

## Obsah

### AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Fixní příspěvky jsou splatné do 31. ledna.....	2
Prokázání plnění kontinuálního profesního vzdělávání za rok 2015.....	3
Noví auditoři složili slib první prosincový den....	3
Sdělení MF ke změnám v ověřování účetní závěrky a výroční zprávy.....	4
Metodická podpora k ověřování výroční zprávy po 1. lednu 2016.....	5
Kontrolní hlášení DPH.....	6
Kontrola kvality auditorské činnosti v první polovině roku 2015.....	8
Mezinárodní konference o interním auditu.....	11
Mimořádný sněm Komory auditorů ČR.....	12
Usnesení XXIV., mimořádného sněmu Komory auditorů ČR.....	15

### TÉMA ČÍSLA – NEMOVITOSTI – ČÁST II

Editorial.....	16
Trh nemovitostí v České republice (Jana Skálová).....	17
Specifika auditu developerských společností používajících mezinárodní účetní standardy (Eliška Tluchořová, Lukáš Jiránek).....	18
Nemovitě věci v daních (Radek Bartů, Jaroslava Hanková).....	22
Právo stavby v občanském zákoníku (Petra Budíková, Jan Pavlík).....	34
Test: Nemovitosti.....	36

### NA POMOC AUDITORŮM

Výpočet poměrových ukazatelů pro přezkoumání hospodaření za rok 2015 (Martina Smetanová, Hana Ondrušková, Vladimír Remes).....	37
--	----

### LIDÉ A FIRMY.....

### e-příloha Auditor 10/2015

- Téma čísla
- Právo
- Daně
- Znamenalí jsme

Toto číslo vyšlo **29. 12. 2015**  
Uzávěrka pro příjem podkladů  
pro další číslo je **18. 1. 2016**

## Ohlédnutí za uplynulým rokem a co nás čeká v příštím roce



Irena Liškařová

Ke konci každého roku rekapitulujeme, co se podařilo, co nás čeká do budoucna a jaká si dáme novoroční předsevzetí. Dne 10. září 2015 byla vydána desátá novela zákona o auditorech. Otázkou je, zda je důvod k oslavě, protože v průměru vychází sedm měsíců na jednu novelu, což je poměrně hodně na konzervativní auditorskou profesi. Poslední změna zákona o auditorech šla ruku v ruce s novelou zákona o účetnictví a promítala se v ní implementace evropské směrnice. Ve většině ustanovení se naše legislativa drží požadavků evropských předpisů, např. definice subjektů veřejného zájmu či klasifikace účetních jednotek na mikro, malé, střední a velké. U povinnosti auditu jsme vzhledem k velikosti účetních jednotek v České republice zůstali na téměř stejných kritériích pro audit jako v minulosti, i když směrnice nestanovuje povinnost auditu mikro a malým účetním jednotkám. Auditoři budou ověřovat více konsolidovaných účetních závěrek, protože se výrazně snížil limit na povinnou konsolidaci.

Zásadně se mění zpráva auditora. Od 1. ledna 2016 bude auditor vypracovávat pouze jednu auditorskou zprávu, která bude obsahovat všechna vyjádření vztahující se k povinnému auditu (změna se týká všech povinných auditů účetních závěrek obchodních společností sestavených již za kalendářní rok 2015). Zpráva auditora je součástí výroční zprávy. Upouští se od současné praxe, kdy bylo možné v souladu se zákonem o auditorech

vydat zprávu auditora k účetní závěrce a zprávu auditora k výroční zprávě samostatně ve dvou oddělených zprávách i v jiném časovém horizontu. Tato změna přinesla také dřívější aplikaci revidovaného standardu ISA 720 od 1. ledna 2016. Novely zákona vyvolaly potřebu upravit vnitřní předpisy Komory, které byly schváleny na mimořádném sněmu v listopadu.

Další velkou novelu zákona o auditorech, která by měla být účinná od poloviny června 2016, projednává v současné době legislativní rada vlády. Tento zákon budeme číst v jiném kontextu, než jsme byli zvyklí, protože zároveň se zákonem platí i nařízení evropského parlamentu a v určitých paragrafech bude nutné číst oba předpisy souběžně. Naše profese bude ovlivněna hlavně v oblasti dohledu nad auditem, kdy auditoři provádějící audit subjektů veřejného zájmu budou kontrolováni Radou pro veřejný dohled nad auditem. Zároveň je možné, že v případě auditu reportovacího balíčku pro účely konsolidace mateřské společnosti v zahraničí budeme moci být kontrolováni i zahraničními dohledovými orgány.

Všechny změny, které v oblasti auditu probíhají, jsou zaměřeny na zlepšení kvality, nezávislosti auditora a jsou navázány na změny, které se týkají požadavků zveřejňování finančních i nefinančních informací účetních jednotek. Závěrem bych popřála všem kolegům hodně zdraví a osobních i pracovních úspěchů v novém roce.

**Irena Liškařová**  
prezidentka Komory auditorů ČR

## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 7. prosince, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významným bodem jednání byly informace o novinkách z Federace evropských účetních (FEE) od prezidenta FEE Petra Kříže.

Výkonný výbor schválil:

- návrh výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- seznam zkušebních komisí pro zkoušky insolvenčních správců,
- plán činnosti Výboru pro vnější vztahy a plán činnosti Redakční rady časopisu Auditor na rok 2016.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil návrh dalšího postupu, předložený Výborem pro KPV ve věci přípravy vyhlášení prioritního vzdělávacího tématu,
- a schválil návrh postupu pro další úpravu Vnitřního předpisu pro KPV statutárních auditorů v roce 2016,
- návrh témat na jednání V4 auditorských komor, které se uskuteční v květnu 2016 v Praze

a vzal na vědomí:

- informaci o vymáhání pohledávek z neuhrazených příspěvků, pokut a nákladů kárného řízení,
- informaci o připomínkách zaslaných KA ČR k pokynu MŠMT k provedení § 6 odst. 5 zákona č. 306/1999 Sb., o poskytování dotací soukromým školám, předškolním a školským zařízením,

- zprávu o připravované novele zákona o účetnictví,
- zprávu o slibu nových auditorů, který se konal 1. prosince,
- informace o připravované kontrole úřadu KA ČR Dozorčí komisí,
- informaci o plnění rozpočtu za období leden – říjen 2015,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- informace o aktuálním vývoji v FEE,
- informace o zahraničních cestách a zprávy ze zahraničních cest,
- informaci o konferenci „Rozšířením systému reverse charge proti daňovým únikům“,
- legislativní monitoring,
- statistiku uložených kárných opatření.

**Jiří Mikyna**

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

## Fixní příspěvky jsou splatné do 31. ledna

Dovolujeme si připomenout, že fixní příspěvky za auditory, auditorské společnosti (včetně asistentů auditora) pro rok 2016 jsou splatné ke dni 31. ledna 2016. Příspěvky na činnost Komory auditorů ČR jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši dle Příspěvkového řádu Komory auditorů 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 pozastavený výkon auditorské činnosti, platí polovinu fixní části příspěvku.

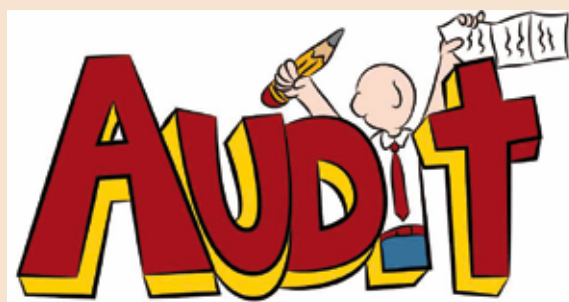
Číslo účtu Komory auditorů ČR je 87039011/0100. Uvádějte vždy variabilní symbol, slouží k identifikaci plátce. VS tvoří u auditorů čtyřmístné číslo oprávnění + 31 (xxxx31), u asistentů rovněž čtyřmístné

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 oddělení evidence auditorů rozpis této částky s uvedením evidenčních čísel oprávnění auditorů, resp. registračních čísel asistentů auditora.

**Libuše Šnajdrová**

evidence auditorů KA ČR



## Prokázání plnění kontinuálního profesního vzdělávání za rok 2015

Stejně jako každý rok je třeba, aby auditoři potvrdili do 31. ledna svou účast na aktivitách započítávaných do kontinuálního profesního vzdělávání auditorů (KPV).

Podle vnitřního předpisu pro kontinuální profesní vzdělávání auditorů platil pro plnění KPV v roce 2015 obvyklý rozsah:

- a) **40 hodin** za rok pro auditory, kteří jsou zapsaní v rejstříku auditorů (auditoři, kteří po vykonání zkoušek byli zapsáni do rejstříku auditorů až v průběhu roku 2015, plní pouze alikvótní část z předepsaného rozsahu 40 hodin);
- b) **60 hodin** za rok pro auditory, kteří po opětovném zápisu do rejstříku auditorů v průběhu roku 2015 začali opět aktivně vykonávat auditorskou činnost (nezáleží na datu opětovného zahájení činnosti – viz § 3 odst. 5 vnitřního předpisu pro KPV).

Auditorovi nevzniká povinnost odevzdat evidenční záznam, pokud se v roce 2015 zúčastnil v plném rozsahu (40 hodin) vzdělávacích akcí KA ČR.

### Formy vyplnění a doručení evidenčního záznamu KPV za rok 2015

Počet hodin účasti na vzdělávacích akcích KA ČR si lze kdykoli zjistit individuálně na webu komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v části Pro členy/On-line formuláře/ Přehled účasti na profesním vzdělávání (po zadání osobních přihlašovacích údajů).

Pokud auditor nevyužije pro potvrzení o účasti na KPV on-line aplikaci v části Pro členy/On-line formuláře, má k dispozici formulář „Evidenční záznam o účasti auditora na KPV pro rok 2015“ ve formátu \*.doc na webu komory v části Pro členy/Formuláře.

Vyplněný evidenční záznam může auditor doručit oddělení vzdělávání KA ČR e-mailem (v příloze) na adresu [vzdelavani@kacr.cz](mailto:vzdelavani@kacr.cz), případně poštou nebo osobně.

**Iva Julišová**  
oddělení vzdělávání KA ČR

## Noví auditoři složili slib první prosincový den

Dne 1. prosince se v sídle Komory auditorů ČR uskutečnil slavnostní slib nových auditorů. Dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a příslušných vnitřních předpisů komory bylo podmínkou zápisu do rejstříku auditorů složit deset, resp. jedenáct nebo dvanáct písemných zkoušek a zároveň splnit povinnou tříletou praxi asistenta auditora. Noví auditoři přišli složit slib do rukou prezidentky komory Ireny Liškařové tak, jak stanoví zákon.

Skládání slibu a předávání nových oprávnění se dále za komoru zúčastnil člen výkonného výboru a předseda výboru pro správu profese Tomáš Brumovský.

Slib auditorů proběhl ve slavnostní atmosféře. Předáním oprávnění skončila formální

část setkání a následovala neformální debata, ve které měli noví auditoři příležitost sdělit si

své dojmy a zážitky z náročné cesty za získáním auditorského oprávnění.



V tabulce uvádíme seznam nových auditorů, včetně dvou auditorek (ev. č. 2373 a 2374), které složily slib dne 19. října 2015.

Všichni přítomní zástupci komory popřáli novým auditorům hodně úspěchů při výkonu auditorské profese, poděkovali jim za jejich názory, které se týkaly jak zkouškového systému, tak i praxe asistentů auditora. Jejich osobních názorů si vedení komory velice váží a bude jich využívat při organizování další činnosti komory, při tvorbě nových předpisů apod.

Všem novým auditorům blahopřejeme a přejeme hodně štěstí při vykonávání auditorské profese.

