010-144 ze dne 17. září 2010¹⁹⁾.

Není mišlím podstatný konkrétní případ z kasační stížnosti, ostatně spor nebyl meritorně zcela typický. Podstatné jsou právní názory Nejvyššího správního soudu na posuzování součástí staveb pro účely zákona o daních z příjmů, uvedené ve zdůvodnění rozsudku. Vybírám z nich a nejdůležitější zvýrazňuji:

1) *„...za nedílnou součást staveb (se) považují zařízení, která umožňují jeho funkci a účel, k němuž byla stavba určena a zkolaudována.“*

Soud vytváří logickou vazbu mezi vymezením součástí stavby ze zákona o daních z příjmů a stavebním zákonem, podle kterého lze stavbu užívat jen k účelu vymezenému zejména v kolaudačním rozhodnutí či souhlasu²⁰⁾. Právě v kolaudačních písemnostech najdeme účel stavby nutný pro posouzení součástí té které stavby.

2) *„Z výše uvedeného lze dospět k závěru, že zpravidla věc, zařízení, které vyžaduje stavba z hlediska stavebního zákona pro funkci a daný konkrétní účel stavby, obvykle bude součástí stavby pro účely zákona o daních z příjmů. A contrario, to, co z hlediska fungování stavby k danému účelu není z hlediska stavebně technického vyžadováno a obvykle pro funkci a účel stavby to není nezbytné, zpravidla hlediska zákona o daních z příjmů nebude považováno za součást stavby. V některých případech tak může být např. klimatizace nezbytná pro funkci a účel stavby, v jiných*

¹⁶⁾ Stavba ve smyslu stavebněprávním nemusí být nutně hmotným majetkem. Může být i zbožím ve smyslu § 9 odst. 6 účetní vyhlášky č. 500/2002 Sb. nebo nedokončenou stavbou na účtu 042-Pořízení dlouhodobého hmotného majetku; v těchto případech se zvláštní úprava součástí stavby nepoužije, platí úprava z § 120 občanského zákoníku.

¹⁷⁾ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

¹⁸⁾ D-132 ze dne 22. 12. 1995, D-190 ze dne 29. 1. 1999, D-300 ze dne 16. 11. 2006.

¹⁹⁾ Viz www.nssoud.cz.

²⁰⁾ § 126 odst. 1 zákona č. 183/2006 Sb., stavební zákon; do 30. 6. 2006 § 85/1976 Sb., stavební zákon.

případech nikoli. Nepochybně bude součástí stavby, bude-li se např. jednat o provoz mrazírny, závodu na zpracování masa. Stejně tak např. administrativní místnosti, které mají povahu trvalého pracoviště nebo pobytu, musí být větratelné okny nebo musí být vybaveny klimatizací, rovněž např. určitá oddělení v nemocnicích bez klimatizace nemohou být provozuschopná. V některých případech tedy bude centrální klimatizace sestávající z centrální pohonné jednotky a z klimatizačních rozvodů podmínkou vydání stavebního povolení a kolaudace. V těchto příkladem uvedených případech je klimatizace jako celek (pohonná jednotka, rozvody) nezbytná, umožňuje funkci a účel stavby. Výdaje na ni jsou (za podmínek § 33 ZDP) technickým zhodnocením. V jiných případech klimatizace není nezbytná; bude se to týkat např. staveb s přirozeným větráním. Pokud by si takovou klimatizaci dodatečně pořídil vlastník například rodinného domu nebo bytu (v němž současně i podniká), pak by klimatizace byla považována pro účely zákona o daních z příjmů za samostatnou věc. V takovém případě její absence neznemožňuje funkci a účel stavby.“

Několik významných myšlenek.

- Klimatizaci (a dovozuji, že i jiná zařízení) je nutné pro určení součásti stavby posuzovat individuálně podle povahy stavby, podle jejího účelu, daného zejména kolaudačním rozhodnutím či souhlasem.
 - Klimatizaci (a dovozuji, že i jiná zařízení) je nutné pro účely součásti stavby posuzovat jako funkční celek. Není pravdou, že rozvody jsou součástí stavby a pohonná jednotka samostatná. Buď je – podle účelu stavby – klimatizace jako celek součástí stavby, nebo jako celek není součástí stavby.
 - Běžný rodinný dům s přirozeným větráním klimatizaci pro svůj účel nepotřebuje. Proto dodatečná instalace klimatizace do rodinného domu je pro účely daní z příjmů samostatnou věcí, samostatným hmotným majetkem se samostatnou dobou odpisování, a nemůže být proto technickým zhodnocením rodinného domu.
- 3) „Závěr o správnosti zařazení do odpisové třídy opřely správní orgány rovněž o pokyn ministerstva financí D-190, resp. D-300, který byl vydán k jednotnému uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud, co se týče předmětného pokynu ministerstva financí, musí konstatovat, že pokyn ministerstva financí vyjadřuje sice záměr, ale neodpovídá textu zákona. Citovaný pokyn nediferencuje mezi druhy staveb podle účelu a funkce a jde nad rámec zákona. Jakkoli lze rozumět záměru, tj. aby byly dříve odepsány věci s kratší dobou životnosti, text tomuto záměru neodpovídá.“

Podle Nejvyššího správního soudu nejsou metodické pokyny D-190 a D-300 v této části v souladu se zákonem o daních z příjmů, jdou nad rámec zákona.

- 4) „Závěrem lze tedy konstatovat, že určitá věc – část stavby tak někdy umožňuje a jindy nikoli funkci a účel stavby, je nutno proto vždy pro daňové účely zkoumat a priori hledisko funkční a účelové. Nejprve je proto třeba individuálně určit funkci a účel stavby a teprve následně posoudit, co ten který účel stavby umožňuje.“

Resumé: Nutnost individuálního posouzení podle účelu té které stavby, daného kolaudací a funkcí stavby.

Závěr

Nejvyšší správní soud dal plně zapravdu kritikům názorů Ministerstva financí a odmítl právní názory z pokynu D-300. Rozsudek je dobře a podrobně zdůvodněný; lze reálně očekávat, že v obdobné věci soud rozhodne stejně. Stejně tak lze očekávat sjednocení rozhodovací praxe krajských soudů v duchu komentovaného rozsudku. Snad, jak doufám, je další z obecných daňových sporů ukončen.

Milan Skála

daňový poradce č. 014

PhDr. Milan Skála

Daňový poradce zapsaný do seznamu Komory daňových poradců ČR. Jeho předchozí technické, ekonomické i právní vzdělání mu umožňuje věnovat se dlouhodobě složitým problematice zdaňování nemovitostí. Má výrazný podíl na mnohých významných daňových sporech, rozhodnutých ve prospěch daňových subjektů. Autor řady publikací a článků v odborném a denním tisku, bohatá přednášková činnost.

Pozn. red.: Dovolujeme si upozornit, že tento článek je zaměřen pouze na řešení daňové problematiky hmotného majetku, a účetní řešení dlouhodobých hmotných aktiv nemusí tyto postupy kopírovat. Zejména to může platit v případě použití komponentního přístupu podle IFRS nebo i českých účetních předpisů.



Daňově uznatelné úroky z úvěru na výplatu dividend



Petr Karpeles

Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem č.j. 5 Afs 25/2009-98 ze dne 25. března 2010, že úroky z úvěru přijatého na výplatu dividend akcionářům a další náklady spojené s tímto úvěrem jsou daňově uznatelným nákladem.

Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) tak ukončil se značným důrazem na lo-

giku a racionalitu výkladu zákona více než dvouletý spor poplatníka se státní správou. NSS se přitom primárně zabýval otázkou, zda uvedené náklady splňují definici § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy, zda se jedná o výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. NSS s odkazem na svá již tradiční rozhodnutí ohledně § 24, odst. 1 nabízí definici daňově uznatelného nákladu akcentující podnikatelskou činnost poplatníka spíše než konkrétní položku příjmu. NSS tak za daňově uznatelné označuje takové výdaje, které bezprostředně souvisí s činností daňového subjektu vytvářejícího příjmy, jsou vůči jeho příjmům přiměřené a mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy existuje přímý vztah.

K tomu lze uvést např. rozsudek ze dne 1.4.2004, č.j. 2 Afs 44/2003-73, kde je uveden závěr, že nelze dovodit, že se vynaložené výdaje musejí reálně projevit v příjmech daňového subjektu, tedy nelze dovodit, že existuje mezi těmito kategoriemi přímá úměra. V jiném rozsudku pak NSS uvedl, že mezi výdaji (náklady) a očekávanými příjmy musí existovat přímý a bezprostřední vztah, což však není nutně podmíněno přímou úměrou (rozsudek ze dne 19.2.2009, č.j. 1 Afs 132/2008-82). Pojem „bezprostřední souvislost“ pak Nejvyšší správní soud vyložil tak, že bez vynaložení daných nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat.

Z rozsudku č. 5 Afs 25/2009-98 je možno uvést některé důležité argumenty. NSS zdůrazňuje, že dosažení zisku je jedním ze základních cílů podnikatelské činnosti obchodních společností. Výplata dividend tak naplňuje vlastní účel podnikatelské činnosti a vyplývá z ekonomické podstaty akciové společnosti. Dosažení zisku a jeho výplata akcionáři je jedním ze základních práv akcionáře a plní tak nezbytnou motivační funkci pro akcionáře. V opačném případě by akcionář svůj vklad do akciové společnosti neuložil a akciová společnost by podnikatelskou činnost vůbec nemohla vykonávat.

Výplata dividend tak není zcela svobodným rozhodnutím společnosti, ale na vyspělých kapitálových trzích je nezbytností existence společnosti a bez dividend by společnost nezískala vklady akcionářů. Existují teoretické studie i empirické výzkumy o minimální výši dividend, jejíž výplata je nezbytná k udržení vkladů do společnosti a výplata dividend je například

podmínkou přijetí k obchodování na významných burzách. Dokonce i u nás existuje judikát Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 29 Cdo 1326/2009, který rozhodoval o sporu mezi akcionáři, kdy valná hromada schválila výplatu tantiémy pro členy orgánů a žádné dividendy pro akcionáře. V judikovaném případě členové orgánů byli také majoritními akcionáři akciové společnosti a rozhodnutí soudu říká, že došlo ke zneužití většiny při hlasování na valné hromadě a že majoritní akcionář nemůže minoritním akcionářům dividendu upírat. Nejvyšší soud konstatuje, že *schválí-li valná hromada zisk k rozdělení, vzniká akcionáři v souladu s § 178 obchodního zákoníku právo na vyplacení podílu na tomto zisku (dividendu). Z uvedeného plyne, že valná hromada nemůže stanovit podíl členů představenstva a dozorčí rady na zisku (tantiému), aniž by schválila zisk k rozdělení a podíl akcionářů na takto určeném zisku (dividendu).*

Akciová společnost však není povinna shromažďovat peněžní prostředky na výplatu dividend a může tyto prostředky do doby jejich výplaty využít také jiným způsobem, například k investicím či financování provozních nákladů. Společnost se tak může dle svého uvážení rozhodnout, zda k výplatě dividendy použije vlastní nebo cizí zdroj financování či jejich kombinaci ve vazbě na ekonomickou výhodnost varianty či udržení stability finančních toků. Úroky a jiné nezbytné náklady související s úvěrem na výplatu podílů na zisku tak mají bezprostřední vazbu na očekávané zdanitelné příjmy, neboť umožňují společnosti použít volné finanční prostředky k investičním či provozním výdajům, které vedou k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Použití úvěru k financování dividend tak zabraňuje prodeji stávajícího majetku společnosti pro získání volných



peněžních prostředků, čímž by došlo k omezení dosa-
vadních příjmů.