**Libuše Šnajdrová**  
evidence auditorů KA ČR

Příjmení a jméno	Ev. č.	Zaměstnavatel
Ing. Štěpánka BERANOVÁ	2373	Mazars Audit s.r.o.
Ing. Lenka PETŘÍKOVÁ	2374	OSVČ, praxi vykonávala u firmy BDO Audit s.r.o.
Ing. Miroslav ŠVEC	2375	AUDIDA, s.r.o., praxi vykonával u auditorky Ing. Dagmar Švecové
Ing. Sylva ROBOTKOVÁ	2376	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. Martina VOBRUBOVÁ MIKŠÁTKOVÁ	2377	PROXY - AUDIT, s.r.o.
Ing. Jana SABADÁŠOVÁ	2378	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. Jan VÁCHA	2379	Fučík & partneři, s.r.o.
Ing. Jana SCHEIBOVÁ	2380	Rödl & Partner Audit, s.r.o.
Ing. Eliška ŠVORCOVÁ	2381	GROHOVÁ AUDIT, s.r.o.
Ing. Ivana BRÁZDOVÁ	2382	OSVČ, praxi vykonávala u auditorky Ing. Ivany Jobánkové
Ing. Michal PACOVSKÝ	2383	BDO Audit s.r.o.
Ing. Daniel KONRÁD	2384	Deloitte Audit s.r.o.
Ing. Miroslav HORVÁTH	2385	SPICA AUDIT s.r.o.
Ing. Pavlína TURKOVÁ KOUTNÍKOVÁ	2386	AHM audit s.r.o.
Ing. Kateřina TOPOLOVÁ	2387	AUDIT TOPOL s.r.o.

## Sdělení MF ke změnám v ověřování účetní závěrky a výroční zprávy

Dne 25. listopadu vydalo Ministerstvo financí sdělení k aplikaci některých ustanovení zákona o účetnictví od 1. ledna 2016. Ministerstvo ve sdělení upozorňuje na změny v ověřování účetní závěrky a výroční zprávy auditorem a na změny v parametrech pro povinné ověřování účetních závěrek auditorem.

Úplné znění tohoto sdělení je dále:

### **Sdělení Ministerstva financí k aplikaci některých ustanovení zákona č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony**

**Dne 1. ledna 2016** nabývá účinnosti zákon č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (dále jen „zákon“), kterým se implementují požadavky směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniku, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic 78/660/EHS a 83/349/EHS.

Výše uvedená novela zákona zavádí, mimo jiné, kategorizaci účetních jednotek tak, že podle stanovených kritérií se budou rozlišovat mikro, malé, střední a velké účetní jednotky a pro velké účetní jednotky a subjekty veřejného zájmu zavádí povinnost sestavovat a zveřejňovat zprávu o platbách vládám. Zákon

dále přináší i zjednodušení či osvobození, která se týkají zejména uvádění údajů a informací v účetní závěrce a zveřejňování účetních závěrek pro mikro a malé účetní jednotky. Dochází také k nové úpravě jednoduchého účetnictví.

Vzhledem k tomu, že novela zákona přináší některé novinky, které by mohly při jeho studiu uniknout, v následujícím upozorňujeme na některé nové povinnosti v souvislosti s povinným ověřováním účetních závěrek.

#### **1. Upozornění na změny v ověřování účetní závěrky a výroční zprávy auditorem**

V rámci novely zákona se mimo jiné **v části čtvrté mění i zákon o auditorech** pokud se jedná o požadavky na ověření účetní závěrky a výroční zprávy. Od 1. ledna 2016 je auditor povinen vypracovat

pouze jednu auditorskou zprávu obsahující všechna vyjádření vztahující se k povinnému auditu (což se týká všech povinných auditů účetních závěrek obchodních společností sestavených **již za kalendářní rok 2015**), a tudíž i k výroční zprávě. Tato zpráva auditora je součástí výroční zprávy. Praktický dopad má tato změna v tom, že se upouští od současné praxe, kdy bylo možné v souladu se zákonem o auditorech vydat výrok auditora k účetní závěrce a výrok auditora k výroční zprávě samostatně ve dvou oddělených zprávách.

**Pro účetní jednotky, které doposud byly zvyklé vyhotovovat výroční zprávy s časovým odstupem po sestavení účetní závěrky, to znamená, že při sestavování účetní závěrky k 31. prosinci 2015 musí nově připravit k ověření všechny podklady najednou, tedy jak účetní závěrku, tak i výroční zprávu.**

## 2. Upozornění na změny v parametrech pro povinné ověřování účetních závěrek auditorem

V zákoně došlo od účetního období počínajícího rokem 2016 ke změně obsahového **vymezení pojmu „aktiva celkem“**. Dosavadní znění zákona o účetnictví definovalo aktiva celkem jako úhrn aktiv zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3, tj. brutto aktiva. Nové znění zákona o účetnictví definuje aktiva celkem jako aktiva netto.

**Díky této změně dochází mimo jiné i k faktickému posunu hranic pro povinný audit. Účetní jednotky by proto měly rozhodující parametry posoudit podle nového vymezení příslušných pojmů, aby se ujistily, zda nadále podléhají či nepodléhají povinnému ověření účetní závěrky auditorem. Výše uvedené může mít vliv i na termín podání daňového přiznání.**

Požadavek na splnění podmínky pro aktiva celkem za bezprostředně předcházející účetní období bude vázán na nové obsahové vymezení definice aktiv celkem, která bude aplikována pro účetní období

počínající 1. ledna 2016 a později. Pro stanovení aktiv celkem bude použita, pro potřeby posouzení dosažení či překročení hodnoty aktiv celkem, rozvaha sestavená za bezprostředně předcházející období, avšak nově bude rozhodující hodnota aktiv celkem (netto).

Stejným způsobem bude třeba zajistit požadavek na splnění podmínky pro stanovení **ročního úhrnu čistého obratu**. Na základě reklasifikace vykazování položek aktivace a změny stavu zásob vlastní činnosti, k níž došlo novelou vyhlášky č. 500/2002 Sb., která reaguje na novelu zákona, nebude položka ročního úhrnu čistého obratu za bezprostředně předcházející účetní období obsahově odpovídat položce ročního úhrnu čistého obratu za rok 2016. Bude tedy nutné provést, pro potřeby stanovení povinnosti ověření roční účetní závěrky auditorem, přepočít hodnoty čistého obratu za bezprostředně předcházející účetní období podle nové obsahové náplně položky ročního čistého obratu platné pro účetní období počínající dnem 1. ledna 2016 a později.

Těmito postupy pro posouzení povinnosti ověření účetní závěrky auditorem však není nijak dotčena povinnost účetních jednotek týkající se vykazování srovnatelných údajů v účetním období započatém dnem 1. ledna 2016. K řešení této situace připravuje Ministerstvo financí nový Český účetní standard pro podnikatele č. 24 – Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016.

**Povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem budou mít za stejných podmínek všechny účetní jednotky bez ohledu na to, zda jde o podnikatelské nebo nepodnikatelské subjekty. Nově tak může povinnost vzniknout např. některým účetním jednotkám neziskového sektoru, které splní daná kritéria.**

U vybraných účetních jednotek budou podle zákona účetní závěrky ověřovány auditorem pouze u těch, kterým povinnost mít ověřenou účetní závěrku stanoví zvláštní právní předpis, nebo které jsou subjektem veřejného zájmu (například zdravotní pojišťovny).

-av-

## Metodická podpora k ověřování výroční zprávy po 1. lednu 2016

Způsob vyjádření auditora k výroční zprávě a popis potřebných auditorských postupů obsahuje mezinárodní standard pro audit ISA 720 (revidovaný) a související aplikační doložka. Tyto předpisy schválené mimořádným sněmem v listopadu 2015 (s účinností pro zprávy auditora vydané 1. ledna 2016 a později) jsou dostupné na webových stránkách Komory auditorů

ČR v části věnované auditorským standardům v sekci Předpisy a metodika. Další metodické materiály (např. vzory zpráv, odpovědi na dotazy) se nacházejí tamtéž v části Metodická podpora.

**Jiří Pelák**  
člen Výkonného výboru KA ČR

## Kontrolní hlášení DPH

Od 1. ledna 2016 mají plátcí daně z přidané hodnoty zákonnou povinnost podávat tzv. kontrolní hlášení. Toto speciální daňové tvrzení **nenahrazuje daňové přiznání (tvrzení)** k DPH ani souhrnné hlášení. V souvislosti s režimem přenesení daňové povinnosti však nahrazuje původně samostatný výpis z evidence pro účely DPH. Kontrolní hlášení se bude podávat **pouze elektronicky** a ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně.

Vybrané subjekty budou mít počínaje 1. lednem 2016 povinnost poskytnout údaje z daňových dokladů, které již nyní povinně evidují ze zákona. Tyto údaje se budou vykazovat v kontrolním hlášení na základě vystavených a přijatých daňových dokladů (včetně zjednodušených daňových dokladů) a dalších dokladů o dodání zboží nebo poskytnutí služeb. Problematika kontrolního hlášení je upravena v § 101c až § 101i zákona o DPH.

Vzhledem k tomu, že údaje uváděné v kontrolním hlášení odpovídají údajům dosud vykazovaným ve výpisu z evidence pro účely daně z přidané hodnoty ve vztahu k režimu přenesení daňové povinnosti, je povinnost podání tohoto výpisu zrušena společně se zavedením kontrolního hlášení.

Podobně jako u daňového přiznání má plátcé i u kontrolního hlášení povinnost tvrzení a důkazní břemeno toho, co tvrdil, nebo tvrdit měl.

Kontrolní hlášení je zaváděno jako efektivní prostředek k odhalení daňových úniků a podvodů. Správce daně získá informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí a ve spojení s dalšími údaji může identifikovat riziková sdružení osob (řetězce, karusely) odčerpávající neoprávněně finanční prostředky z veřejného rozpočtu, uvádí Finanční správa ČR na svých internetových stránkách. Správce daně může získané údaje využít při správě daní a případně i při stanovení výše daně.

### Kdo podává kontrolní hlášení

Kontrolní hlášení obecně podávají osoby registrované k DPH v tuzemsku jako plátcí daně. Není přitom rozhodné, zda jde o tuzemský nebo zahraniční subjekt. Za skupinu spojených osob podává kontrolní hlášení zastupující člen skupiny. Kontrolní hlášení za společnost (dříve sdružení bez právní subjektivity) podává určený společník, který vede evidenci pro účely DPH za společnost. Podle osoby určeného společníka se určují i lhůty pro podání kontrolního hlášení, nicméně uskutečňují-li členové společnosti ekonomickou činnost i mimo společnost a naplní-li dále uvedené podmínky, podávají kontrolní hlášení samostatně za svou činnost.

Povinnost podat kontrolní hlášení se váže ke vzniku jedné z těchto skutečností ve sledovaném období:

- uskutečnění zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo přijetí úplaty přede dnem

uskutečnění tohoto plnění (tj. vyplňuje řádky 1, 2 nebo 25 daňového přiznání k DPH);

- přijetí zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo poskytnutí úplaty přede dnem uskutečnění tohoto plnění (tj. vyplňuje řádky 40, 41 nebo 10 a 11 daňového přiznání k DPH) nebo přijetí plnění, u nichž příjemci (plátcí) vzniká povinnost přiznat daň podle § 108 odst. 1 písm. b) a c), a to z řádků 3, 4, 5, 6, 9, 12 a 13 daňového přiznání k DPH);
- ve zvláštním režimu pro investiční zlato:
  - přijetí zprostředkovatelské služby, u které byla uplatněna daň podle § 92 odst. 5 zákona o DPH,
  - uskutečnění dodání investičního zlata osvobozeného od daně, u kterého má plátcé nárok na odpočet daně podle § 92 odst. 6 písm. b) a c) zákona o DPH, nebo
  - investiční zlato vyrobené nebo zlato přeměněné na investiční zlato dle § 92 odst. 7 zákona o DPH.

Kdo není povinen podat kontrolní hlášení:

- osoba, která není plátcem DPH,
- identifikovaná osoba,
- plátcé, který neuskutečnil ani nepřijal za sledované období žádné plnění (v režimu přenesení daňové povinnosti, popřípadě neuplatňuje nárok na odpočet daně z přijatých plnění v běžném režimu),
- plátcé uskutečňující pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně dle § 51 zákona o DPH (např. poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, finanční činnosti, penzijní činnosti, pojišťovací činnosti, dodání a nájem vybraných nemovitých věcí, výchova a vzdělávání, zdravotní služby a dodání zdravotního zboží, sociální pomoc a provozování loterií a jiných podobných her atd.).

### Kdy a jak často se podává kontrolní hlášení

Sledovaným obdobím je v případě právnických osob kalendářní měsíc. V případě fyzických osob se sledované období řídí podle zdaňovacího období pro účely podání daňového přiznání k DPH. Pořadí podání kontrolního hlášení a daňového přiznání za příslušné období je zcela nepodstatné.

Plátcé, který je právnickou osobou (nebo zastupující člen skupiny), podává kontrolní hlášení za kalendářní měsíc, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce (bez ohledu na zdaňovací období plátcé, tj. plátcí s měsíčním i čtvrtletním zdaňovacím obdobím podávají kontrolní hlášení za kalendářní měsíc).

Fyzická osoba podává kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání (tzn. měsíčně nebo čtvrtletně – podání kontrolního hlášení ve lhůtě do 25 dnů po skončení zdaňovacího období spolu s daňovým přiznáním k DPH).

U společnosti se lhůty pro podání kontrolního hlášení určují podle osoby určeného společníka.

Kontrolní hlášení může být **řádné** nebo **opravné** (nahrazuje-li řádné kontrolní hlášení a je podáno ve lhůtě pro podání řádného kontrolního hlášení), popřípadě následné, které se podává v případech opravy původně uvedených údajů po uplynutí lhůty pro řádné kontrolní hlášení. Následné kontrolní hlášení je nutné podat do 5 pracovních dnů ode dne zjištění nesprávných nebo neúplných údajů uvedených v již podaném kontrolním hlášení.

Kontrolní hlášení se podává za období, v němž plátce obecně:

- přiznává daň na výstupu (tj. vyplňuje řádky 1, 2, 3, 4, 5, 6, 9, 10, 11, 12 a 13 daňového přiznání k DPH),
- uskutečnil zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti (tj. vyplňuje řádek 25 daňového přiznání k DPH),
- uplatňuje nárok na odpočet daně na vstupu (tj. vyplňuje řádky 40, 41 daňového přiznání k DPH),
- uskutečnil plnění ve zvláštním režimu pro investiční zlato.

Počáteční období, za které se podává kontrolní hlášení, je leden 2016 nebo 1. čtvrtletí 2016.

### Jak se podává kontrolní hlášení

Kontrolní hlášení se bude podávat pouze elektronicky na elektronickou adresu podatelny správce daně. Údaje v kontrolním hlášení je třeba uvádět ve **formátu a struktuře** zveřejněné správcem daně způsobem umožňujícím dálkový přístup. Informace o příslušném formátu a struktuře kontrolního hlášení (XML) a odpovídajícím XSD schématu je zveřejněna na Daňovém portálu Finanční správy, kde je také v sekci Soubory ke stažení i vzor formuláře kontrolního hlášení a informace k jeho vyplnění.

Uživatelé Daňového portálu mohou pro podání kontrolního hlášení využít formulář obsahující nápovědy, pomůcky k vyplňování, číselníky apod. Toto formulářové podání je možné učinit také datovou zprávou s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se přihlašuje do datové schránky.

Plátcí, kteří chtějí vytvářet XML soubory s podáním Kontrolního hlášení ve vlastní aplikaci, mají na níže uvedeném odkazu popis struktury podání. Pro vývoj softwaru třetími stranami a ověření správnosti vygenerovaných dat je součástí odkazované dokumentace také strukturální soubor v XSD pro případné testování exportu. Další informace jsou k dispozici na Daňovém portálu <http://adisspr.mfcr.cz>.

### Sankce při nepodání kontrolního hlášení

Pokud plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, bude ze zákona povinen uhradit pokutu ve výši:

- a) 1 000 Kč, pokud jej dodatečně podá (po stanovené lhůtě) bez vyzvání správce daně,

- b) 10 000 Kč, pokud jej podá v náhradní lhůtě poté, co jej správce daně vyzval,
- c) 30 000 Kč, pokud nepodá následné kontrolní hlášení dle výzvy správce daně ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení, nebo
- d) 50 000 Kč, pokud nepodá řádné kontrolní hlášení nebo ho nepodá ani v náhradní lhůtě stanovené správcem daně.

Správce daně má zákonnou povinnost (nad rámec výše uvedeného) uložit pokutu až do 50 tis. Kč tomu, kdo na základě výzvy správce daně k odstranění pochybností nezmění nebo nedoplní nesprávné nebo neúplné údaje prostřednictvím následného kontrolního hlášení.

Správce daně má zákonnou povinnost (nad rámec výše uvedeného) uložit pokutu až do 500 tis. Kč tomu, kdo závažně ztěžuje nebo maří správu daní nepodáním kontrolního hlášení.

*Zdroj: MF ČR*

**-av-**



## Kontrola kvality auditorské činnosti v první polovině roku 2015

Zpráva o činnosti Dozorčí komise Komory auditorů ČR za první pololetí 2015 byla vypracována v souladu s § 35 odst. 3 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech (dále také ZoA), ve znění pozdějších předpisů. Dozorčí komise vyhotovuje tuto zprávu vždy za každé kalendářní pololetí. Zpráva je předkládána Radě pro veřejný dohled nad auditem (RVDA).

### Jednání Dozorčí komise

Dozorčí komise KA ČR zasedala v prvním pololetí 2015 ve dnech 26. ledna, 23. února, 30. března, 27. dubna, 25. května a 29. června.

V rámci svých zasedání dozorčí komise vždy projednávala provedené kontroly kvality a jejich závěry, vypořádání připomínek ke zprávám z kontrol kvality (pokud byly zaslány), mimořádné kontroly kvality a podněty k nim přijaté, informace z monitoringu tisku, informace ze zasedání kárné komise, informace z RVDA a rámcový plán kontrol kvality a jeho změny.

### Naplánované a realizované kontroly

Vývoj počtu naplánovaných a provedených kontrol kvality v období 1. pololetí 2012 – 1. pololetí 2015 je zobrazen v grafu č. 1.

Dozorčí komise měla na první polovinu roku 2015 naplánováno 130 kontrol kvality, přičemž provedeno bylo 111 kontrol. Z 19 neprovedených kontrol bylo 18 kontrol přesunuto z vážných zdravotních důvodů auditorů na druhou polovinu roku 2015 a jedna kontrola byla přesunuta na rok 2016.

Na průběh pěti kontrol kvality dohlíželi zástupci RVDA.

### Ukončení řízení spojených s kontrolní činností

Na základě zpět doručených zpráv z provedených kontrol kvality u auditorů (včetně případných vypořádání námitek) bylo na zasedáních DK (v období leden až červen 2015) v souladu s § 13 odst. 8 Dozorčího řádu ukončeno celkem 119 kontrol kvality.

Z celkového počtu 119 ukončených kontrol se u 16 zkontrolovaných subjektů předpokládá opakování kontroly v zákonem stanovené lhůtě (z toho za 6 let u 9 auditorských subjektů, které neauditují SVZ, a za 3 roky u 7 auditorských subjektů auditujících SVZ).

U 56 zkontrolovaných subjektů je provedení následné kontroly plánováno v mírně zkrácené lhůtě, a to po 4 až 5 letech, z důvodu zjištění méně závažných nedostatků.

U 47 zkontrolovaných subjektů je opakování kontroly, vzhledem ke zjištěným nedostatkům, naplánováno v kratší časové periodicitě, tj. za 1 až 3 roky (z toho u 4 auditorských subjektů, kteří auditují SVZ).

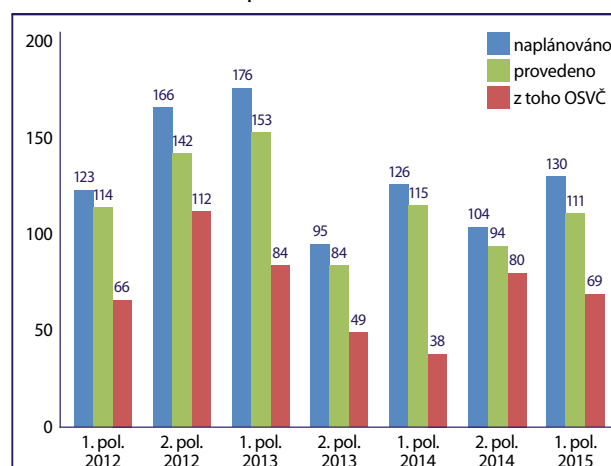
Ukončené kontroly a jejich začlenění do tří kategorií na základě hodnocení auditorských spisů jsou zobrazeny v grafu č. 2.

### Kontroly kvality u auditorů, kteří ověřují subjekty veřejného zájmu

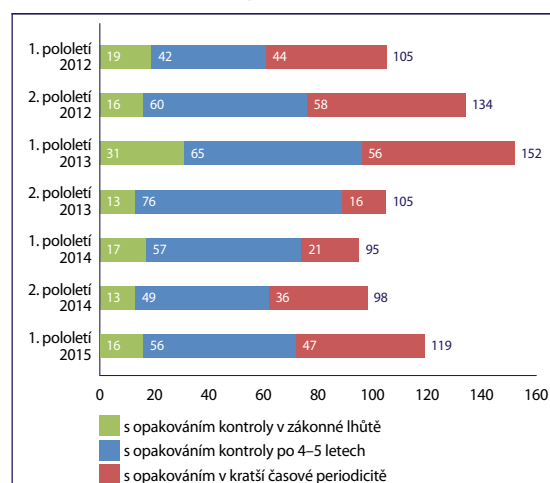
Do června 2016 by měla být do ZoA zapracována směrnice EU č. 2014/56/EU, která se týká kontrol kvality u auditorů SVZ.

K 30. červnu 2015 oddělení kontroly auditorské činnosti (OKK) evidovalo 15 auditorů-OSVČ a 38 auditorských společností, které mají ve svém portfoliu SVZ a kteří tak podléhají tříleté periodicitě kontroly kvality dle § 24 odst. 3 písm. f) zákona o auditorech.

Graf 1: Počet plánovaných a provedených kontrol v období 2012 – 1. pololetí 2015

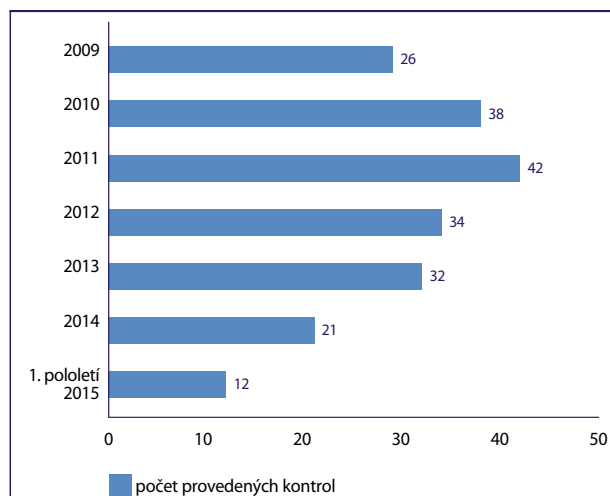


Graf 2: Počet ukončených kontrol kvality v období 2012 – 1. pol. 2015





Graf 3: Počet kontrol kvality provedených u auditorů SVZ v období 2009 – 1. pol. 2015



V prvním pololetí 2015 bylo provedeno 12 kontrol kvality u auditorů ověřujících SVZ, z čehož bylo 11 auditorů společností a jeden auditor pracující jako OSVČ.

Počet provedených kontrol kvality u auditorů, kteří mají nebo měli ve svém portfoliu SVZ za období let 2009 – 1. pololetí 2015, je uveden v grafu č. 3.

### Nejčastější nedostatky zjišťované při kontrolách kvality

Dále uvedený přehled je sumarizací nejvíce se opakujících nedostatků zjišťovaných při kontrolách kvality. Přehled vychází ze sumarizace evidovaných nedostatků u provedených kontrol ve sledovaném období a je řazen sestupně dle jejich četnosti.

Přehled nejčastějších nedostatků zjištěných v prvním pololetí 2015 je znázorněn v tabulce níže.

V této souvislosti je potřebné uvést, že dozorčí komise ve své práci uplatňuje velmi přísná kritéria

#### Zjištěné nedostatky v 1. pololetí 2015 (v %)

ISA 240 – podvody	66,7 %
ISA 330 – reakce auditora na vyhodnocená rizika	64,0 %
ISA 501 – důkazní informace – specifické aspekty	58,6 %
ISA 230 – dokumentace auditu	54,1 %
ISA 500 – důkazní informace	53,2 %
ISA 505 – externí konfirmace	53,2 %
ISA 530 – výběr vzorků	49,5 %
ISA 450 – vyhodnocení nesprávnosti	47,7 %
ISA 320 – hladina významnosti (materialita)	45,0 %
ISA 315 – identifikace a vyhodnocení rizik	45,0 %
ISA 210 – podmínky zakázky	39,6 %
ISA 250 – právní předpisy	34,2 %
ISA 520 – analytické postupy	33,3 %
ISA 300 – strategie auditu	27,0 %
ISA 700 – formulace výroku	27,0 %

s cílem zajistit zvýšení kvality práce všech auditorů subjektů. To je také hlavním důvodem dřívějšího opakování kontrol kvality u velkého počtu auditorů subjektů a větším počtem podaných návrhů na zahájení kárného řízení v prvním pololetí roku 2015.