Současně NSS poukázal na judikaturu zahraničních
soudů, které dospěly ke stejnému závěru s použitím
obdobných argumentů. V rozsudku je řešena pouze
otázka výplaty dividend, nikoliv jiných složek vlastního
kapitálu. Domnívám se však, že uvedená argumentace
by v podobných případech byla obdobná.

Dále bych rád shrnul důvody, vycházející z argu-
mentace rozsudku Nejvyššího správního soudu, které
vedou k závěru, že nejen úroky z úvěru na výplatu di-
vidend, ale také úroky z úvěru na výplatu jakýchkoliv
jiných složek vlastního kapitálu, jsou výdajem na do-
sažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tento
názor lze podpořit také pomocí základních principů
obsažených v podvojném účetnictví.

Pro podvojný účetnictví je totiž charakteristické, že
se dívá na majetek vždy ze dvou hledisek:

- z pohledu aktiv, tedy z hlediska konkrétní formy
majetku, v němž jsou peníze vázány,
- z pohledu pasiv, tedy z hlediska zdrojů, kde byly
peníze získány a čím jsou tedy aktiva financována.

Pasiva, tedy zdroje společnosti se přitom dělí
na vlastní zdroje a cizí zdroje. Vlastní zdroje jsou před-
stavovány hlavně vklady společníků (např. základní ka-
pitál či příplatky mimo základní kapitál), dále ziskem
běžného období či minulých let nebo fondy ze zisku
(např. zákonný rezervní fond) a kapitálovými fondy.
Cizí zdroje obsahují závazky vůči třetím osobám,
vč. bankovních úvěrů.

Poměr cizích a vlastních zdrojů (ukazatel podílu
cizího kapitálu – debt-equity ratio, zkr .D/E) je dán
oborem podnikání, přístupem k riziku, vyspělostí ka-
pitálového trhu, historickými zvyklostmi, dostupností
úvěrů, úrokovými sazbami apod.

Jak již bylo uvedeno, pasiva kryjí aktiva jako celek.
Jsou zdrojem, za něhož byla aktiva pořízena. Aktiva
jsou dále používána pro podnikání a jsou buď jed-
norázově spotřebována (např. zásoby), proměněna
do peněžních prostředků (např. pohledávky), přímo
použita na hrazení výdajů souvisejících s podnikáním
(peníze) nebo opotřebována v rámci podnikání (např.
dlouhodobý majetek). Pasiva mohou krýt také aktiva,
která nejsou aktuálně potřebná k podnikání, tzv. pro-
vozně nepotřebný majetek. Tento majetek ovšem také
vznikl z podnikání nebo byl, či je k podnikání určen.
Může se jednat např. o stroj, který již není využíván
k výrobě, protože došlo ke změně technologie nebo
o peněžní prostředky, které za současného rozsahu
výroby nejsou provozně nutné.

Je tedy evidentní, že veškeré zdroje v pasivech
souvisejí s aktivy a neexistují zdroje v pasivech,
které by byly nad rámec aktiv, resp. aktiva, která
by nebyla kryta některým z pasiv. Tento vztah aktiv
a pasiv je součástí bilančního principu a je vyjádřen
bilanční rovnicí. Veškerá aktiva tedy v nejširším po-
hledu slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů,

neboť jsou určena primárně k podnikání. Stát si pak
chrání svůj fiskální zájem tím, že v zákoně o daních
z příjmů jsou vyjmenovány konkrétní případy, kdy
zákon některé výdaje / náklady přímo vyjímá z da-
ňově uznatelných nákladů. Z hlediska úroků se jedná
např. o případy, kdy je v aktivech financován nákup
podílu v jiné společnosti z důvodu, že příjmy souvi-
sející s touto finanční investicí jsou obecně osvobo-
zeny od daně z příjmů.

Dalším případem je omezení daňové uznatelnosti
úroků a finančních nákladů v případě přijatých úvě-
rů a půjček od spřízněných osob, tzv. pravidlo nízké
kapitalizace. Pro daňovou uznatelnost finančních
nákladů jsou cizí zdroje získané od spřízněných osob
limitovány poměrem k vlastnímu kapitálu. Důvodem
tohoto pravidla je, aby vlastník ve větším než určeném
množství nenahrazoval vlastní kapitál a zisky úvěry
a půjčkami, z nichž by pak úroky docházelo k „přelá-
vání“ zisků a zdanění mezi poplatníky.

Pro další úvahy je možno se zabývat standardní vý-
robní či obchodní společnostmi. Pro názornost jsou níže
uvedeny možné ilustrativní rozvahy dvou podobných
výrobních společností.

Rozvaha společnosti A			
Budova	1 000	Vlastní kapitál	1 180
Stroje	400	Závazky krátkodobé	100
Pohledávky	100	Úvěry	500
Zásoby	200		
Peníze	80		
Aktiva celkem	1 780	Pasiva celkem	1 780

Rozvaha společnosti B			
Budova	1 000	Vlastní kapitál	680
Stroje	400	Závazky	100
Pohledávky	100	Úvěry	1 000
Zásoby	200		
Peníze	80		
Aktiva celkem	1 780	Pasiva celkem	1 780

Z těchto rozvah je evidentní, že společnost A i spo-
lečnost B mají stejnou strukturu aktiv, ta jsou ovšem
rozdílným způsobem financována. Zatímco první
společnost zvolila jako způsob financování více vlast-
ní zdroje, např. z důvodu přístupu k riziku či horší
dostupnosti bankovních úvěrů v dané době, oproti
tomu společnost B zvolila vyšší míru financování
stejně činnosti cizími zdroji, konkrétně bankovními
úvěry.

Předpokládejme, že obě tyto společnosti budou
dále podnikat stejným způsobem, tedy budou dosa-
hovat ze své provozní činnosti stejných hospodářských
výsledků. V takovém případě není sporu o tom, že
úroky z úvěrů společnosti B, které mohou být např.
na provozní financování či se může jednat o investiční



úvěr, jsou daňově uznatelným výdajem, neboť souvisejí s aktivy této společnosti, a tím s jejím podnikáním a tedy s jejími příjmy. Bez těchto zdrojů – úvěrů, by si společnost B aktiva nemohla poříditi a nemohla by tak podnikat a dosahovat svých příjmů.

Představme si nyní situaci, že by společnost A rozhodla o změně struktury svého financování na strukturu dle společnosti B, např. z důvodu snížení nákladů financování, lepší dostupnosti úvěrů apod. V takovém případě by společnost A načerpala bankovní úvěr a současně, jelikož nemá záměr rozšiřovat své podnikání, by snížila své vlastní zdroje, např. formou výplaty dividend vlastníkům. Zdroje pasiv se tak „přelijí“ mezi bankou – investorem a investorem – vlastníkem. Společnost A se tak dostane do stejné situace a struktury pasiv, jakou má společnost B.

Předpokládejme, že obě společnosti budou nadále podnikat stejným způsobem, tedy budou dosahovat ze své provozní činnosti stejných hospodářských výsledků. Jelikož obě společnosti budou mít shodné hospodářské výsledky, tak výdaje v podobě úroků společnosti A přispějí naprosto stejně k dosažení příjmů jako úroky hrazené společností B. Jedná se tedy pouze o strategické rozhodnutí společnosti A či společnosti B, jakým způsobem budou aktiva této společnosti financována a jaký bude poměr vlastních a cizích zdrojů. Tato optimalizace struktury financování je jednou ze základních rozhodovacích úloh finančního řízení podniku je součástí

osnov kurzů podnikových financí a předmětem řady odborných prací a publikací. Optimalizace zdrojů financování je tedy součástí řízení podnikatelských rizik a je odpovědností a právem vlastníků společnosti. Nemělo by tedy z tohoto pohledu docházet k žádné diskriminaci a není důvod, proč např. z počátku opatrnější podnikatel, který do doby rozběhu činnosti své společnosti bude financovat firmu spíše vlastními zdroji, by měl být „poškozen“, oproti podnikateli s vyšším sklonem k riziku, který bude činnost společnosti již od počátku financovat spíše zdroji externími.

Pokud by nebylo možné změnit strukturu pasiv za dobu podnikání, znamenalo by to, že by podnikatelé v určitém okamžiku museli začít kumulovat veškeré peněžní prostředky ze své provozní činnosti (např. z inkasa pohledávek) a současně čerpat provozní bankovní úvěr na financování svých výdajů či nákladů v podnikání. Taková situace by vedla také ke změně struktury pasiv společnosti A na strukturu pasiv společnosti B. Není totiž sporu, že provozní úvěr na financování činnosti společnosti souvisí s jejím podnikáním, a úroky z něho jsou tedy daňově uznatelné. Když se nad tím ale zamyslíme, jedná se totiž o naprosto stejnou situaci, jako kdyby společnost čerpala úvěr na výplatu dividend a současně své provozní peněžní prostředky dále používala ve svém podnikání. Mezi těmito situacemi tak není žádný rozdíl, protože v obou případech úroky z úvěru představují výdaj nezbytný k profinancování aktiv společnosti, která jsou nutná k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Čerpáním úvěrových prostředků dojde pouze k situaci, že společnost bude moci uspokojit jak požadavky vlastníků, tak také požadavky na udržení a rozvoj podnikatelských aktivit.

Jestliže by nebylo možno považovat úroky z úvěru na výplatu dividend za daňově uznatelné, bylo by pak třeba pro výplatu vlastního kapitálu přiměřeně snížit hodnotu aktiv a takto získané peněžní prostředky použít na výplatu vlastního kapitálu (dividend). Takový postup by však bezesporu byl neakceptovatelným zásahem do práv vlastníků nakládat se svým majetkem a došlo by jím k omezení volného podnikání společnosti.