K opakovaným kontrolám v kratší časové lhůtě je přistupováno tehdy, pokud je shledána nekvalita provedení auditu či zjištěn významný nedostatek, a to alespoň v jedné z prověřovaných oblastí (ISA, etický kodex a ISQC 1). Pokud je zjištěna významná chyba či významná nekvalita provedení auditu nebo shledáno porušení zákona o auditorech, je podán návrh na zahájení kárného řízení. Kárné řízení je zahájeno i v případě nesoučinnosti kontrolovaného subjektu.

Konkrétní nedostatky nespĺňující požadavky ISA jsou uvedeny dále, a to postupně dle jejich zařazení v ISA.

### Podmínky auditních zakázek (ISA 210)

Smlouvy o provedení auditu často nedostatečně definují prováděné služby a neobsahují veškeré náležitosti stanovené v ISA. Jde např. o odkaz na příslušný rámec účetního výkaznictví, odpovědnost vedení za sestavení účetní závěrky, za vnitřní kontrolní systém atd. Audit je v souladu s ISA založen na předpokladu, že vedení uznává a uvědomuje si své odpovědnosti.

### Dokumentace auditu (ISA 230)

Všeobecně lze konstatovat, že největší nedostatky jsou nalézány v oblasti souladu spisu auditora s ISA 230. V auditní dokumentaci často bývají nedostatečně zdokumentovány testy věcné správnosti tak, aby dokumentace umožnila jinému auditorovi posoudit, jaký konkrétní test byl proveden a jaký cíl sledoval, jaký byl jeho rozsah a zda závěr z testu vyplývající je adekvátní. S vazbou na nedostatečně zdokumentovanou metodu výběru vzorků nebývají uvedeny charakteristické identifikační znaky konkrétních testovaných položek nebo záležitostí a neprůkazným způsobem nebo je zcela opomenuta povinnost auditora zdokumentovat projednání významných záležitostí s vedením a s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky.

Spis tak v mnoha případech není, bez další detailní diskuse s auditorem, průkazným materiálem poskytujícím informace o provedené auditorův činnosti, rizicích, postupech a závěrech daného auditu.

### Podvody (ISA 240)

Hodně frekventovaným zjištěním při kontrolách kvality je absence dokumentace ohledně posouzení rizika podvodu a s tím související komunikace s vedením klienta, jeho statutárními orgány a osobami pověřenými řízením. Dále je to absence provedení auditorův postupů, které na tato rizika reagují.

**Přihlížení k právním předpisům (ISA 250)**

V kontrolovaných spisech není vždy založena dokumentace dokládající seznámení se s problematikou auditované společnosti a jejího podnikatelského prostředí, dokládající přehled o rámci právních předpisů vztahujících se k činnosti účetní jednotky a specifiku odvětví, ve kterém účetní jednotka působí, a vyhodnocení případných rizik.

**Identifikace a vyhodnocení rizik (ISA 315)**

Ve spisech nebývá dostatečně zdokumentováno posouzení vnitřního kontrolního systému, informačního systému vč. předávání informací, získání znalostí o účetní jednotce. Případně je dokumentace pouze formální bez identifikace souvisejících rizik. Často je opomíjeno dokumentování poznání právních předpisů, kterými se účetní jednotka musí řídit, a z toho vyplývající rizika (např. riziko sankce za porušení určitého právního předpisu).

**Aplikace hladiny významnosti (ISA 320)**

Hladina významnosti (materialita) je často stanovena pouze formálně a bez uvedení vlivů zvažovaných při jejím určení. V auditorských spisech není zdokumentována její provázanost na vyhodnocená rizika, výběr vzorku, vyhodnocení auditorských postupů a zhodnocení zjištěných nesprávností. Často také bývá opomenuto stanovení prováděcí hladiny významnosti.

**Reakce na vyhodnocená rizika (ISA 330)**

V auditní dokumentaci nebývá vždy uvedeno, jaké auditor navrhl a provedl auditorské postupy v reakci na vyhodnocená rizika. Auditor může zvolit substantivní přístup (provádění testů věcné správnosti) nebo provádět testy kontrol. Zásadní vliv na vyhodnocené riziko má posouzení vnitřního kontrolního prostředí auditované účetní jednotky, kvalita a kvantita důkazních informací. Vhodným dokumentačním prostředkem je zpracování kvalitní strategie auditu a plánu auditu, které však často bývají vyplněny pouze formálně.

**Vyhodnocení nesprávností (ISA 450)**

Nesprávnosti zjištěné na vzorku transakcí nebo zůstatků nebývají posouzeny z hlediska možného vlivu na účetní zůstatky. Po opravení jednotlivých zjištěných nesprávností bývá učiněn závěr o správnosti celkového zůstatku bez rozšíření testu. V některých případech ve spisech chybí celkové vyhodnocení všech zjištěných nesprávností (vč. historie oprav) a závěry auditora.

**Důkazní informace (ISA 500)**

Dokumentace provedených postupů, zaznamenaná ve spisech auditorů, vždy neobsahuje vysvětlivky a popis toho, co a proč bylo provedeno a s jakým výsledkem. Není tak doložen rozsah provedených auditorských postupů, jejich výsledky a získané důkazní informace. Dále pak není jasné, jaké významné záležitosti z auditu vplynuly a závěry týkající se těchto záležitostí.

Při dokumentaci povahy, načasování a rozsahu provedených auditorských postupů je auditor povinen zaznamenávat charakteristické identifikační znaky konkrétních testovaných položek nebo záležitostí.

**Důkazní informace – specifické aspekty (ISA 501)**

Auditoři často nedostatečně dokumentují svou účast při fyzické inventuře zásob. Auditor je povinen (pokud jsou zásoby materiálně významné) získat dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a skutečném stavu zásob.

Při kontrolách kvality je častým zjištěním to, že auditor deklaruje svou účast u fyzické inventury zásob, ale do svého spisu neuvede, kdy a jak vlastní inventura probíhala a zda inspekci zásob byla prokázána nejen jejich existence, ale zhodnocen i jejich stav a zda byly dodrženy pokyny vedení upravující postupy při fyzických inventurách.

**Externí confirmace (ISA 505)**

Ve spisech auditorů je často uveden záznam, že k ověření zůstatků účtů pohledávek a závazků byly využity externí confirmace. Tato procedura, její průběh a její vyhodnocení však již nebývá ve spisech zdokumentována. Častým nedostatkem je i nedostatečná dokumentace náhradních auditorských postupů v případě, kdy externí confirmace využity nejsou buď vůbec, nebo výsledky postupů získávání externích confirmací nejsou spolehlivé.

Při kontrolách kvality bylo zaznamenáno, že velká část auditorů při své auditorské činnosti nevyužívá bankovní confirmace. Použití externích confirmací banky poskytuje vyšší míru ujištění, neboť obsahují informace nejen o zůstatcích běžného účtu, ale i informace o bankovních úvěrech, zárukách, zástavách apod.

Auditor je také povinen identifikovat riziko soudních sporů a ve svém spise zdokumentovat s tím související

auditorské procedury. Např. právní confirmace či jinou komunikaci ohledně identifikování všech probíhajících soudních sporů a případných nároků, jež se účetní jednotky týkají.

### **Analytické postupy (ISA 520)**

Auditoři ne vždy dokumentují navržené a následně provedené analytické postupy na konci auditu, které by jim měli pomoci formulovat celkový závěr o tom, zda účetní závěrka odpovídá jejich poznatkům o auditované účetní jednotce. Analytické postupy zahrnují porovnání aktuálních finančních informací se srovnatelnými informacemi za předchozí období, příp. s předpokládanými výsledky účetní jednotky (odhady auditora nebo odhady ekonomického oddělení) nebo s obdobnými informacemi v rámci odvětví. Analytické postupy, které jsou prováděny krátce před dokončením auditu, mohou rovněž auditorovi naznačit existenci dříve nezaznamenaného rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností.

### **Výběr vzorků (ISA 530)**

Metoda výběru vzorku, jeho struktura a rozsah je na odborném úsudku auditora. Auditor musí zohlednit účel auditorského postupu a charakteristiky

základního souboru, z něhož bude vzorek vybrán. Je povinen vybrat tak velký vzorek, aby mohl snížit výběrové riziko na přijatelnou úroveň.

Častým nedostatkem je chybějící dokumentace metody výběru vzorku, jeho rozsah a návaznost na zvolenou výši rizika. V dokumentaci auditorů většinou chybí i vyhodnocení výsledků vzorku a auditorských procedur, včetně zhodnocení, zda poskytuje přiměřený základ pro závěr o základním souboru, který byl testován.

Nedostatky zjištěné v prvním pololetí roku 2015 ve srovnání s předchozími pololetími ukazují, že stále nejsou dostatečně dokumentovány požadavky stanovené v ISA 240, ISA 315, ISA 330, ISA 450, ISA 500 a ISA 505. Častým nedostatkem, zjišťovaným při kontrolách kvality, je také nedodržení ISA 530, tj. dokumentace metody výběru vzorku a samotného testování z hlediska daného účelu, a ISA 501 – důkazní informace.

**Petra Fridrichová**

vedoucí oddělení kontroly kvality  
auditorské činnosti KA ČR

## **Mezinárodní konference o interním auditu**

Vrcholem letošních oslav 20. výročí vzniku Českého institutu interních auditorů (ČIIA) byla konference o interním auditu v regionu střední a východní Evropy, která se konala 4. a 5. listopadu 2015 v TOP Hotelu Praha. Na konferenci se sešlo 270 účastníků z 25 zemí. Komoru auditorů na této akci zastupoval viceprezident Pavel Kulhavý.

Během dvoudenního programu konference vystoupila řada domácích i zahraničních hostů. Konferenci zahájili současný prezident ČIIA Tomáš Pivoňka a první prezident Ivo Středa. Viceprezidentka Mezinárodního institutu interních auditorů a prezidentka rakouského institutu interních auditorů Angely Witzany hovořila na téma „Mění se časy – mění se prostředí“. Zmínila se také o nové podobě mezinárodního rámce profesní praxe interního auditu, která byla oficiálně představena v červenci 2015 na konferenci ve Vancouveru. Mnoho příspěvků se týkalo budoucnosti interního auditu a také role interního auditu ve veřejné správě.

O posílení významu interního auditu ve veřejné správě hovořil pověřený náměstek ministra financí pro finanční řízení a audit Tomáš Vyhnánek. V této souvislosti zdůraznil nutnost vytvoření systémových

předpokladů, včetně konkrétních opatření, jako jsou například vymezení podmínek pro povinné zřízení služby interního auditu, stanovení povinnosti dodržovat mezinárodní standardy pro profesní praxi interního auditu nebo zřízení výborů pro audit na úrovni vlády a jednotlivých rezortů.

**Pavel Kulhavý**

předseda Výboru pro metodiku auditu KA ČR



## Mimořádný sněm Komory auditorů ČR

V pondělí 23. listopadu se v kongresovém centru hotelu Olšanka na pražském Žižkově konal 24., mimořádný sněm auditorů. Předmětem tohoto setkání bylo schválení úprav vnitřních předpisů vyvolaných novelou zákona o auditorech, změn etického kodexu, auditorských standardů a aplikačních doložek a dalších dokumentů, včetně rozpočtu na rok 2016.

Mimořádný sněm zahájila prezidentka komory Irena Liškařová. Přivítala přítomné hosty a auditory, vyhlásila počet přítomných auditorů včetně plných mocí, který činil 330, což bylo méně než usnášeníschopná třetina z celkového počtu 1294 auditorů evidovaných ke dni konání sněmu v rejstříku auditorů vedeném komorou. Vyhlásila proto na tentýž den sněm náhradní se stejným programem, který je usnášeníschopný, je-li přítomna alespoň desetina auditorů zapsaných v rejstříku komory. Posléze prezidentka předala slovo první viceprezidentce Libuši Müllerové, která se ujala moderování celého sněmu. První viceprezidentka informovala o technických záležitostech jednání, o postupu při hlasování a z důvodu úspory času nechala přítomnými auditory schválit způsob hlasování aklamací. Dále byla hlasováním auditorů schválena mandátová



komise a návrhová komise, program sněmu, ověřovatelé zápisu a skrutátoři.

Dle programu sněmu se přistoupilo k hlasování o změně jednotlivých vnitřních předpisů. Hlavní změny vnitřních předpisů představil člen výkonného výboru a předseda výboru pro regulaci a rozvoj profese Stanislav Staněk. Zdůraznil, že se jedná o změny vyplývající z novely zákona o auditorech, účinné od 13. ledna 2015, která ukládá uvést vnitřní předpisy do souladu se zákonem do jednoho roku.

U novely statutu se jedná především o terminologické změny, které si novela zákona o auditorech

vyžádala. Stanislav Staněk informoval, že k novele statutu komora neobdržela žádné připomínky. Navrhované znění novely statutu bylo sněmem schváleno.

K návrhu novely jednacího řádu, volebního řádu, zkušebního řádu a příspěvkového řádu komora také neobdržela žádné připomínky a navrhované novely těchto vnitřních předpisů byly sněmem schváleny.

K návrhu novely dozorčího řádu komora obdržela od auditorů šest, resp. sedm připomínek, které byly projednány ve výkonném výboru komory. Sněm postupně hlasoval o přijetí či nepřijetí jednotlivých pozměňovacích připomínek. Ze všech pozměňovacích návrhů auditori schválili dva návrhy. Jeden se týkal doplnění možnosti nahlédnout do spisu auditora do § 11 odst. 1) písm. e), který byl přijat prakticky jednomyslně. Druhá připomínka navrhovala doplnění slov „ve znění akceptovaných námitek“ do § 13 odst. 7 (přijata velkou většinou).

K návrhu novely kárného řádu komora obdržela dvě připomínky na úpravu § 4 odst. 1) týkajícího se oprávněných úředních osob a vedení řízení a k § 19 odst. 5) týkajícího se kárné komise a ústního jednání. Ani jeden z těchto pozměňovacích návrhů sněm neschválil.



Posléze sněm schválil velkou většinou hlasů novelu kárného řádu.

K návrhu novely vnitřního předpisu pro kontinuální profesní vzdělávání obdržela komora jeden pozměňovací návrh na doplnění ustanovení § 2 odst. 4 písm. a) o tzv. webinaru. Sněm tuto připomínku velkou většinou hlasů neschválil. Poté sněm novelu vnitřního předpisu pro kontinuální profesní vzdělávání schválil téměř 100% většinou přítomných auditorů.

K návrhu novely směrnice pro odbornou praxi asistentů auditora a novely informačního řádu komora neobdržela žádné připomínky. Stanislav Staněk také konstatoval, že se u navrhovaných novel jedná víceméně o změny formálního charakteru. Sněm navrhované novely schválil velkou většinou hlasů. Návrh novely dozorčího řádu jako celku byl taktéž sněmem schválen.

Petr Šobotník představil navrhované změny v etickém kodexu, které, jak uvedl, jsou považovány spíše za dílčí, zpřesňující a doplňující, v kontextu zajištění shody s etickým kodexem Mezinárodní

federace účetních (IFAC). Etický kodex byl sněmem v předloženém znění schválen prakticky jednomyslně.

Návrh změn auditorských standardů a aplikačních doložek představil člen výkonného výboru a člen výboru pro metodiku auditu komory Jiří Pelák. Uvedl, že navrhované změny jsou pouze formální v návaznosti na novelu zákona o auditorech. K návrhu novely aplikační doložky ke standardu ISA 700 komora neobdržela žádné připomínky a návrh této novely byl sněmem schválen téměř jednomyslně.

Dále byl předmětem schvalování revidovaný standard ISA 720 a související aplikační doložka, kdy Jiří Pelák uvedl, že v návaznosti na novelu zákona o auditorech se auditor bude nově ve zprávě auditora o ověření účetní závěrky vyjadřovat i k výroční zprávě, tj. k vyjádření dojde k jednomu jedinému datu. K tomuto návrhu novely obdržela komora dvě připomínky. Jedna z nich upozorňovala na riziko nemožnosti způsobu ověření

výroční zprávy a možné nesrovnalosti v současné novele zákona o účetnictví. Dle stanoviska komory na tento problém dostatečně reaguje aplikační doložka ISA 720 a proto výkonný výbor doporučuje připomínku nepřijmout. Sněm připomínku neschválil (94 %). Druhá připomínka se týkala kritiky aplikační doložky, která se výslovně nevyjadřuje ke vztahu ověření zprávy o vztazích a ověření výroční zprávy. Komora rozhodla připomínku nepřijmout s odůvodněním, že této problematice je spíše vhodné se věnovat formou publikace odborného článku. Sněm tuto připomínku taktéž neschválil (97,5 %). Revidovaný standard ISA 720 a související aplikační doložka byly sněmem schváleny (97 %) v navrženém znění.

Sněm poctil svou návštěvou také zástupce ministerstva financí Tomáš Vyhnanek, pověřený řízením sekce pro finanční řízení a audit, který přinesl aktuální zprávy z projednávání novely zákona o auditorech. V této souvislosti děkoval prezidentce komory Ireně Liškařové za úspěšný průběh





vypořádání připomínek ve vnějším připomínkovém řízení. Dále informoval, že v nejbližší době proběhne setkání pracovní skupiny pro komunitární právo, na kterém budou hájena stanoviska odsouhlasená v rámci připomínkového řízení s KA ČR. Konstatoval, že nyní je novela zákona o auditorech vypořádávána na úrovni legislativní rady vlády, na vládu se dostane po Vánocích, a potom bude postoupena sněmovně.

V rámci programu prezidentka Irena Liškařová zhodnotila výsledky hospodaření komory za rok 2014. Oproti plánované ztrátě 1,4 mil. Kč byl dosažen zisk 0,8 mil. Kč. Prezidentka uvedla hlavní důvody dosaženého zisku, který byl ovlivněn na jedné straně úsporou nákladů (na mzdových nákladech úspora 700 tis. Kč a na nákladech na překlady ISA 300 tis. Kč) a na druhé straně tím, že výnosy z pohyblivých příspěvků byly oproti rozpočtované částce vyšší o 200 tis. Kč a výnosy za školení a semináře pořádané KA ČR byly vyšší o 1 mil. Kč. Výkonným výborem byl navržen převod zisku roku 2014 na účet nerozděleného zisku minulých let. Zpráva o hospodaření roku 2014 včetně převodu zisku byla sněmem schválena jednomyslně.

V rámci informace o průběžném plnění rozpočtu 2015 prezidentka uvedla, že se očekává snížení plánované ztráty o zhruba 0,7 mil. Kč.

Dále prezidentka předložila návrh rozpočtu na rok 2016, který byl sestaven jako ztrátový

na úrovni 2,9 mil. Kč. Rozpočet může ovlivnit dopad připravované novely zákona o auditorech a s tím spojené požadované vyčlenění kontroly subjektů veřejného zájmu z působnosti komory. Předpokládá se vyrovnání ztráty rozpočtu roku 2016 použitím nerozděleného zisku z minulých let. Sněm návrh rozpočtu na rok 2016 schválil drtivou většinou hlasů.

Závěrem se ujal slova Stanislav Staněk, který zhodnotil stav a průběh připravované novely zákona o auditorech. Konstatoval, že připravovaná novela zákona je důsledek evropské novelizace: nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014, o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu a směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 2006/43/ES, o povinném auditu ve znění směrnice 2014/56/EU. Uvedl, že do jara tohoto roku probíhaly konzultace v rámci pracovních skupin. V létě proběhlo připomínkové řízení a posléze byl návrh předán na úroveň vlády. Novela zákona o auditorech by měla nabýt účinnosti k datu 17. června 2016, spolu s nařízením EU. Účinností nového evropského nařízení se změní také regulační rámec auditu. Audit tak kromě zákona o auditorech bude také přímo regulován nařízením o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu. Toto nařízení přináší zejména následující požadavky:

- limit pro neauditorské služby ve výši 70 % odměny za audit,
- zákaz neauditorských služeb,
- podrobnější zpráva auditora,
- nová zpráva pro výbor pro audit,
- postup jmenování auditora,
- omezení trvání zakázky (povinná rotace),
- orgány dohledu mají v pravomoci řízení kontroly kvality, vyšetřování, ukládání sankcí ve vztahu k auditorům subjektů veřejného zájmu a osobám, které se na jejich činnosti podílí.

V rámci diskuse byl zodpovězen dotaz jednoho z auditorů, který směřoval k novým limitům pro povinný audit dle novely zákona o účetnictví. Prezidentka komory konstatovala, že v evropském kontextu je na tom Česká republika ještě dobře vzhledem k tomu, že směrnice stanovovala takové limity, při nichž by většina účetních jednotek auditu nepodléhala vůbec.

Na závěr jednání auditori schválili usnesení sněmu, jehož návrh přednesl předseda návrhové komise Jiří Ficbauer.

Novelizované vnitřní předpisy, změny etického kodexu, aplikační doložka k ISA 700 a revidovaný standard ISA 720 se související aplikační doložkou jsou ke stažení na webových stránkách KA ČR a byly také zaslány auditorům v průběhu prosince. Ověřený zápis ze sněmu je k nahlédnutí na úřadu KA ČR.

**Mariana Valášková**

# Usnesení XXIV., mimořádného sněmu Komory auditorů ČR konaného 23. listopadu 2015 v Praze

XXIV. sněm Komory auditorů České republiky (dále jen „komora“) po projednání jednotlivých bodů programu podle schváleného programu jednání:

## a) schvaluje podle předložených návrhů

- vnitřní předpisy včetně pozměňovacích návrhů:
  - a) novelu Statutu s účinností od 23. listopadu 2015;
  - b) novelu Jednacího řádu sněmu s účinností od 23. listopadu 2015;
  - c) novelu Volebního řádu sněmu s účinností od 23. listopadu 2015;
  - d) novelu Zkušebního řádu s účinností od 23. listopadu 2015;
  - e) novelu Příspěvkového řádu s účinností od 1. ledna 2016;
  - f) novelu Dozorčího řádu včetně pozměňovacích návrhů s účinností od 23. listopadu 2015;
  - g) novelu Kárného řádu s účinností od 23. listopadu 2015;
  - h) novelu Vnitřního předpisu pro KPV statutárních auditorů s účinností od 1. ledna 2016;
  - i) novelu Směrnice pro odbornou praxi asistentů auditora s účinností od 23. listopadu 2015;

- j) novelu Informačního řádu s účinností od 23. listopadu 2015;
- k) novelu Etického kodexu s účinností od 23. listopadu 2015;

- změny auditorských standardů a aplikačních doložek:
  - a) Aplikační doložku ke standardu ISA 700 s účinností od 23. listopadu 2015;
  - b) Standard ISA 720 (revidovaný) a související aplikační doložku s účinností pro audity účetních závěrek s datem vydání zprávy auditora 1. ledna 2016 nebo po tomto datu;
- zprávu o hospodaření a plnění rozpočtu roku 2014;
- účetní závěrku komory za rok 2014;
- převod zisku za rok 2014 na účet nerozděleného zisku minulých let;
- rozpočet komory na rok 2016;

## b) bere na vědomí

- zprávu auditora o ověření účetní závěrky roku 2014;
- průběžné výsledky hospodaření komory v roce 2015.



## Editorial

Jak již bylo avizováno v minulém čísle časopisu Auditor, téma tohoto čísla pokračuje problematikou nemovitých věcí. Uvozující článek z předchozího čísla, který se týkal trhu nemovitostí v České republice, doplňuje v tomto čísle přehled auditorů vybraných společností zabývajících se developerskou činností, pronájmem nebo správou nemovitostí v České republice. Zatímco minulé číslo se věnovalo především právnímu vymezení a účetnímu zobrazení nemovitých věcí podle českých účetních předpisů i mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS, tak toto číslo se zaměřuje na daňovou problematiku a na specifika auditu developerských společností.

Jak autoři uvádějí, nemovité věci figurují ve čtyřech z osmi daní vybíraných v České republice. V dani z příjmů se jedná především o problematiku uznatelnosti daňových nákladů a tím i o správné stanovení výše základu daně. Komplikace v praxi mohou nastat v případě, kdy se rozhoduje o tom, co vše se považuje za součást stavby a naopak za samostatnou movitou věc. Autoři přitom upozorňují, že je nutné vycházet z konkrétní funkce a účelu celé stavby. Neméně problematická může být daň z přidané hodnoty zejména v souvislosti s problematikou osvobození od daně v případě dodání pozemku. Také nájem nemovitých věcí je obecně od daně osvobozen s výjimkou zákonem vyjmenovaných případů. Může také vzniknout problém v určení správné sazby daně, například v souvislosti se stavbami pro sociální bydlení. U daně z nemovitých věcí uvádějí autoři, že předmětem daně ze staveb a jednotek jsou budovy, inženýrské stavby a jednotky tak, jak chápe budovu katastrální zákon.