Petr Karpeles

Mag. Petr Karpeles, CPA je daňovým poradcem a partnerem společnosti TPA Horwath, kde pracuje od roku 2006. Specializuje se na oblast mezinárodního zdanění, na problematiku nemovitostních klientů a fondů kolektivního investování. Před příchodem do TPA Horwath studoval na Wirtschafatuniversitat ve Vídni a na Univeristy of Illinois v USA. Po studiu pracoval v Rakousku v společnostech Ernst & Young a Telekom Austria.

Rozhovor s Radkem Neužil, tajemníkem Komory daňových poradců

Daňové poradenství v České republice

Komora daňových poradců ČR hostila v září 2010 zasedání Confédération Fiscale Européenne v Praze. Můžete více přiblížit, o jaké zasedání vlastně šlo?

Ano, to je pravda, koncem září 2010 v Praze jednaly všechny orgány této významné mezinárodní instituce, včetně Valného shromáždění a řídicího výboru a samozřejmě všechny pracovní výbory. Současně se v rámci společenského programu pořádala galavečeře ve Španělském sále Pražského hradu a setkání účastníků s představiteli státní moci i partnerských organizací ve Valdštejnském sále Senátu. Confédération Fiscale Européenne (CFE) je významnou organizací zastřešující 33 národních organizací daňových poradců z 24 evropských zemí. CFE je významným partnerem Evropské komise pro komunikaci o daňových otázkách, případně profesní problematice spojené s daňovým poradenstvím. To, že Praha a Česká republika byla vybrána jako hostitelská země a to již podruhé za dobu našeho členství je jistě známkou toho, že má česká komora a její zástupci v mezinárodním měřítku dobrou reputaci. Podotýkám ještě, že jsme zatím jedinou zemí z bývalého východního bloku, která zasedání Valného shromáždění hostila.

Pokud mluvíme o CFE, co je vlastně jeho úlohou a co nového přineslo pražské zasedání?

Zásadním výstupem pro Českou republiku bylo v první řadě znovuzvolení prezidenta Komory Jiřího Nekováře viceprezidentem CFE. Delegáti současně ocenili pomoc české komory v procesu modernizace CFE z pohledu vnitřního fungování a realizace „business plánu“ a prezentace navenek. Česká republika řídila a koordinovala vybudování nového webového



Ing. Radek Neužil, LL.M.

je odborníkem v oblasti daní a daňového poradenství. Od roku 1993 působí jako tajemník Komory daňových poradců České republiky. Zastupuje KDP ČR v Konfederaci evropských komor daňových poradců – Confédération Fiscale Européenne (CFE),

kde je od roku 2005 členem výboru pro profesní otázky (Professional Affairs Committee) a od roku 2008 členem pracovní skupiny pro liberální profesí (Working Party Liberal Profession). Od roku 2008 je předsedou dozorčí rady Daňové akademie s.r.o. a v roce 2009 se stal členem prezidia Rady pro veřejný dohled nad auditem.

portálu, který nahradil staré webové stránky a který není jen modernizovanou formou PR, ale stal se také důležitým nástrojem pro práci orgánu CFE.

CFE oslavilo v roce 2009 v Paříži 50 let své existence, přičemž se postupně formulovalo z organizace reprezentující hlavně větší země západní Evropy a zabývající se téměř výlučně daňovou problematikou až do dnešní podoby, kdy se stále významnější stává oblast otázek souvisejících s profesí daňového poradce. Na rozdíl od auditu neexistuje žádný obecný formálně právní rámec regulace profesí – nutno říct, že o něj ani nikdo příliš neusiluje, ale právě proto je úlohou CFE nastavit a deklarovat základní vymezení profesního nastavení a příslušníky profesí v Evropě sjednotit uvnitř i navenek.





Jak tedy v Evropě funguje nastavení profese daňového poradce v praxi?

Daňové poradenství je činnost, která existuje všude na světě. V různých státech je ale prováděna odlišnými skupinami profesionálů a může mít i trochu jinou formu. Střední Evropa, čímž mám na mysli Českou republiku a všechny její sousedy je pod silným vlivem regulačně orientovaného Německa, a v těchto zemích existuje silná regulace daňového poradenství zákonem. Obdobná situace je v Rumunsku. Určitá právní regulace je dále v Itálii a Belgii. V některých jiných státech daňové poradenství vykonávají převážně příslušníci jiných profesí, jako třeba ve Francii advokáti nebo v Chorvatsku auditoři, přestože i v Chorvatsku je profese regulována zákonem. V řadě zemí ale není regulace žádná a trh daňového poradenství je přístupný komukoliv. Jsou to často země, kde na rozdíl od nás neexistuje systém totální regulace všemožných podnikatelských aktivit a pro řadu činností, včetně daňového poradenství, stačí jednoduše zdanit vydělané peníze. Je to logicky trochu jiný pohled na věc a také jiné vnímání potřeby ochrany klientů ze strany státu, a tedy veřejného zájmu, ale širší rozbor by byl spíše na samostatný článek.

Právě CFE je určitě jednotícím prvkem spojující různá národní specifika a nastavující základní principy. Jako první příklad bych mohl uvést profesní manifest vydaný v roce 2009 v Paříži, který deklaruje postavení daňového poradce založené na vysoké kvalitaci a nezávislosti a jeho roli pomáhat svým klientům porozumět daňovým povinnostem a tyto povinnosti naplňovat bez ohledu na způsob regulace profese v jednotlivých zemích. Druhým příkladem jsou dvě zajímavé knihy, které v poslední době CFE vydalo. První shrnuje práva daňových poplatníků a druhá, vydaná v prosinci 2010, poskytuje přehled o činnosti daňových poradců včetně rozsahu jejich obvyklé činnosti v jednotlivých evropských státech.

Abychom zůstali u mezinárodní spolupráce, v jakých dalších oblastech se komora angažuje?

Mimo logické komunikace s komorami v nejbližším okolí, jako je Slovensko, Německo, Polsko a Rakousko, se stáváme jakýmsi jednotícím prvkem směrem dále na východ. Byli jsme u konzultací o nastavení regulace daňového poradenství v Bulharsku a Rumunsku, z exotičtějších zemí jsme pak výrazně přispěli ke vzniku zákona o daňovém poradenství v Uzbekistánu. Snažíme se také úspěšně napomoci v evropské integraci zemím, jako je Rusko či Ukrajina. Tady si dovoluji podruhé zmínit jméno prezidenta komory Jiřího Nekováře, který hraje v tomto procesu klíčovou roli.

Pojďme ale zpět do Čech. Jak vidíte srovnání auditu a daňového poradenství?

Přestože byly obě profese ustanoveny prakticky ve stejný okamžik a obě jsou reprezentanty svobodného povolání, mají řadu společných členů a pracují s obdobnou nebo stejnou odbornou problematikou, není při bližším zkoumání průnik principů profese příliš velký. Auditor je přece jen, podle mého chápání, spíše ověřovatelem existujících faktů, který sice primárně poskytuje své služby klientovi, zásadnější roli ale hraje jako garant navenek vůči všem zainteresovaným subjektům, hlavně pak vlastníkům, ale i veřejnosti obecně. Daňoví poradci jsou naproti tomu nastaveni na principu advokacie, tedy postavení na straně klienta a bezvýhradné hájení jeho zájmů, samozřejmě v rámci zákonů. Daňoví poradci se proto brání svému občasnému zařazení do kategorie účetních a auditorů, jak k tomu někdy dochází. Musím ovšem připustit, že v některých zemích se i tyto základní principy fungující v České republice začínají měnit a vztah daňových poradců, například vůči daňové správě se stává mnohem otevřenější a klienty dokonce požadovaný. Zájmy daňových subjektů se tak často mění od výlučné snahy o daňovou optimalizaci

k upřednostnění risk managementu a pojištění toho, že v budoucnu se nedostanou do neočekávaných problémů při obhajování své daňové pozice. Uvidíme tedy, kam se tento vývoj posune, zatím však diskuze na toto téma v rámci komory příliš neprobíhají.

Auditoři mají relativně nový zákon, který v některých věcech významně změnil původní regulaci.

Co nového je v oblasti daňového poradenství a lze očekávat nějaké významnější změny?

Zákon o daňovém poradenství zůstal dlouhou dobu beze změn v původním textu založeném na již částečně zmíněných zásadách profese, čímž mám na mysli absolutní profesní nezávislost, téměř neomezenou odpovědnost a velmi rozsáhlou mlčenlivost. Těmto principům logicky optimálně odpovídá model nezávislého podnikatele – jednotlivce, který poskytuje služby na základě přímé smlouvy se svým klientem a na svoji plnou odpovědnost. Svět se ale vyvíjí a trend jednoznačně směřuje ke spojování kapitálu i znalostí a také k rozložení možných rizik. To je ale myslím s auditem společné. Potvrzení pak lze nalézt i v jiných státech s mnohem delší tradicí daňového poradenství, kde se snad ještě dříve než u nás projevil postupný přechod od individuálního podnikání k výkonu profese přes větší kanceláře a společnosti. Nehledě na to se také jasně ukazuje, že např. noví daňoví poradci vstupují do profese s cílem soustředit se na odbornou práci v pozici zaměstnance se zázemím společnosti, bez řešení dalších organizačních či podnikatelských problémů. Před těmito změnami nemohla Komora dlouhodobě strkat hlavu do písku a zákon proto prošel dílčí úpravou a na tuto novou situaci reagoval. V nejbližší budoucnosti lze očekávat další změny v tomto ohledu.

Je všeobecně známo, že komora nově zastřešuje i právnické osoby vykonávající daňové poradenství. Můžete to prosím více rozvést a vysvětlit, jak tento systém funguje?

Poskytování daňového poradenství přes právnické osoby není nová věc. Obchodní zákoník od počátku připouštěl výkon specifických činností právnickými osobami, pokud tato činnost byla vykonávána prostřednictvím fyzických osob, které na tuto činnost měly oprávnění podle zvláštních předpisů. V tomto modelu ale nebyly zcela jasné některé souvislosti spojené s profesí jako například odpovědnost, dopad zákona o daňovém poradenství na činnost těchto právnických osob, a tedy v konečném důsledku garance klientům. Proto logicky poté, co se do zákona o správě daní a poplatků dostalo ustanovení, které v daňovém řízení dostalo společnosti naroveň daňových poradců – členů komory, podmínilo Ministerstvo financí akceptaci takového postavení právnických osob odpovídající úpravou zákona o daňovém poradenství, která by na právnické osoby jasně přenesla všechny profesní povinnosti. Relativně nově tedy

komora eviduje právnické osoby a ty jsou podle zákona a stanov komory povinny dodržovat zásady profese. V každé právnické osobě je daňový poradce, který je za to zodpovědný. V rámci této úpravy se vyjasnilo také postavení zaměstnanců tak, že výkon daňového poradenství je možný i v závislé činnosti u daňových poradců či daňově poradenských firem. Samozřejmě za předpokladu, že takový daňový poradce bude především ctít své profesní povinnosti. Toto nové postavení právnických osob pak funguje i v rámci nové úpravy daňového řádu.