U daně z nabytí nemovitých věcí mělo dojít kromě změny terminologie i ke změně poplatníka, z původního záměru však sešlo a poplatníkem je stále zpravidla převodce.

V další části se autoři věnují vybraným daňovým problémům v souvislosti s nemovitými věcmi. Tradičně diskutovaným tématem je technické zhodnocení s upozorněním na tenkou hranici mezi technickým zhodnocením a opravou či údržbou. Pozornost je třeba věnovat zejména rozsáhlé rekonstrukci budov, kdy daňový subjekt označí některé provedené práce za opravu a některé za technické zhodnocení. Jak dokumentuje uvedený judikát, v těchto případech není možné vyčlenit některé dílčí práce a označit je za opravu. Vzhledem k tomu, že důkazní břemeno nese daňový subjekt, je vhodné při provádění stavebních prací vždy podrobně zdokumentovat stav před a po provedení stavebních prací.

Dalším tématem jsou vyvolané investice, jejichž náklady navyšují vstupní cenu u dlouhodobého majetku, a s odvoláním na interpretaci Národní účetní rady i v případě, kdy je nemovitost evidována jako zásoba. Zajímavé téma je i technické zhodnocení na najaťem majetku a zejména to, co se s ním stane po ukončení nájmu. Z vybraných problémů v zákoně o dani z přidané hodnoty se autoři věnují podmínkám pro uplatnění daně, osvobození od daně, stanovení nároku na odpočet a určení místa plnění. Nestandardním režimem se řídí také služby vztažené k nemovité věci, jako jsou služby znalce, odhadce, realitní kanceláře, služby ubytovací, správa budov, ostraha areálu, úklidové nebo zahradnické práce a další. Článek uzavírají stavební a montážní práce, u nichž se použije

režim přenesené daňové povinnosti, a připojená tabulka seznamu těchto prací.

Právo stavby je věnován další článek. Právo stavby vzniká typicky smlouvou, případně vydržením či rozhodnutím orgánu veřejné moci a lze ho sjednat jako úplatné i bezúplatné. Pro právo stavby je charakteristická jeho dočasnost, lze ho zřídít nejdéle na dobu 99 let. Určitý výkladový problém může způsobit ujednání rozvazovací podmínky, což občanský zákoník vylučuje. S neprovedením stavby ve sjednaném termínu nesmí být spojen důsledek spočívající v zániku práva stavby.

Specifika auditu developerských společností používajících mezinárodní účetní standardy popisuje závěrečný článek. Výchozím standardem je ISA 300 Plánování auditu účetní závěrky. Autoři uvádějí, že to klade vysoké nároky na znalosti a zkušenosti členů auditního týmu v oboru nemovitostí, kdy je často nutnost zapojení auditního experta v oboru oceňování nemovitostí. Kromě ocenění plyne často další riziko z vysoké míry závislosti developerských společností na externím financování a s tím souvisejícího ohrožení předpokladu neomezeného trvání developerské společnosti při neplnění úvěrových podmínek (tzv. bankovní kovenanty). Mezi další nejčastější rizikové oblasti patří odložená daň, způsob rozeznávání výnosů a u účetních závěrek sestavených podle IFRS také úplnost a správnost informací uvedených v příloze.

Doufám, že články v předchozím i v tomto čísle týkající se nemovitých věcí z různých úhlů pohledu vám přinesou mnoho užitečných informací.

**Libuše Müllerová**



## Trh nemovitostí v České republice

Následující tabulka s přehledem tržeb a auditorů vybraných společností zabývajících se developerskou činností, pronájmem nebo správou nemovitostí navazuje na článek „Trh nemovitostí v České republice“, zveřejněný v předchozím čísle časopisu na straně 7.

Řada developerských skupin provozuje aktivity v České republice prostřednictvím svých dceřiných společností, avšak nezveřejňují v ČR své konsolidované účetní závěrky. Údaje o tržbách vybraných společností uvedené v tabulce tedy vycházejí z individuálních účetních závěrek. Z uvedeného důvodu nelze považovat tabulku za vyčerpávající přehled developerských společností a jejich celkových obrátů, ale pouze za ilustrativní vzorek.



Přehled auditorů u vybraných společností zabývajících se developerskou činností, pronájmem nebo správou nemovitostí v ČR

Název společnosti	Sídlo	ÚZ ke dni	Tržby v tis. Kč	Auditor
Metrostav, a.s.	Praha 8	31.12.2014	20 263 044	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Metrostav Development, a.s.	Praha 8	31.12.2014	44 328	NBG, spol. s.r.o.
Skanska, a.s.	Praha 4	31.12.2014	12 276 058	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
Skanska Reality, a.s.	Praha 4	31.12.2014	654 067	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
Skanska Facility, s.r.o.	Praha 4	31.12.2014	111 894	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
Skanska Property Czech Republic, s.r.o.	Praha 4	31.12.2014	47 490	Nemá povinný audit
CTP Invest, spol. s.r.o.	Humpolec	31.12.2014	2 987 035	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
CTP Invest IX, spol. s.r.o.	Humpolec	31.12.2014	82 740	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
CTP Invest VII, spol. s.r.o.	Humpolec	31.12.2014	104 777	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
CTP Invest V, spol. s.r.o.	Humpolec	31.12.2014	46 424	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
Trigema, a.s.	Praha 5	31.12.2014	1 038 153	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
Ekospol, a.s.	Praha 7	31.12.2014	692 948	Ing. Jana Chvatlinová
Pražská správa nemovitostí, spol. s.r.o.	Praha 3	31.12.2014	308 563	TPA Horwath Audit s.r.o.
Central Group, a.s.	Praha 4	31.12.2014	255 764	Deloitte Audit s.r.o.
Finep CZ, a.s.	Praha 1	31.12.2014	158 822	RAVO-AUDIT s.r.o.
ORCO Prague, a.s.	Praha 1	31.12.2014	101 338	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
PasserInvest	Praha 4	31.12.2014	90 841	SP Audit, s.r.o.
Retail invest, a.s.	Praha 1	31.12.2014	53 462	TPA Horwath Audit s.r.o.
Bemett, a.s.	Praha 5	31.12.2014	25 507	Ing. Jiří Pípal
JRD, s.r.o.	Praha 10	31.7.2013	22 847	ACT AUDIT, spol. s.r.o.
Sekyra Group, a.s.	Praha 8	31.12.2013	14 173	APOGEO Audit, s.r.o.

Pozn.: Údaje vycházejí z účetních závěrek zveřejněných v obchodním rejstříku k 26. 10. 2015. Ve sloupci Tržby jsou uvedeny tržby za prodej vlastních výrobků a služeb.

# Specifika auditu developerských společností používajících mezinárodní účetní standardy



Eliška  
Tluchořová



Lukáš Jiránek

Činnost developerských společností můžeme rozdělit dle účelu stavby a jejího následného užití do následujících podskupin:

- stavba rezidenčních budov za účelem prodeje jednotlivých obytných jednotek,
- stavba/pořízení průmyslových či logistických areálů za účelem jejich pronájmu (často jen velmi omezenému počtu nájemců), případně prodeje,
- stavba/pořízení kancelářských budov za účelem jejich dalšího pronájmu (převážně většímu množství nájemců), případně prodeje.

Každá z těchto podskupin má svá vlastní specifika a rizika v oblasti auditu, kterým se budeme věnovat dále.

## Plánování auditu developerských společností

Stejně jako pro audit jakékoliv jiné společnosti je pro plánování auditu developerské společnosti výchozím standardem ISA 300 *Plánování auditu účetní závěrky*. Audit účetních závěrek developerských společností připravených v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) klade vysoké nároky na znalosti a zkušenosti členů auditního týmu v oboru nemovitostí. Častá je i nutnost zapojení auditního experta, a to především v oboru oceňování nemovitostí.

V souvislosti s plánováním auditu je třeba také zmínit standard ISA 315 *Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí*. V prvotní fázi je auditor povinen provést procedury k identifikaci oblastí spojených s rizikem materiální nesprávnosti (dále jen „riziko“), kdy jde především o dotazování managementu a analytické posouzení dostupných výkazů společnosti. V případě developerských společností jde především o rizika spojená s majetkem, který tyto společnosti vlastní. Velká část společností volí možnost, kterou jim dává IAS 40, a přeceňují svůj investiční majetek na reálnou hodnotu. Vzhledem k tomu, že v ČR neexistuje trh s kótovanými cenami nemovitostí ani trh s kótovanými obdobnými aktivy je reálná hodnota stanovována na základě expertního posudku znalce v oboru oceňování. Již ve fázi plánování je tak nutné, aby auditor zvážil požadavky ISA 500.8 (využití práce experta vedení společnosti) a rozhodl se, zda bude chtít v dalších fázích své práce spoléhat na práci tohoto experta, a jaké procedury bude nutné provést,

aby to bylo možné. Spojenou nádobou s oceněním je i klasifikace daných aktiv, protože právě od ní se velmi často odvíjí možné postupy oceňování. Podrobněji se touto problematikou budeme zabývat dále.

Kromě ocenění nemovitostí plyne často další riziko z vysoké míry závislosti developerských společností na externím financování. To je často spojeno s konkrétními podmínkami čerpání úvěru (kovenanty), které je nutné po dobu financování dodržovat. Jejich neplnění pak může mít různé důsledky, od relativně méně významných, jako je navýšení úrokových nákladů, až po ty velmi významné, které mohou vést k nutnosti předčasného splacení úvěru, jež může velmi často ohrozit princip nepřetržitého fungování společnosti.

Mezi další nejčastější rizikové oblasti související s developerskými společnostmi patří odložená daň, způsob rozeznávání výnosů a u účetních závěrek sestavených dle IFRS pak také informace uvedené v příloze, především pak ty, které jsou spojené s požadavky IFRS 13 *Oceňování reálnou hodnotou*.

Další specifikum, které je třeba vzít v potaz při auditu developerských společností, je jejich organizační struktura. Developerský business je typický i tím, že často nejde o jednu společnost, ale skupinu společností, přičemž každá společnost (tzv. SPV) představuje jeden či omezený počet projektů. Díky roztržitosti tak často může docházet k situaci, kdy dílčí dceřiné společnosti nepodléhají auditu, ale konsolidovaná účetní závěrka mateřské společnosti již této povinnosti podléhá. To vnáší do auditu konsolidované účetní závěrky další rizika, s nimiž je nutné při plánování tohoto auditu počítat.

## Auditní evidence ve specifických oblastech

V této části bychom se rádi zabývali některými specifiky spojenými se získáváním důkazních informací pro uvedené oblasti spojené s rizikem materiální nesprávnosti.

## Klasifikace a oceňování nemovitostí

Jak již bylo zmíněno, jsou nemovitostní projekty (bez ohledu na jejich klasifikaci) hodnotově nejvýznamnější položkou výkazů developerských společností. Z pohledu auditu je v tomto případě nejpodstatnější získat dostatečně průkaznou auditní evidenci především pro úroveň tvrzení (assertions) týkající se existence, ocenění a prezentace těchto projektů.

Vzhledem k tomu, že v případě nemovitostí je splněna podmínka § 30 odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví týkající se schopnosti vizuálního ověření majetku, je povinností developerské společnosti v takovém případě provést fyzickou inventuru tohoto majetku. Zde

vyvstává otázka, zda je povinností auditora se této inventury zúčastnit. V případě již dokončeného majetku, ať již určeného k pronájmu nebo prodeji je často lepší zvolit alternativní ověření existence, zejména pak ověřením v katastru nemovitostí ke konci účetního období, a to především díky právní úpravě v ČR, která považuje údaj v katastru nemovitostí za právně závazný. Jiná však může být situace v případě rozpracovaných projektů, kdy jejich existence a ocenění závisí z velké části na úrovni rozpracovanosti. Pro získání dostatečné auditní evidence tak může být, v závislosti na významnosti dané pozice výkazů, nezbytné se inventury takového majetku zúčastnit. Vzhledem ke komplexnosti daných staveb většinou nepostačuje pouhá účast na inventuře, tu je nutné doplnit ještě o dotazování projektového manažera a dále pak o další podpůrnou dokumentaci, jako je finanční plán stavby a podklady k již skutečně vynaloženým nákladům.

Prezentace nemovitostních projektů v účetní závěre neboli jejich klasifikace je další oblastí, na kterou je třeba se zaměřit při auditu developerských společností. Na klasifikaci často závisí postup při ocenění daných nemovitostí a vykázání případného zisku z přecenění (podle IFRS). Pro auditora je tak nezbytné získat dostatečnou auditní dokumentaci ke klasifikaci jednotlivých nemovitostí, kdy především odlišení investičního majetku od ostatních tříd, jako jsou zásoby a budovy k vlastnímu užití je nutné dostatečně zdokumentovat. Jde především o dotazování na vedení společnosti, za jakým účelem je daná nemovitost stavěna, kupována nebo držena. Dále pak o podložení získaných tvrzení, například projektovou dokumentací k projektu nebo seznamem nájemníků pro případnou identifikaci prostor ve vlastním užívání nebo v užívání společností v konsolidovaném celku. Především správnost klasifikace pozemků a budov částečně určených k vlastnímu užití vyžaduje odborné posouzení auditorem.

Tímto se dostáváme k části, která je často nejvíce spojena s odborným posouzením, a to je ocenění nemovitostí. V závislosti na jejich klasifikaci podléhají nemovitosti buď pravidelnému testování na tvorbu opravné položky nebo přecenění na reálnou hodnotu (podle IFRS). V obou případech je časté zapojení experta v oboru oceňování, a to většinou jak ze strany vedení společnosti, tak ze strany auditora. Zde je třeba především upozornit na standardy ISA 500 *Důkazní informace* a ISA 620 *Využití práce experta*, které mimo jiné obsahují vymezení auditního přístupu k použití výstupů experta vedení společnosti, respektive k použití výstupu auditorova experta. V obou případech je nutné, aby auditor před tím, než se rozhodne využít výstupy experta jako auditní dokumentaci, posoudil přinejmenším toto:

- kompetentnost experta, především pak jeho zkušenosti a znalosti v oboru,

- expertovu nezávislost (v případě experta vedení společnosti například významnost tržeb generovaných expertem od daného auditního klienta),
- rozsah a zadání práce expertovi (například zda je posudek připraven za účelem stanovení hodnoty nemovitosti pro účetní závěrku dle IFRS).

Pokud se tedy auditor rozhodne využít výstupy experta vedení společnosti, musí ještě posoudit následující:

- relevantnost závěrů experta v kontextu ostatních zjištěných informací (například následný prodej dané nemovitosti nebo obdobné nemovitosti v jejím okolí),
- relevantnost využití oceňovací metody,
- odůvodnění a relevantnost použitých významných předpokladů,
- úplnost a přesnost použitých dat.

Především první dva uvedené body významně závisí na odborném posouzení auditora a případně na využití vlastního experta v daném oboru.

Dále je třeba zmínit, že auditor by se neměl zaměřit pouze na ověření samotného ocenění nemovitosti, ale také na úplnost a správnost informací zveřejněných v příloze účetní závěrky. Především informace vyžadované dle IFRS 13 jsou svým rozsahem, komplexností výpočtu (analýza senzitivity) a zapojením odborného posouzení (rozpad na skupiny, rozsah zveřejněných předpokladů) náročné na ověření ze strany auditora.





### Externí financování

Externí financování samo o sobě není specifikem developerských společností, ale jeho rozsah je u developerských společností důvodem, proč bychom se jím měli při jejich auditu podrobněji zabývat. Většina aktiv developerských společností je často dlouhodobého charakteru a odliv peněžních prostředků na splácení externího financování tak zvyšuje tlak na jejich peněžní toky, což je podstatné pro posouzení především splnění principu nepřetržitého fungování auditované společnosti.

Z auditního pohledu je především důležitá úplnost a vykázání externího financování a dále pak podmínky poskytnutí tohoto financování (kovenanty). Audit plnění těchto podmínek je tak podstatnou částí auditu developerských společností. Nejprůkaznější auditní dokumentací spojenou s externím financováním je konfirmace získaná přímo od poskytovatele financování. Velmi často tyto neobsahují potvrzení plnění kovenantů, které se dle smlouvy většinou počítají na základě auditované účetní závěrky. K pochopení významnosti rizika spojeného s plněním kovenantů by měl auditor získat a projít smlouvu s poskytovatelem financování (případně prospekt k vydaným dluhopisům). Mezi nejčastější bankovní kovenanty u developerských společností patří: výše úvěru v poměru k rozpočtovaným nákladům celého projektu (loan to cost LTC), poměr úvěru k hodnotě nemovitosti (loan to value ratio LTV),

poměr celkových splátek a nákladů na úvěry k zisku (pre-lease ratio a debt service ratio). Kromě inspekce smluv je dalším důležitým podkladem i analýza plnění kovenantů, připravená klientem pro financující instituci. Posouzení správnosti a kompletnosti této analýzy a srovnání vstupů na další auditní evidenci by mělo být jednou z hlavních částí auditní dokumentace v této oblasti.

V případě, že dojde k neplnění kovenantů, je nutné zvážit především důsledky pro společnost a následně také pro zvolenou auditní strategii. Neplnění kovenantů a s tím spojené „zesplatnění“ poskytnutých půjček vede jednak k jejich vykázání jako krátkodobých, jednak může způsobit ohrožení budoucího fungování společnosti a tím i principu, na jakém má být účetní závěrka připravena. V takovémto případě je pak většinou nutné upravit zvolenou auditní strategii.

### Odložená daň

Problematika odložené daně u developerských společností souvisí se dvěma základními specifiky tohoto odvětví. Prvním je již v úvodu zmiňovaný způsob realizace jednotlivých projektů pod samostatnými právními subjekty (SPV). Druhým specifikem je pak vývoj ziskovosti jednotlivých projektů. Díky tomu, že každý projekt je samostatnou právní entitou, nelze akumulované ztráty umožnit ze zisků generovaných z jiných projektů. K čemu tak často dochází, je tvorba relativně významných daňově uznatelných ztrát v počátečních fázích existence jednotlivých projektů, a to především díky tomu, že projekty v prvotní fázi netvoří žádné nebo jen nízké příjmy. Vzhledem k časově omezené možnosti uplatnit tyto daňové ztráty je často uznatelnost souvisejících odložených daňových pohledávek spojena s významným odborným auditním posouzením. Auditor by se ve své dokumentaci měl zaměřit především na posouzení uplatnitelnosti odložené daňové pohledávky a posouzení reálnosti plánů společnosti, které by měly sloužit jako jeden z auditních dokumentů k této části.

V případě závěrek sestavených dle IFRS je častým tématem způsob výpočtu a vykázání odloženého daňového závazku z přecenění nemovitostí na tržní hodnotu (předpokládáme zde pozitivní přecenění). Vzhledem k tomu, že většina nemovitostních společností realizuje prodej svých projektů formou prodeje příslušné SPV, je pro ně vykázání odloženého daňového závazku na úrovni samotného aktiva obtížně pochopitelné. Především v případě nákupu společností, případně přeměn společností je vykázání odloženého daňového závazku z přecenění předmětem zvýšené pozornosti auditora.

### Způsob rozeznávání výnosů

Developerské společnosti dosahují zisku buď prostřednictvím výnosu z nájemného nebo prodejem

realizovaných projektů. Z pohledu auditu je klíčové ověřit přiřazení výnosu do správného období a okamžik uznání výnosu.

U výnosu z nájemného je jeho výše poměrně lehce ověřitelná na tzv. rent roll, tj. přehled aktivních nájemníků či nájemních smluv. Auditor zde výběrovým způsobem ověřuje přesnost a úplnost informací obsažených v rent roll.

Developerské společnosti, které se zabývají pronájmem svých realizovaných projektů, často používají různé pobídky ve formě sníženého nebo nulového nájemného většinou v počáteční fázi nájemního vztahu pro nalákání nájemců do svých prostor. Auditor v tomto případě ověřuje, že společnost správně uplatnila akruální princip a celkové nájemné vyplývající z nájemní smlouvy časově rozlišuje („zrovnoměňuje“) po celou dobu trvání nájemní smlouvy. Konec nájemní smlouvy lze definovat jako okamžik, kdy nájemce může poprvé přerušit nájemní vztah, aniž by mu za to hrozila významná sankce.

V případě developerské společnosti dosahující zisku prodejem realizovaných projektů (prodej jednotlivých bytů) dochází k uznání výnosu dle IFRS v okamžiku převodu rizik a výhod spojených s vlastnictvím na kupujícího, tímto okamžikem je většinou převod právního titulu k nemovitosti. V rámci ověření správnosti vykázání výnosu se auditor zaměřuje na kontrolu kupních smluv a dalších dokumentů jako je návrh na zapsání do katastru nemovitostí, výpis z katastru nemovitostí, předávací protokol a další.

### **Předpoklad neomezeného trvání společnosti**

Závěrem bychom chtěli zmínit specifika ověření předpokladu neomezeného trvání u developerských společností.

Jak jsme již uvedli, je neplnění bankovních kovenantů jednou z událostí, které mohou zásadním způsobem zpochybnit předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky. Další příklady těchto okolností, se kterými se často setkáváme u developerských společností, jsou záporný pracovní kapitál a negativní vlastní kapitál. Tyto události jsou zejména důsledkem způsobu financování developerským společnostmi, kdy úvěrové smlouvy jsou často uzavírány na dobu kratší, než je návratnost prostředků investovaných do nemovitosti, a dále také důsledkem doby potřebné k realizaci projektu, po kterou nejsou generovány žádné výnosy.

Dle standardu ISA 570 (*Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky*) je auditor povinen, v případě že byly zjištěny události, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost společnosti nepřetržitě trvat, získat dostatečné důkazní informace, aby mohl určit, zda existuje významná nejistota. Pro získání těchto informací používá auditor zejména tyto postupy:

- V případě, že vedení společnosti očekává podporu od třetích stran (financujících bank, mateřské společnosti), měl by auditor zvážit vyžádání si písemného potvrzení od těchto stran a následně i ověřit schopnost těchto třetích stran tuto podporu poskytnout.
- Vyhodnotí spolehlivost poskytnuté prognózy peněžních toků, zaměří se zejména na ověření předpokladů, z nichž prognóza vychází.
- Vezme v úvahu informace, které nastaly po datu sestavení účetní závěrky.

**Eliška Tluchořová  
Lukáš Jiránek**

*Ing. Eliška Tluchořová vystudovala obor podniková ekonomika a management na Vysoké škole ekonomické v Praze. Věnuje se auditorské činnosti ve společnosti KPMG Česká republika. Jejími klienty jsou zejména nemovitostní společnosti. Má bohaté zkušenosti s auditem účetních závěrek sestavených jak podle českých účetních předpisů, tak podle IFRS a US GAAP. Získala další certifikaci při ACCA (Association of Certified Chartered Accountants).*

*Ing. Lukáš Jiránek vystudoval obor podniková ekonomika a management na Vysoké škole ekonomické v Praze. Pracuje na pozici seniora ve společnosti KPMG Česká republika v oblasti auditu. Zaměřuje se na audit individuálních i konsolidovaných účetních závěrek sestavených podle IFRS u nemovitostních společností, obchodních i výrobních podniků. Získal další certifikaci při ACCA (Association of Certified Chartered Accountants).*



*Tady páni auditoři mají u těchto nemovitostí pochybnosti o správném stanovení doby použitelnosti.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

## Nemovitě věci v daních



Radek Bartů

Problematika nemovitých věcí se v českém daňovém systému vyskytuje na mnoha místech. Nemovitě věci figurují ve čtyřech z osmi daní vybíraných v České republice. I tuto skutečnost vnímáme jako argument svědčící o významném vlivu tohoto specifického majetku na výši zdanění u nás.



Jaroslava Hanková

Ustanovení týkající se nemovitých věcí jsou obsažena v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP), v zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (ZoR), v zákoně č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí (ZDNV), v zákonném opatření senátu

č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (ZDNNV) a v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ZDPH).

### Daň z příjmů

Z pohledu daní z příjmů řešíme především správné stanovení výše základu daně, což u účetní jednotky není nic jiného než účetní výsledek hospodaření upravený podle ZDP. Řeší se tedy problematika uznatelnosti daňových nákladů. Pojem nemovitě věci však ZDP nezná. V § 26 ZDP jsou vyjmenovány typy hmotného majetku, které ZDP rozeznává. Mimo jiné jsou zde uvedeny

- budovy, domy a jednotky,
- stavby s výjimkou důlních děl a drobných staveb sloužících pro lesní účely,
- pěstitelské celky trvalých porostů.