Na závěr bych se rád zeptal, co zajímavého komora chystá na nejbližší období?

Kromě hlavní role, kterou komora plní v oblasti profesní regulace kvalifikačních zkoušek a obecně své veřejnoprávní úlohy, je samozřejmě hlavní náplní činnosti podpora členů a nově také evidovaných právnických osob, hlavně pak v oblasti vzdělávání. To bude asi také hlavní náplní činnosti v nejbližším období. Od 1. ledna 2011 je v účinnosti nový daňový řád, který je pro daňové poradce zcela zásadní normou, se kterou se musí důkladně seznámit. A protože lze očekávat mimo aktuální technické novely i další rychlé změny tohoto zákona, bude to tlak jak na samotné daňové poradce, tak i na komoru, aby v této oblasti byli aktivní. Komora se také v poslední době snaží o širší komunikaci s daňovou správou. Jedním z cílů pro následující období tak je, připravit společné projekty, které se již v minulosti velmi osvědčily. Otevřená komunikace s partnery a sjednocování názorů daňové správy a daňových poradců, je jistě k prospěchu nejen daňových poradců a jejich klientů, ale i celé společnosti.

Chceme také pokračovat v diskuzích, kterých se zúčastní mimo daňové správy a daňových poradců Nejvyšší právní soud, případně další odborníci z akademické sféry a podpořit tak širší diskuzi o aplikaci daňových zákonů, která je zasazena do širších právních a ekonomických rámců. Chystáme se také na testování webového portálu založeného na video-seminářích a sám jsem zvědavý, jestli se tato technologická novinka na trhu uplatní. Určitě budeme pokračovat i v dlouhodobějších vzdělávacích projektech, zejména pak v oblasti právního vzdělávání organizovaného společně s Právnickou fakultou v Brně, což by mohlo být zajímavé i pro auditory a advokáty. Chtěli bychom oživit také projekt certifikací specialistů v oblasti výzkumu a vývoje, kteří jsou schopni odborně posoudit podmínky pro možné uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj tak, jak je to zakotveno v zákoně o daních z příjmů. Právě tato certifikace byla jedním z prvních témat školení, kde jsme si ověřili přínosy společného vzdělávání daňových poradců, daňové správy a v tomto případě i podnikatelů, a jak jsem uvedl, chceme v tomto trendu jednoznačně pokračovat.

Rozhovor vedl Ladislav Mejzlík

Nová právní úprava sankcí v zákoně o účetnictví účinná od 1. ledna 2011



Jan Molín

Úvod

Dnem 1. ledna 2011 nabyly účinnosti mnohé novely zákonů upravujících daně a účetnictví. V tomto příspěvku se soustředíme na novou právní úpravu sankcí vyplývajících ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Tento právní předpis byl totiž rovněž novelizován, a to zákonem č. 410/2010 Sb. vyhlášeným ve Sbírce zákonů dne 29. prosince 2010.

Cílem tohoto článku je vyložit novelizovanou právní úpravu, jakož i zabývat se některými širšími otázkami postihu protiprávního jednání týkajícího se oblasti účetnictví.

Nové vymezení sankcí v zákoně o účetnictví

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „zákon o účetnictví“), nově upravuje problematiku protiprávního jednání v § 37 až § 37ab v části nazvané „Správní delikty“. Lze si povšimnout, že oproti minulé úpravě zákon o účetnictví nově rozlišuje tyto delikty na:

- a) **přestupky** – pro případ protiprávního jednání účetní jednotky, která **není podnikatelem**, a
- b) (jiné) **správní delikty** – pro případy protiprávního jednání **ostatních účetních jednotek**.

Rozlišení mezi přestupky a (jinými) správními delikty přitom není pouze formální, ale nese s sebou řadu zásadních konsekvencí, jež jsou v tomto článku zevrubně diskutovány dále. Shodné pro obě skupiny správních deliktů však je, že jsou postihovány stejným druhem sankce, kterou je **pokuta**.

Tak, jako tomu bylo v minulosti (až na jedinou výjimku, o které je pojednáno dále), je i nyní výše pokuty odvozována z **celkové hodnoty aktiv**, kterou se v souladu s ustanovením § 20 odst. 1 písm. a) bodu 1 zákona o účetnictví rozumí úhrn aktiv „zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3

zákona o účetnictví,“ tj. o opravné položky a oprávky. Celkovými aktivy pro účely uložení pokuty je tedy nutné vždy rozumět aktiva „brutto“.

Ve srovnání s předchozí právní úpravou nedochází ke změně **horní hranice pokuty**, která tak nadále činí **3 %**, resp. **6 %** hodnoty celkových aktiv, a to v závislosti na jednotlivých druzích protiprávního jednání (tzv. skutkových podstatách). Jedinou **výjimkou** je nově stanovená maximální hranice pokuty paušální částkou ve výši 5 000 Kč pro případ, kdy tzv. vybraná účetní jednotka (§ 1 odst. 3 zákona o účetnictví) nepředá účetní záznam do centrálního systému účetních informací státu (ustanovení § 37a odst. 1 písm. k) zákona o účetnictví).

Jak bude uvedeno dále, novelizovaná úprava ovšem jednoznačně směřuje k tomu, aby se sankce počítaly z hodnot vykázaných v účetní závěrce (resp. v konsolidované účetní závěrce) sestavené za účetní období, **ve kterém nebo za které** k porušení povinnosti došlo. Novelizované znění dále klade důraz na správné zjištění celkové hodnoty aktiv, která je základem pro výpočet sankce. Rovnocennou variantou je totiž určení výše sankce v závislosti na výši aktiv **zjištěných kontrolním orgánem**.

Jednotlivé druhy protiprávního jednání a maximální výši pokuty dokumentuje tabulka na další straně.

Některé poznámky k nové právní úpravě

Důvody a principy nové úpravy správních deliktů

Zcela nová právní úprava správních deliktů v zákoně o účetnictví je odrazem probíhající změny přístupu ke správnímu trestání v České republice. Tyto změny byly započaty již v roce 2002, kdy byla vládou schválena **koncepce reformy správního trestání** obsažená v návrhu věcného záměru zákona o správním trestání (usnesení č. 162 ze dne 20. února 2002). Tehdejší právní úprava správního trestání byla totiž hodnocena jako nedokonalá a v mnoha směrech nedostačující.

Ze zmíněného usnesení vlády vychází i koncepční materiál Ministerstva vnitra České republiky „Zásady právní úpravy přestupků a jiných správních deliktů v zákonech upravujících výkon veřejné správy“. Tento dokument nyní tvoří rámec pro tvorbu norem správního práva trestního, a jak se v něm výslovně uvádí, obecné principy právní úpravy správního trestání mají být promítnuty do každého návrhu nového zákona (jehož obsahem má být právní úprava odpovědnosti za porušení povinností na konkrétním úseku veřejné správy), nebo do návrhu změn platného zákona, který již sankční ustanovení obsahuje. Cílem novelizované právní úpravy je tedy uvést do souladu ustanovení



Přehled sankcionovaných protiprávních jednání podle zákona o účetnictví

Subjekt	Účetní jednotka – fyzická osoba, která není podnikatelem
<i>Druh protiprávního jednání</i>	<i>Přestupek podle § 37 odst. 1 zákona o účetnictví</i>
Pokuta do výše 3% hodnoty aktiv celkem	<ul style="list-style-type: none"> • Vedení účetnictví v rozporu s § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví (věrný a poctivý obraz) • Vedení účetnictví v rozporu s § 8 odst. 2 zákona o účetnictví, tj. vedení účetnictví nikoliv správného • Sestavení účetní závěrky, která neobsahuje všechny povinné součásti uvedené v § 18 odst. 1 nebo 2 zákona o účetnictví • Neověření účetní závěrky nebo výroční zprávy auditorem v případech, kdy to stanoví zákon • Nezveřejnění účetní závěrky nebo výroční zprávy způsobem stanoveným zákonem o účetnictví • Neuschování účetních záznamů v souladu s § 31 zákona o účetnictví
Pokuta do výše 6% hodnoty aktiv celkem	<ul style="list-style-type: none"> • Nevedení účetnictví • Nesestavení účetní závěrky nebo nevyhotovení výroční zprávy
Subjekt	Ostatní účetní jednotky
<i>Druh protiprávního jednání</i>	<i>Správní delikt podle § 37a odst. 1 zákona o účetnictví</i>
Pokuta do výše 3% hodnoty aktiv celkem	<ul style="list-style-type: none"> • Vedení účetnictví v rozporu s § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví (věrný a poctivý obraz) • Vedení účetnictví v rozporu s § 8 odst. 2 zákona o účetnictví, tj. vedení účetnictví nikoliv správného • Sestavení účetní závěrky, která neobsahuje všechny povinné součásti uvedené v § 18 odst. 1 nebo 2 zákona o účetnictví • Neověření účetní závěrky nebo výroční zprávy auditorem v případech, kdy to stanoví zákon • Nezveřejnění účetní závěrky nebo výroční zprávy způsobem stanoveným zákonem o účetnictví • Nesestavení účetních výkazů za dílčí konsolidační celek státu nebo nesestavení účetních výkazů za Českou republiku • Neuschování účetních záznamů v souladu s § 31 zákona o účetnictví
Pokuta do výše 6% hodnoty aktiv celkem	<ul style="list-style-type: none"> • Nevedení účetnictví • Nesestavení účetní závěrky nebo nevyhotovení výroční zprávy • Nepoužití IFRS pro účtování a sestavení účetní závěrky v případech, kdy tak stanoví zákon o účetnictví (§ 19a odst. 1)
Subjekt	Konsolidující účetní jednotka
<i>Druh protiprávního jednání</i>	<i>Správní delikt podle § 37a odst. 2 zákona o účetnictví</i>
Pokuta do výše 3% hodnoty aktiv celkem	<ul style="list-style-type: none"> • Nesestavení konsolidované účetní závěrky nebo nevyhotovení konsolidované výroční zprávy • Sestavení konsolidované účetní závěrky, která neobsahuje všechny povinné součásti podle § 18 odst. 1 nebo 2 zákona o účetnictví • Neověření konsolidované účetní závěrky nebo konsolidované výroční zprávy auditorem • Nezveřejnění účetní závěrky nebo výroční zprávy způsobem stanoveným zákonem o účetnictví • Nepoužití IFRS pro sestavení konsolidované účetní závěrky

Zdroj: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

zákona o účetnictví upravující postih za protiprávní jednání se zmíněným koncepčním dokumentem.

Dělení správních deliktů a druhy odpovědnosti

Jak již bylo zmíněno, zákon o účetnictví (v souladu s koncepčním materiálem MV ČR) nově rozděluje správní delikty týkající se účetnictví na přestupky a (jiné) správní delikty. V tomto kontextu je vhodné připomenout, že **správní delikty obecně jsou pouze jedním druhem široké skupiny protiprávního jednání**. Právní teorie vedle toho dále rozlišuje další druhy protiprávního jednání, kterými jsou soukromoprávní delikty, disciplinární delikty a trestné činy¹⁾.

Pro správný výklad novelizovaných ustanovení je zapotřebí zabývat se otázkou, **co se rozumí přestupkem a jaký je rozdíl mezi ním a (jiným) správním deliktem**. Odpověď přináší ustanovení § 2 odst. 1

zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „zákon o přestupcích“): „Přestupkem se v obecné rovině rozumí zaviněné jednání, které porušuje nebo ohrožuje zájem společnosti a je za přestupek výslovně označeno v tomto (tj. v zákoně o přestupcích – pozn. autora) nebo jiném zákoně, nejde-li o jiný správní delikt postižitelný podle zvláštních právních předpisů anebo o trestný čin.“

Z této definice tedy mimo jiné vyplývá, že:

- a) **přestupkem je pouze zaviněné jednání**; zavinění se přitom vymezuje ve formě úmyslu a nedbalosti,
- b) jsou definovány tzv. **skutkové podstaty přestupků**, přičemž některé jsou upraveny ve zvláštní části zákona o přestupcích a další jsou vymezeny jinými právními předpisy. Přestupky týkající se účetnictví jsou pak upraveny již citovaným ustanovením § 37 odst. 1 zákona o účetnictví.

¹⁾ Viz např. Boguszak, J. – Čapek, J. – Gerloch, A.: Teorie práva. 1. vydání, 324 stran, EUROLEX BOHEMIA s.r.o., Praha 2001, ISBN 80-86432-13-0, str. 167 – 171



Z hlediska stávajících právních předpisů se k přestupku váže zásadní charakteristika, kterou je skutečnost, že přestupek může být spáchán pouze fyzickou osobou. Jakkoliv to tedy z návětí k ustanovení § 37 odst. 1 zákona o účetnictví explicitně nevyplývá, je podle mého názoru nutné dovodit, že **přestupku se může dopustit pouze účetní jednotka – fyzická osoba**. Jedná se navíc o fyzickou osobu – nepodnikatele, což vyplývá nejen ze zmíněného ustanovení, ale nepřímo to uvádí i § 37ab odst. 5 zákona o účetnictví: „Na odpovědnost za jednání, k němuž došlo při podnikání fyzické osoby, nebo v přímé souvislosti s ním, se vztahují ustanovení o odpovědnosti a postihu právnické osoby.“

Z výše uvedeného textu lze dovodit, že **správních deliktů vymezených zákonem o účetnictví se naopak může dopustit jak fyzická osoba (podnikatel), tak právnická osoba**. Mezi přestupkem a (jiným) správním deliktem je však další zásadní rozdíl. Zatímco k přestupku se váže „pouze“ odpovědnost za zavinění (tzv. subjektivní odpovědnost), právní odpovědnost týkající se (jiných) správních deliktů je nutné chápat jako odpovědnost objektivní, tj. odpovědnost za výsledek, bez ohledu na zavinění. Z tohoto pohledu je tedy **odpovědnost za správní delikt podstatně přísnější než odpovědnost za přestupek**. V praxi to mimo jiné znamená, že orgán udělující sankci za správní delikt nemusí zavinění účetní jednotky prokazovat.

Na druhé straně však zákon o účetnictví u relativně přísné objektivní odpovědnosti připouští tzv. **liberační důvody**, které jsou uvedeny v ustanovení § 37ab odst. 1. V souladu s touto úpravou právnická osoba a podnikající fyzická osoba „za správní delikt neodpovídá, jestliže prokáže, že vynaložila veškeré úsilí, které na ní bylo možno požadovat, aby porušení právní povinnosti zabránila.“ V tomto kontextu je však nutné

zdůraznit, že prokazovat existenci liberačních důvodů musí samotná účetní jednotka.

Domnívám se, že mezi přestupkem a (jiným) správním deliktem lze pozorovat ještě jeden podstatný rozdíl, který se týká samotného uplatnění sankce za protiprávní jednání, tj. pokuty. Zatímco u přestupku může podle mého názoru orgán udělující sankci od udělení pokuty upustit (což vyplývá ze slov „za přestupek **lze uložit pokutu**“), pokutu za správní delikt uloží příslušný orgán vždy, jak lze vyložit ze slov „za správní delikt **se uloží pokuta**“. Zdá se tak, že **správní delikt** musí být projednán z úřední povinnosti (zásada oficiality) a za jeho spáchání musí být uložena sankce. Orgánu udělujícímu sankci tak v tomto kontextu zůstává rozhodovací pravomoc jen co do **výše samotné pokuty** (viz dále). Nutno též podotknout, že jedinou výjimkou je již zmíněný správní delikt podle ustanovení § 37a odst. 1 písm. k) zákona o účetnictví (nepředání účetního záznamu do centrálního systému účetních informací státu), kde může být od uložení pokuty upuštěno (ustanovení § 37ab odst. 2 poslední věta).

Lze-li tedy na tomto místě shrnout, pak **rozdíly mezi přestupkem a (jiným) správním deliktem jsou zejména následující**:

- přestupku se na rozdíl od jiného správního deliktu může dopustit pouze fyzická osoba,
- ke správnímu deliktu se váže přísnější (objektivní) odpovědnost, přičemž jsou připuštěny liberační důvody (důvody zprošťující od objektivní odpovědnosti),
- za spáchání správního deliktu (až na jedinou výjimku) musí být uložena sankce, zatímco u přestupku lze od udělení sankce upustit,
- řízení o uložení pokuty za přestupek a za (jiný) správní delikt jsou vedena podle různých procesních předpisů (viz dále).

Stanovení výše aktiv celkem

Jak již bylo uvedeno na začátku tohoto článku, pro určení výše pokuty jsou rozhodující celková aktiva v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví, tj. aktiva „brutto“. Nová právní úprava však přináší určité zpřesnění, za jaké období má být hodnota aktiv zjišťována.

V souladu s ustanovením § 37aa odst. 1 zákona o účetnictví nyní platí, že hodnota aktiv se zjistí z účetní závěrky, resp. z konsolidované účetní závěrky sestavené za účetní období, **ve kterém nebo za které** k porušení povinnosti došlo. Naproti tomu se podle dosavadní úpravy v zásadě vycházelo z účetní závěrky za účetní období, **ve kterém** k porušení právní povinnosti došlo. Tato skutečnost tak vedla k některým výkladům, že například v případě sestavení neúplné účetní závěrky neměla být rozhodující hodnota celkových aktiv uvedená v této neúplné účetní závěrce, ale hodnota aktiv v účetní závěrce až za následující účetní období, tj.

za to, **ve kterém** k sestavení neúplné účetní závěrky fakticky došlo.

Novelizovaná právní úprava dále přináší zásadní změnu týkající se stanovení výše aktiv jakožto základny pro vyměření pokuty. **Dosavadní právní předpisy totiž neumožňovaly účinně postihnout za protiprávní jednání ty účetní jednotky, které měly zásadním způsobem podhodnocena aktiva**, ze kterých se sankce vypočítávaly. Ustanovení § 37aa odst. 2 zákona o účetnictví nově stanoví, že pokud hodnota celkových aktiv v účetní závěrce neodpovídá celkovým aktivům zjištěným v řízení o uložení pokuty, pro účely uplatnění sankce se použije tato **zjištěná** výše aktiv. Obdobně se postupuje též v případě, nebyla-li účetní závěrka (popř. konsolidovaná účetní závěrka) sestavena vůbec.

Zákon o účetnictví též vymezuje případ, kdy nelze skutečnou výši aktiv zjistit postupem popsáním v předchozím odstavci. V těchto situacích stanoví hodnotu celkových aktiv orgán, který porušení právních povinností projednává, **kvalifikovaným odhadem**. Definuje se dále, že v případě, že rozsah a obsah účetních případů v účetním období, ve kterém nebo za které k porušení povinnosti došlo, je srovnatelný s rozsahem a obsahem účetních případů bezprostředně předcházejícího účetního období, **rozumí se kvalifikovaným odhadem hodnota celkových aktiv zjištěná z účetní závěrky sestavené za toto předcházející účetní období** (viz ustanovení § 37aa odst. 4 zákona o účetnictví).

Řízení o uložení pokuty

Při diskuzi problematiky řízení o uložení pokuty je nutné zkoumat, o jaký druh deliktu se jedná. V případě, kdy jde o **přestupek**, pak se vlastního řízení dotýkají následující právní předpisy:

- a) zákon o účetnictví, kterým se vymezuje skutková podstata přestupku a stanoví maximální výše sankce,
- b) zákon o přestupcích, který stanoví průběh řízení, a subsidiárně,
- c) zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů, jak vyplývá z § 51 zákona o přestupcích.

Díličí procesní úpravu pro případy řízení o sankcích za správní delikty obsahuje přímo zákon o účetnictví. Ten mimo jiné stanoví, že **při určení výše pokuty právnické osobě a podnikající fyzické osobě se přihlédne k závažnosti správního deliktu, zejména ke způsobu jeho spáchání a jeho následkům, době trvání a okolnostem**, za kterých byl spáchán (ustanovení § 37ab odst. 2).

Správní delikty projednává v prvním stupni finanční úřad. Současně je stanovena **jednoroční subjektivní lhůta**, ze které vyplývá, že odpovědnost za správní delikt zaniká, jestliže správní orgán o něm nezahájil řízení do jednoho roku ode dne, kdy se o něm

dozvěděl. Dále existuje **tříletá objektivní lhůta**; odpovědnost za správní delikt tedy zaniká nejpozději do tří let ode dne, kdy byl spáchán.

Pro praktickou aplikaci právní úpravy regulující sankce podle zákona o účetnictví jsou na přelomu let 2010 a 2011 klíčová **přechodná ustanovení** zákona č. 410/2010 Sb., kterým byl zákon o účetnictví novelizován. Podle pravidel přijatých v této části novely se neskončená **řízení o uložení pokuty, která byla zahájena do 31. prosince 2010**, dokončí podle dosavadní právní úpravy. **Pokud by však byla nová právní úprava pro dotčenou účetní jednotku výhodnější, použijí se nová ustanovení.**

Závěr

Lze konstatovat, že nová ustanovení týkající se sankcí byla do zákona o účetnictví přijata zejména ze dvou důvodů:

- a) právní úprava správních deliktů je nyní uvedena **do souladu s koncepčním materiálem Ministerstva vnitra České republiky „Zásady právní úpravy přestupků a jiných správních deliktů v zákonech upravujících výkon veřejné správy“** a
- b) nově je umožněn účinný **postih protiprávního jednání účetních jednotek, které mají zásadním způsobem podhodnocena aktiva**.

Srovnáním předchozí a aktuální právní úpravy lze dospět k závěru, že **nedochází k zásadním změnám ve vymezení jednotlivých sankcionovaných případů protiprávního jednání, ani ve výši sankcí (pokut)** k nim se vztahujících. Novou právní úpravu lze označit za jednoznačnější, mimo jiné i z toho důvodu, že právní úprava správních deliktů je doplněna přesnými odkazy na příslušná ustanovení definující jednotlivé právní povinnosti, jejichž porušení zákon o účetnictví sankcionuje.

Pro úplnost je nutno uvést, že zákon o účetnictví není jediným právním předpisem, jenž by postihoval protiprávní jednání v oblasti účetnictví. V tomto kontextu lze upozornit zejména na skutkovou podstatu trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Jan Molín

Ing. Jan Molín, Ph.D. absolvoval obor účetnictví a finanční řízení podniku na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze. Působí na katedře finančního účetnictví a auditingu, kde v roce 2010 obhájil doktorskou práci. Od roku 1999 je daňovým poradcem, praxi vykonává v účetní a poradenské společnosti MIVO, kde je současně jednatel.

Vybrané účetní případy při účtování zásob v návaznosti na stanovení základu daně z příjmů

Oblast zásob je upravena především v účetních předpisech. Jednotlivé účetní postupy při účtování o zásobách však také mají své daňové konsekvence, což může vyvolávat některé výkladové nejasnosti. Některé z těchto otázek byly již také projednávány na MF v rámci Koordinačního výboru (pravidelné jednání mezi MF, KDP ČR a dalšími zástupci odborné veřejnosti, např. KA ČR, k problematickým otázkám výkladu a aplikace daňové a související legislativy).

318/01.12.10 - Vybrané účetní případy při účtování zásob v návaznosti na stanovení základu daně z příjmů

Předkládají: **Ing. Radislav Tkáč**, daňový poradce, č. osvědčení 3680
Ing. Pěva Čouková, daňový poradce, č. osvědčení 0023
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701

Základní popis situace

U vybraných účetních případů při účtování zásob mohou v praxi vznikat pochybnosti o jejich daňovém režimu z pohledu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

V tomto příspěvku řešíme jednu z takovýchto účetních operací v oblasti účtování zásob v návaznosti na její uplatnění při zjištění základu daně z příjmů. Konkrétně se jedná o účtování některých druhů zásob (tj. druhy zásob určených rozhodnutím účetní jednotky) přímo do spotřeby, tj. bez zaúčtování na sklad, vždy však se zřetelem k tomu, že spotřeba materiálu vykázaná v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě materiálu.

Ustanovení bodu 4.4.4. ČÚS č. 015 – Zásoby, umožňuje účetním jednotkám:

- stanovit svým předpisem vždy pro příslušné účetní období normy přirozených úbytků zásob a
- rozhodnout o druzích materiálu, o kterých je účtováno přímo do spotřeby, tj. bez zaúčtování na sklad, vždy však se zřetelem k tomu, že spotřeba materiálu vykázaná v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě materiálu.

K bodu a)

V návaznosti na úpravu obsaženou v § 24 odst. 1 ve spojení s § 25 odst. 2 ZDP jsou technické a technologické úbytky a úbytky vyplývající

z přirozených vlastností zásob, jakož i ztratné v maloobchodě daňově účinným nákladem do výše ekonomicky zdůvodněných norem přirozených úbytků a ztratného stanovených účetní jednotkou – poplatníkem. S ohledem na uvedenou speciální úpravu obsaženou v § 25 odst. 2 ZDP tedy v této oblasti vzniká minimum sporných případů.

K bodu b)

Problematika posuzování nákladů na spotřebu těch druhů materiálu, které jsou účtovány přímo do spotřeby, tj. bez zaúčtování na sklad však není speciálně ZDP řešena a tato spotřeba materiálu je považována za daňově účinný náklad dle § 24 odst. 1 ve spojení s § 23 odst. 2 a § 23 odst. 10 ZDP, pokud výše vykázané a do nákladů průčítované spotřeby tohoto materiálu odpovídá skutečné spotřebě materiálu v příslušném účetním období. Tato úprava, nyní obsažená v bodu 4.4.4. ČÚS č. 015 – Zásoby, je součástí úpravy v oblasti účetnictví již velmi dlouhou dobu, nyní se však vyskytují diskuze a pochybnosti ohledně praktického uplatnění této úpravy v návaznosti na stanovení výše základu daně z příjmů. V praxi se pak jedná např. o zásoby materiálu těchto druhů – kancelářský materiál, rychloobrátkový stavební materiál, zdravotnický materiál a léčiva ve zdravotnických zařízeních, rychloobrátková paliva a PHM, apod.

Úprava přirozených úbytků zásob a zásob účtovaných přímo do spotřeby bez zaúčtování na sklad je speciální úpravou, která je z pohledu formálního uspořádání v ČÚS č. 015 – zásoby i z pohledu věcného samostatnou úpravou nad rámce úpravy způsobu A a způsobu B účtování zásob. Tzn. že v případě účtování zásob materiálu přímo do spotřeby není o těchto zásobách účtováno na sklad a taktéž k těmto zásobám není vedena skladová evidence. Současně je však účetní jednotka povinna realizovat taková opatření, aby vykázaná spotřeba materiálu v rámci účetní závěrky odpovídala skutečné spotřebě. Těmito opatřeními k prokazatelnému doložení skutečné spotřeby je pak zejména:

- provedení řádné fyzické inventury těchto zásob materiálu k rozvahovému dni a následné upravení (snížení) již zaúčtované spotřeby o zásoby materiálu zjištěného v rámci fyzické inventury, tedy o hodnotu skutečně nespotřebovaných zásob
- řádnou evidencí těchto nakoupených zásob ve formě dodacích listů a přijatých faktur
- základní vazbou (tato vazba ve většině případů není dokladovatelná zcela přesně např. z titulu přirozených úbytků a technologických ztrát) vykázané spotřeby těchto zásob na realizované výkony (tj. např. přírůstky nedokončené výroby, vydané faktury, kalkulace

výkonů, výkony uplatněné v rámci vyúčtování na zdravotní pojišťovny, apod.).

Závěr: Náklady z titulu této spotřeby materiálu jsou daňově účinným a prokázaným nákladem dle § 24 odst. 1 ZDP ve spojení s § 23 odst. 2 a § 23 odst. 10 ZDP, pokud je neúčtování na sklad a nevedení skladové evidence nahrazeno opatřeními prokazujícími skutečnou spotřebu tohoto materiálu v příslušném účetním (zdaňovacím) období. Těmito opatřeními je zejména řádné provedení fyzické inventury a snížení zaúčtované spotřeby materiálu o zůstatek nespořezbovaného materiálu zjištěného fyzickou inventurou, jakož i dalšími opatřeními prokazujícími vazbu spotřeby materiálu na nákup nebo opatřeními prokazujícími základní vazbu na výkony.

Základní úprava vztahující se k řešené problematice:

ČÚS č. 015 – Zásoby, bod 4.4.4. „*Účetní jednotka může stanovit svým předpisem vždy pro příslušné účetní období normy přirozených úbytků zásob a též rozhodne o druhích materiálu, o kterých účtuje přímo do spotřeby, tj. bez zaúčtování na sklad, vždy však se zřetelem k tomu, že spotřeba materiálu vykázaná v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě materiálu.*“

Výše uvedené závěry je možné podpořit i judikaturou. Ta jednak obecně vychází z toho, že pokud není v ZDP speciální úprava, vychází se z toho, jak je daný účetní případ správně zachycen v účetnictví s tím, že v případě nákladů neupravených ani v § 24 odst. 2 ZDP ani v § 25 odst. 1 ZDP jsou tyto daňově uznatelné při splnění podmínky dle § 24 odst. 1 ZDP (viz. např. 2 Afs 45/2003-118 31.8.2004 (Sbírka rozhodnutí NSS 12/2005, str. 1037) či 7 Afs 128/2004-84 20. 1. 2006). To je potvrzeno i přímo judikáty k vlastní problematice zásob, které reflektují správné zaúčtování v oblasti zásob jako relevantní z hlediska zdanění (viz. např. 2 Afs 36/2006-77 ze dne 16.5.2007 (Sbírka rozhodnutí NSS

9/2007, str. 811 1307/2007 Sb. NSS), 5 Afs 19/2009-128 ze dne 9.10.2009 či 1 Afs 111/2009-97 ze dne 21.4.2010).

Závěr

Obsažen v textu příspěvku.

Návrh opatření

Navrhujeme potvrdit výše uvedené závěry a příslušným způsobem je publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí (zápis z jednání MF ze dne 1. 12. 2010):

Stanovisko MF

k bodu a)

Souhlasíme s uvedenými závěry.

k bodu b)

ZDP neobsahuje zvláštní úpravu problematiky, která je předmětem tohoto příspěvku. Proto s odvoláním na § 23 odst. 2 a odst. 10 ZDP se v tomto případě za daňově

uznatelný náklad považuje náklad zaúčtovaný v souladu se zákonem o účetnictví. Zdůrazňujeme ale nutnost respektování principu věcné a časové souvislosti v příslušném zdaňovacím období.

V této souvislosti se uvádí, že vzhledem k tomu, že ani Ministerstvem financí ani daňovou správou nejsou zaznamenány problémy při aplikaci daňové legislativy v této oblasti a že smyslem KV KDP je sjednocovat praxi při aplikaci daňové legislativy a nikoli řešit konkrétní kauzy, by Ministerstvo financí přivítalo podrobnější informaci o důvodu předložení tohoto příspěvku¹⁾.

¹⁾ *Poznámka autorů: Sporné momenty a potenciální možné střety mezi daňovými subjekty (účetními jednotkami) a správci daně, které byly důvodem pro předložení tohoto příspěvku, byly předkladateli (autory) vysvětleny při projednání tohoto příspěvku na KV dne 1. 12. 2010.*



288 stran
brožovaná
89 Kč



312 stran
brožovaná
339 Kč



208 stran
brožovaná
239 Kč



1 032 stran
brožovaná
489 Kč

novinky nakladatelství ANAG

ANAG
www.anag.cz

Výhody a nevýhody zavedení IFRS vnímané českými společnostmi



Jiří Pelák

Od roku 2005 mají společnosti s kotovanými cennými papíry na regulovaných trzích v Evropské unii povinnost vykazovat podle

Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Tento článek uvádí závěry a postřehy související s náročností implementace IFRS, které byly zjištěny na základě dotazníků a osobních rozhovorů se zástupci řady zmíněných společností. Ze šetření byly vyňaty finanční instituce.

České společnosti to umí levně

Celkem překvapivým závěrem šetření byl fakt, že implementace IFRS není tak nákladově náročná, aby jí firmy věnovaly zvýšenou pozornost. Společnosti často měly

problém vyčíslit, kolik je implementace stála, z čehož vyplývá, že jim tyto náklady nestály ani za samostatné sledování. Dramatické zvýšení nákladů na vedení účetnictví nebo controllingu se nekonalo.

K tomu přispělo i to, že zavádění vykazování dle IFRS ve všech společnostech bylo rozloženo do několika let. Každá společnost začínala vykazovat podle IFRS na základě úprav v Excelu a teprve později přecházela na systematictější řešení, které spočívalo ve vedení dvou hlavních knih, a to buď úplných, nebo jedné hlavní knihy chápané jako základní a druhé hlavní knihy jako rozdílové. Tyto nároky se samozřejmě promítly do ceny účetních systémů, nicméně byly řešeny v rámci celkového vývoje podnikového IT, a samotné dodatečné požadavky způsobené výkaznictvím dle IFRS nebyly významné.

Zejména v dceřiných společnostech vykazujících pro své kotované mateřské společnosti je použití Excelu stále nejčastějším přístupem k řešení problému. Společnosti to dokonce neplánují zásadně měnit, a to ani v důsledku změny zákona o účetnictví, který zavedl možnost dobrovolného účtování dle IFRS v těchto dceřiných společnostech. Systémové řešení vykazování dle IFRS v rámci konsolidačního celku se totiž řeší spíše jako přírůstek systémového řešení koncernového reportingu, na kterém mají mateřské společnosti skutečným zájem.

Taktéž se jako zajímavé ukázalo, že levně umí IFRS implementovat jak relativně malé firmy, tak i firmy obří. Vzhledem k obrátům firem náklady na zavedení IFRS byly v zásadě fixní, tudíž pro velké firmy o to víc zanedbatelné. Ve velkých společnostech jsme také pozorovali reorganizaci účetních služeb (zejména centralizaci), která byla vedena snahou o budoucí úspory, přičemž samotná reorganizace zcela nákladově zastínila přechod na IFRS.

Jaké účetnictví je primární?

Zdánlivě otázka s jednoznačnou odpovědí, která je uvedena přímo v zákoně o účetnictví. Od kotovaných společností se očekává, že vykazují a účtují v souladu s IFRS.

Prvním problémem je hned stanovení základu daně z příjmů právnických osob, protože ustanovení § 23 odst. 2 písm. a zákona o daních z příjmů vyžaduje jeho odvození od výsledku hospodaření zjištěného podle českých pravidel účtování bez vlivu IFRS. Zároveň je nutné, aby společnosti byly schopné unést důkazní břemeno úplnosti a průkaznosti účetnictví a aby stanovení „českého“ výsledku hospodaření bylo srozumitelné. Tyto



požadavky se snaží konkretizovat pokyn Ministerstva financí D-295.

Další stranou, která očekává informace od společností zjištěné z českého účetnictví, jsou nejrůznější regulační úřady (např. Energetický regulační úřad), kteří na základě takto poskytnutých údajů regulují odvětví, což zahrnuje např. i stanovování cen, které jsou odvozovány od nákladových kalkulací. Regulační úřady často požadují velmi detailní informace, v zásadě na úrovni vnitropodnikového účetnictví, a to nutí společnosti k absurdnímu rozvoji českého okruhu jejich účetnictví, ačkoli by podle očekávání spíše měly rozvíjet okruh IFRS.

Za pozornost také stojí to, s jakými informacemi pracuje management. Z pohledu manažera – neúčetního dochází k velmi nepříjemné situaci: společnost je schopna podávat jak informace z českého účetnictví, tak z účetnictví založeného na IFRS, a tyto informace se liší (i zásadně), přičemž účetní oba zdroje označují za správné. Proto řada firem mezi náklady na zavedení IFRS uváděla náklady na proškolení top managementu, aby tento vstřebal změnu z přechodu na výkaznictví dle IFRS. V zásadě lze konstatovat, že managementy spíše navazují své rozhodující procesy včetně motivačních programů na účetnictví dle IFRS (tj. sladují svůj pohled s investory a věřiteli), výjimkou však není ani lpění na „původním“ interním výkaznictví založeném na českém účetnictví. V několika málo případech jsme se setkali dokonce s obdobným přístupem financující banky.

Problémy

Zásadní problémy s implementací žádná ze společností nepřiznala. Nebyl shledán žádný závažný nedostatek publikací, školení nebo odborníků na trhu práce.

Nezaznamenali jsme také případ, kdy by přechod na IFRS vedl k potížím s plněním podmínek úvěrových smluv (bank

covenants), které bývají navázány na účetní veličiny.

Ve výjimečných případech jsme se setkali s problémy na straně akcionářů, kdy se přechodem na vykazování dle IFRS významně změnila výše vlastního kapitálu, protože ten se právě upravuje o důsledky ve změnách použití účetních pravidel. Tak se např. stalo, že když valná hromada měla rozhodnout o výplatě dividend na základě poslední české účetní závěrky, aktuální finanční situace v době konání valné hromady vykazovaná již v souladu s IFRS ukazovala, že přijetí rozhodnutí o výplatě dividend způsobí předlužení společnosti.

Vítané změny?

Nepozorovali jsme žádný jednotný názor na to, zda přechod na vykazování dle IFRS přinesl nějaké jasné benefity. Buď společnosti žádné neidentifikovaly nebo jen konstatovaly, že nyní mají usnadněné vykazování lokálním i zahraničním investorů a bankám.

Společnosti neměly ani jednotný názor na to, zda by jim vyhovovalo kompletní zrušení povinnosti vést české účetnictví pro účely daní, a to z důvodu obtížného odhadu dopadu takové změny na jejich daňové zatížení. Zcela jasně

by však uvítaly sblížení českého účetnictví a IFRS v těch oblastech, kde se oba systémy zásadně liší.

Proti tomuto trendu se však staví zejména leasingové společnosti, protože ho považují za daňově nevýhodný. Zatímco dnes mohou využívat zrychlených daňových odpisů pronajímaného majetku, podle IFRS by naopak musely v počátcích nájemních vztahů vykazovat vyšší výnosy z úroků způsobené použitím efektivní úrokové míry (tj. faktem, že z velké jistiny úvěru na začátku vztahu jsou také velké úroky).

Jiří Pelák

metodický úsek KA ČR

Ing. Jiří Pelák, Ph.D. absolvoval obor účetnictví a finanční řízení podniku na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze, kde také na katedře finančního účetnictví a auditingu obhájil doktorskou práci a pracuje zde jako odborný asistent. Je zkušebním komisařem Komory auditorů ČR pro zkoušku z podnikových kombinací a částečně působí také v referátu metody účetnictví a auditu KA ČR. Odborně se zaměřuje na účetní řešení fúzí a akvizic, IFRS, prevenci a odhalování defraudací v účetnictví a na auditing.



Určitě si ji kupte. Je to příručka pro malé auditory.

Kresba: Ivan Svoboda

Co víte o IFRS a US GAAP?

Zakroužkujte vždy jen jednu odpověď, která je podle Vašeho názoru z nabízených variant nejvhodnější (nejspornější):



1. Rezerva je dle IAS 37:

- a. k datu vykazání existující závazek, který je důsledkem určité události, ke které došlo v minulosti
- b. budoucí závazek, ke kterému dojde v důsledku události, která nastane v budoucnosti
- c. samostatná položka vlastního kapitálu, jejíž prostředky jsou účelově vázány
- d. potenciální závazek, který může, ale nemusí nastat podle budoucích okolností

2. Rezerva se podle IAS 37A:

- a. diskontuje, pokud je to relevantní
- b. nikdy nediskontuje
- c. může nebo nemusí diskontovat podle stanovených firemních pravidel
- d. diskontuje vždy

3. Případné změny diskontní sazby se podle IAS 37:

- a. projeví retrospektivně a vyžadují úpravu srovnatelných období
- b. se projeví ve výsledku hospodaření běžného období a dále pouze prospektivně bez úprav minulých období
- c. se z důvodu konzistence nesmí v průběhu tvorby rezervy na její výši vůbec projevit
- d. se vykazují samostatně jako opravná položka k rezervě

4. Rezerva na opravy dlouhodobých hmotných aktiv:

- a. je podle standardu IAS 37 zakázána
- b. se netvoří, protože by nesplňovala definici rezervy podle IAS 37
- c. je jedním z příkladů rezerv uvedených v IAS 37
- d. není v IAS 37 vůbec zmiňována

5. Tvorba rezervy se podle IAS 37 vykazuje:

- a. vždy jako provozní náklad

- b. vždy jako finanční náklad
- c. vždy jako aktivum
- d. podle své podstaty jako provozní nebo finanční náklad nebo jako součást pořizovací ceny aktiva

6. Pokud je tvořena rezerva na závazek, který bude zčásti nebo úplně pokryt náhradou od třetí strany nebo prodejem souvisejícího aktiva, pak se výnos z prodeje a náklad z titulu rezervy podle IAS 37:

- a. mohou kompenzovat jak v rozvaze, tak i ve výsledovce
- b. mohou kompenzovat pouze v rozvaze, ale ne ve výsledovce
- c. nemohou kompenzovat ani v rozvaze ani ve výsledovce
- d. mohou kompenzovat ve výsledovce, ale ne v rozvaze

7. Údaje o událostech po datu rozvahy se dle IAS 10 vykazují:

- a. vždy v příloze k účetní závěrce
- b. vždy v účetních výkazech
- c. v účetních výkazech nebo v příloze k účetní závěrce podle jejich charakteru
- d. v účetních výkazech nebo v příloze k účetní závěrce podle vnitřních pravidel účetní jednotky

8. Události po datu rozvahy jsou podle IAS 10 sledovány až do okamžiku:

- a. ukončení prací na účetní závěrce managementem
- b. zveřejnění údajů z účetní závěrky
- c. schválení účetní závěrky ke zveřejnění nejvyšším výkonným orgánem společnosti
- d. vydání auditorské zprávy auditorem
- e. schválení účetní závěrky valnou hromadou

9. Zaměstnanec společnosti způsobil dne 7. prosince 2009 dopravní nehodu,

při které byla poškozena osoba, která na společnost podala 15. ledna 2010 žalobu a domáhá se významné náhrady škody, přičemž je pravděpodobné, že se svým požadavkem uspěje. Účetní závěrka je sestavována v průběhu března 2010, a proto bude popisována skutečnost podle IAS 10:

- a. vykazána v roce 2009 jako rezerva ve výši nejlepšího odhadu náhrady škody
- b. popsána pouze jako událost po datu rozvahy v příloze k účetní závěrce za rok 2009
- c. nebude v účetní závěrce za rok 2009 vykazána, protože se jedná o operaci roku 2010
- d. společnost se rozhodne, zda událost popíše v příloze nebo zda vykáže rezervu

10. Pokud je na společnost vyhlášen konkurz 12. února 2010 a účetní závěrka k 31.12.2009 je sestavována až v průběhu března 2010, pak se tato skutečnost podle IAS 10:

- a. v účetních výkazech k 31.12.2009 neprojeví a zmiňovaná skutečnost bude zveřejněna pouze v příloze
- b. neprojeví ani ve výkazech ani v příloze k 31.12.2009, protože se to týká až následujícího účetního období roku 2010
- c. projeví na celé účetní závěrce k 31.12.2009, protože již nemůže být sestavena na základě předpokladu trvání společnosti
- d. projeví tím, že vybrané části účetní závěrky za rok 2009 budou vykazány podle pravidel IFRS pro případ nesplnění předpokladu trvání podniku.

Test připravil: Ladislav Mejzlík

lidé a firmy


TPA Horwath

TPA Horwath, jedna z největších skupin společností poskytujících audit, daňové poradenství a účetní služby ve střední a východní Evropě, je nyní zastoupena i v srbském Bělehradě pod názvem TPA Horwath Tax & Finance – Belgrade. Srbsko se tak stalo desátou zemí, ve které skupina TPA Horwath poskytuje své služby.

„Přestože v organizační struktuře skupiny TPA Horwath spadá nově otevřená srbská pobočka pod rakouskou mateřskou společností, je její otevření přínosem i pro českou společnost TPA Horwath, které to nově umožní poskytovat komplexní služby klientům, kteří mají dceřiné společnosti, obchodní partnery nebo obchodní zájmy v Srbsku“ komentoval vznik TPA Horwath Tax & Finance – Belgrade generální ředitel české skupiny TPA Horwath Ing. Rostislav Kuneš.

Srbská pobočka je TPA Horwath řízena třemi partnery:

Bogdan Djuric, je daňový poradce specializující se na mezinárodní daně, zejména pak na daň z přidané

hodnoty, daně související s nemovitostmi a dále na služby v oblasti M&A.

Dragana Jovanovic se specializuje na služby související s vedením finančního účetnictví, sestavováním účetních závěrek, přípravou reportingu, dohledem nad plněním daňových povinností klientů a na služby týkající se mzdového účetnictví.

Bojan Zepinic se specializuje na obchodní právo, nákupy a prodeje podniků, financování a restrukturalizaci společností. Jako daňový poradce se věnuje také řešení daňových sporů klientů se státní správou.

„Jsme rádi, že jsme získali Bogdana Djuriče, Draganu Jovanovičovou, Bojana Zepiniče a jejich tým špičkových odborníků jako partnery na srbském trhu“ řekl Thomas Haneder, rakouský partner společnosti TPA Horwath, který je za dceřinou společností umístěnou v Srbsku zodpovědný. „Tím jsme zrealizovali náš dlouhodobý sen – abychom mohli své služby poskytovat ve stejné kvalitě i v Srbsku, zemi ucházející se o členství v EU.“

Nyní mohou být poskytovány služby domácím i zahraničním investorům přímo v Bělehradě, a to jak v oblasti mezinárodních daní tak i auditu. Ke špičce patří také poradenství pro nemovitostní klienty a reporting podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví“, uvedl dále Haneder.

TPA Horwath je jedna z největších společností pro daňové poradenství a audit v Rakousku, kde má v různých městech celkem 11 kanceláří. Kromě rakouské mateřské společnosti má další dceřiné společnosti v Bulharsku, Chorvatsku, Polsku, Rumunsku, Slovensku, Slovinsku, České republice, Maďarsku a nově nyní i v Srbsku. Ve všech uvedených společnostech má TPA Horwath Group více než 950 zaměstnanců.

TPA Horwath je členem Crowe Horwath International, celosvětového sdružení samostatných a nezávislých společností v oblasti daní, účetnictví a auditu. Celosvětová síť se skládá z 140 členských společností ve 100 zemích světa a patří mezi „Top Ten“ globálních poradenských sítí. **-SkJ-**



v pátek 29. dubna 2011

se koná ve Vencovského aule Vysoké školy ekonomické v Praze
nám. Winstona Churchilla 4, Praha 3

Seminář Národní účetní rady

Seminář navazuje na stejnou akci, kterou Národní účetní rada pořádala v dubnu 2008 v hotelu Olšanka a která byla zaměřena na prezentaci interpretací českých účetních předpisů připravovaných a publikovaných NÚR. Obsah semináře bude zaměřen na interpretace NÚR, a to zejména na ty, které byly vytvořeny v poslední době. Program bude doplněn o aktuální informace o problémech účetnictví a daní, se kterými účastníky seznámí zástupce Ministerstva financí, a dále o účetní řešení vracení DPH z nedobytných pohledávek a odstupného při převodu finančního leasingu.

Organizací semináře NÚR je pověřena Daňová akademie, s. r. o., která bude přijímat přihlášky na seminář. Podrobnější informace s programem a jmény jednotlivých vystupujících budou zveřejněny v příštím čísle časopisu Auditor, na webových stránkách Národní účetní rady na adrese: **www.nur.cz** a Daňové akademie: **www.danova-akademie.cz**

lidé a firmy



Celosvětové výnosy sítě dosáhly 20,6 mld. USD

Výnosy celosvětově působící sítě KPMG, poskytující auditorské, daňové a poradenské služby, dosáhly v uplynulém fiskálním roce, který skončil 30. září 2010, výše 20,63 mld. dolarů. Ve srovnání s předchozím fiskálním rokem, kdy výnosy činily 20,11 mld. dolarů, to představovalo v dolarech nárůst o 2,6 procenta.

Podle údajů, které zveřejnila KPMG, celosvětové výnosy její sítě z auditorských služeb ve finančním roce 2010 klesly v dolarovém vyjádření o 0,4 procenta na 9,91 miliardy dolarů z 9,95 mld.

USD v předchozím roce. Naproti tomu výnosy z poradenských služeb vzrostly o 8,3 procenta na 6,57 miliardy z 6,07 mld. USD o rok dříve. Výnosy z daňových služeb se zvýšily o 1,4 procenta na 4,15 miliardy z 4,09 mld. USD ve finančním roce 2009.

Nejvýraznější růst zaznamenala KPMG v asijsko-tichomořském regionu, kde tržby jejích firem vzrostly v dolarech o 11,7 procenta na 3,43 mld. USD. V Americe se výnosy zvýšily o jedno procento na 6,37 miliardy dolarů, přičemž na tomto růstu se podílely hlavní

měrou latinskoamerické země, kde byl zaznamenán dvoumístný růst. V regionu EMA, tj. v Evropě, na Blízkém východě a v Africe, vzrostly výnosy o 0,9 procenta na 10,83 miliardy USD, uvedla KPMG na svých webových stránkách.

Výsledky dalších tří společností patřících do tzv. „velké čtyřky“, tj. Deloitte, PwC a Ernst&Young, ve fiskálním roce 2010 byly zveřejněny v prosincovém čísle časopisu Auditor (č. 10/2010).

-av-

Co najdete v e-příloze č. 2/2011

Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v Extranetu na webových stránkách Komory auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

Pokud někdo své heslo nezná, nebo ho zapomněl, může si ho vyžádat u Athiny Lérové, e-mail: lerova@kacr.cz.

Auditoři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: kolouchova@kacr.cz. Předplatitelům časopisu Auditor je e-příloha zasílána e-mailem.

Zaujalo nás

Vybrané nálezy z kontrol FÚ

Informace zveřejněné na webových stránkách Ministerstva financí, které se týkají nálezů z kontrol finančních úřadů, najdete v e-příloze č. 2/2011. Jsou rozděleny do několika oblastí: Daň z příjmů fyzických osob – nedodržení daňových povinností, daň z příjmů právnických osob – dodatečně vyměřená daň, daň z přidané

hodnoty – pochybnosti o přijetí zdanitelných plnění, právnická osoba – náklady na reklamu, daň z příjmů fyzických osob – dodatečné stanovení daně za použití pomůcek, daň z příjmů fyzických osob – neoprávněné snížení základu daně.

Zaznamenali jsme

Audit na vnitru odhalil výběrová řízení „naoko“

Velké zakázky se uměle rozdělují na menší, aby se nemuselo vypisovat výběrové řízení, a dostává je stále stejný okruh spřízněných firem. To jsou nejčastější pochybení, které odhalil audit hospodaření policejního prezidia, generálního ředitelství hasičů a Zařízení služeb Ministerstva vnitra. Další podrobné informace naleznete v e-příloze, a to nejen v článku, který vyšel v lednu v deníku Právo, ale i ve zpravodajství ČTK.

Vnitro bude zveřejňovat vše o zakázkách na webu

Ministerstvo vnitra začne nad rámec zákona zveřejňovat veškeré

informace o veřejných zakázkách úřadu a jemu podřízených organizací. Cílem opatření je zmenšit prostor pro případné úplatkářství.

Radní zadali audit.

Už podruhé

Znojemští radní rozeslali výzvy k podání nabídek na prověření fungování radnice v posledních čtyřech letech. Oslovili pět firem. První výsledky mají být na jaře. Další podrobnosti najdete v přetiscích ze Znojemského deníku a MF Dnes.

Finanční regulace: vliv Bruselu roste

Zavedení ESMA znamená, že jednotlivé členské země EU budou mít méně prostoru k zavádění vlastních pravidel či interpretací platných evropských předpisů a že evropská harmonizace významně pokročila. Dále se z článku v PRÁVO&BYZNYS dozvíme co nás nemine v roce 2011, jaké nové evropské regulační orgány vzniknou a jaké klíčové události se očekávají.

-jk-