Pozemek ZDP za hmotný majetek nepovažuje, stejně tak stavby či jednotky vedené v účetnictví jako zásocka. Absence pozemku v § 26 ZDP vychází z předpokladu, že hmotným majetkem se rozumí pouze takový majetek, který lze daňově odepisovat a prostřednictvím těchto odpisů ovlivňovat základ daně. Pozornost je třeba věnovat i tomu, jak je v ZDP chápána stavba. K vymezení stavby lze vycházet např. ze zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), v praxi toto zřejmě nebude představovat problém.

### Součást stavby

Komplikace mohou nastat v případě, kdy rozhodujeme o tom, co vše je třeba považovat za součást stavby a co naopak za samostatnou movitou věc. Zařízení identifikovaná jako součást stavby budou se stavbou sdílet její daňový režim a dobu odpisování. Obecně platí, že se budou odpisovat déle, než kdyby byly

identifikovány jako samostatné movité věci. V tomto ohledu je tedy problematika významná, neboť může ovlivnit výši základu daně. Způsob, kterým se určí součást nemovitě věci pro účely daně z příjmu, není vždy shodný s přístupem aplikovaným v účetnictví. ZDP řeší tuto problematiku v § 26 a dále v Příloze č. 1 tohoto zákona. V § 26 ZDP je stanoveno, že za samostatné hmotné movité věci se považují také zařízení, která jsou s nemovitou věcí pevně spojena, ale netvoří s ní jeden funkční celek. V Příloze č. 1 ZDP, která slouží primárně k zařazení majetku do odpisové skupiny, se o součásti stavby uvádí:

*„Nedílnou součástí domů, budov a staveb (stavebních děl) jsou zařízení a předměty, které z hlediska stavebního díla umožňují jeho funkci a účel, ke kterému je určeno. Takováto zařízení musí být se stavebním dílem pevně spojena a nelze je demontovat, aniž by došlo ke znehodnocení funkce a účelu stavebního díla, a jsou zpravidla součástí celkové dodávky stavebního díla.“*

Jako pomocná lze použít i obecnější ustanovení „starého“ obchodního zákoníku v § 120 i „nového“ obchodního zákoníku v § 505, která shodně definují součást věci jako:

*„vše, co k ní podle její povahy náleží a co nemůže být od věci odděleno, aniž se tím věc znehodnotí.“*

Z těchto ustanovení můžeme dovodit, že rozhodnutí zda je ta či ona věc součástí stavby, nelze stanovit absolutně podle druhu věci, ale je nutné vycházet z konkrétní funkce a účelu celé stavby. Generální finanční ředitelství (GFŘ) publikovalo dodatečné informace v pokynech D-132, D-190 a D-300. Postup GFŘ prezentovaný v těchto pokynech byl charakteristický tím, že pro určení součásti nemovitě věci vycházel



z vnější podoby a technické specifikace daného zařízení a očekával stejný přístup k totožnému zařízení u všech poplatníků. Část odborné veřejnosti se s tímto názorem GFR ale nikdy neztotožnila a konečným průlomem se stalo rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 3/2010-144 ze dne 17. září 2010, které dalo kritice za pravdu. Mezi hlavní závěry tohoto judikátu patří:

- „...za nedílnou součást staveb (se) považují zařízení, která umožňují jeho funkci a účel, k němuž byla stavba určena a zkolaudována“
- „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 z hlediska zákona o daních z příjmů nebude považováno za součást stavby.“
- „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.“<sup>1</sup>

Závěry uvedené v tomto judikátu se odrazily do podoby Pokynu D-6 platného pro zdaňovací období započatá v roce 2011 a ve stejném znění jsou zopakována i v nejnovějším Pokynu D-22 publikovaného v roce 2015. Pokyn D-6 i D-22 na kritérium funkce a účelu stavby tedy upozorňuje a v komentáři k § 26 nabízí množství příkladů, kdy lze stroje a technické zařízení považovat za samostatné movité věci. Mimo jiné zde najdeme tyto příklady:

- *strojní zařízení čerpacích stanic včetně jejich podzemních a nadzemních nádrží,*
- *strojní zařízení dílen, laboratoří a zkušeben,*
- *přístroje a zařízení pro klimatizaci a vzduchotechniku,*
- *trezory a trezorové skříně,*
- *audiovizuální zařízení budov a staveb,*
- *mechanizované lávky na mytí fasád a oken,*
- *antény včetně satelitních<sup>2</sup>.*

Dle našeho názoru jsou však některé z příkladů uvedené v Pokynu D-22 v rozporu se správnou interpretací, tak jak byla v předchozích řádcích popsána. Hned první uvedený příklad „podzemní nádrž čerpací stanice“ splňuje charakteristiku nezbytné funkční části stavby čerpací stanice a měla by tak být považována

za součást stavby. Toto odchýlení od ZDP je však ve prospěch poplatníka, neboť mu umožní rychlejší daňové odepisování daného majetku.

### **Modelový příklad – Součást stavby**

*Společnost Kovotax s.r.o. se zabývá výrobní činností. Ve svém majetku eviduje montážní halu, ve které provádí kompletaci a finální balení svých výrobků. Jelikož některé výrobky váží i více než 5 tun, patří k nezbytnému vybavení haly také mostový jeřáb CRANE 1 (viz obrázek 1). Hala byla zkolaudována jako montážní. Společnost vlastní a používá i menší jeřáb CRANE 2, který je umístěn v budově sloužící k parkování nákladních vozidel. I tento jeřáb je pevně spojen s budovou, ve které je umístěn. CRANE 2 slouží k příležitostné překládce nákladu přepravovaného na nákladních vozech. Budova, ve které je umístěn, byla zkolaudována jako garáž. Ze zadaných informací je patrné, že CRANE 1 je součástí stavby a bude se odepisovat spolu s ní. CRANE 1 totiž zajišťuje jednu z její hlavních funkcí (montáže a manipulace s výrobky) a pouze s ním budova dostává svému účelu. Naopak CRANE 2 je pouze technické zařízení, které je možné v prostorách garáže použít. Účelem budovy (garáže) je zajištění chráněného stání pro vozidla, nikoli překládka nákladu. CRANE 2 a budova netvoří jeden funkční celek, a proto je možné tento jeřáb evidovat jako samostatný movitý majetek a také ho tak daňově odepisovat.*

### **Daň z přidané hodnoty**

Problematika nemovitých věcí je v ZDPH řešena hned z několika pohledů. Předmětem daně je dodání zboží a poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku v případě, že je toto plnění poskytnuto osobou povinnou k dani v rámci její ekonomické činnosti a je provedeno za úplatu. Zbožím se podle § 4 ZDPH rozumí také hmotné věci, tedy i hmotné nemovité věci a také právo stavby. Dodání nemovité věci je tak předmětem daně, a v případě že není osvobozeno od daně, je zdanitelným plněním. Problematika osvobození od daně v případě dodání pozemku je v současnosti velice aktuální a často diskutované téma. Je tomu tak především proto, že podmínky pro osvobození jsou v posledních letech předmětem nemalých změn. Nájem nemovitých věcí je obecně od daně osvobozen, výjimkou jsou však zákonem vyjmenované případy, ve kterých nájem nemovité věci není možné osvobodit. U plnění vztahujících se k nemovité věci je třeba mít na paměti, že místo plnění se neřídí obecnými pravidly, ale je určeno místem, kde se nemovitá

<sup>1</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. září 2010, čj. 5 Afs 3/2010-144, [on-line]. 2010, [cit. 15. 3. 2015]. Dostupné z: [http://www.ucetni-portal.cz/stahnout/5-afs-3-2010-144\\_2236.pdf](http://www.ucetni-portal.cz/stahnout/5-afs-3-2010-144_2236.pdf)

<sup>2</sup> GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ: Pokyn GFR D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb. [on-line]. 2015, [cit. 15. 3. 2015]. Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn\\_GFR\\_D-22.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf)



věc nachází. Při dodání nemovité věci může vzniknout problém v určení správné sazby daně např. v souvislosti se stavbami pro sociální bydlení. Při provádění technického zhodnocení či pouhých oprav je zase nutné počítat s možností přenesené daňové povinnosti na příjemce plnění. Nemalé komplikace mohou přinést úpravy odpočtu daně u nemovitých věcí, u kterých plátce nárokoval odpočet, a později došlo ke změně rozsahu jejich použití.

### Daň z nemovitých věcí

Daň z nemovitých věcí (dříve daň z nemovitostí) je v ČR daní spíše okrajovou. V celkových daňových výnosech roku 2013 byla zastoupena pouze 1,3 %<sup>3</sup>. Jelikož ale její výnos náleží municipalitám, představuje významný zdroj příjmů pro obecní rozpočty. Předmětem této daně jsou nemovité věci nacházející se na území České republiky. Poplatníkem daně je zpravidla vlastník nemovité věci. ZDNV rozlišuje daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek. Pozemek je chápán jako parcela evidovaná v katastru nemovitostí a výše jeho zdanění je závislá na druhu pozemku (orná půda, zahrada, zpevněná plocha, stavební pozemek, zastavěná plocha a nádvoří) a na velikosti koeficientů. Základem daně je až na výjimku<sup>4</sup> výměra pozemku v m<sup>2</sup>. Od roku 2012 jsou předmětem daně z pozemků také zpevněné plochy využívané k podnikání. Předmětem daně ze staveb a jednotek jsou budovy, inženýrské stavby a jednotky. ZDNV chápe budovu tak jak ji definuje v § 2 katastrální zákon:

*„nadmírná stavba spojená se zemí pevným základem, která je prostorově soustředěna a navenek převážně uzavřena obvodovými stěnami a střešní konstrukcí“.*

Jedná se tedy o další pojetí stavby, které je odlišné od těch, co byly dosud uvedeny. ZDNV chápe stavbu, resp. budovu tímto způsobem od roku 2014. V letech předchozích se za stavbu pro účely daně z nemovitostí rozuměla každá stavba, pro kterou bylo vydáno kolaudační rozhodnutí nebo která byla způsobilá k užívání na základě oznámení stavebnímu úřadu. Od roku 2014 nejsou z tohoto důvodu tzv. plošné stavby<sup>5</sup> předmětem daně ze staveb. V praxi se to týká např. nezastřešených bazénů, které již nejsou předmětem daně. Tato změna je spojena také s povinností poplatníka podat daňové přiznání. Inženýrské stavby, jež jsou předmětem daně, nalezneme v příloze ZDNV. Jedná se například o věže pro vysílání (tzv. BTS), vysoké pece nebo samostatné komíny využívané v energetice. Samozřejmě není možné zaměňovat inženýrské stavby s dříve uvedeným pojmem inženýrské sítě. Na jednotky pohlíží ZDNV stejně jako nový občanský zákoník (NOZ).

### Daň z nabytí nemovitých věcí

Tato daň patří v českém daňovém mixu také mezi ty spíše doplňkové. Do roku 2013 byla daň z převodu nemovitostí upravena zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické darovací a dani z převodu nemovitostí (tzv. zákon o trojdani). Od 1. ledna 2014 je v platnosti ZDNNV, které nově tuto daň upravuje. Pro určení právní normy, podle níž je nutné postupovat, je rozhodný den, ke kterému nastaly právní účinky vkladu do katastru. V případě, že tento den spadá do roku 2013, použije se „stará“ úprava, tj. zákon č. 357/1992 Sb. Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je úplatný převod vlastnického práva k nemovité věci. Ze samotného názvu daně lze dovozovat, že kromě nové terminologie vycházející z NOZ mělo dojít ke změně poplatníka z převodce na nabyvatele. Přestože takový záměr zákonodárců původně byl, skutečnost je taková, že poplatníkem je stále zpravidla převodce, a původní záměr tak připomíná pouze název této daně. Za nemovitou věc považuje ZDNNV pozemek, stavbu, část inženýrské sítě, jednotku, právo stavby a také spoluvlastnický podíl na těchto nemovitých věcech. Při převodu pozemku se dle NOZ převádí i to, co je jeho součástí, tj. i stavba, pokud je na pozemku zřízena. Problematické může být

<sup>3</sup> MINISTERSTVO FINANČÍ ČR: *Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2013*. [on-line]. Praha, ©2014, [cit. 14.5.2015].

Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-statistika>

<sup>4</sup> U pozemků orné půdy, zahrad, vinic a trvalých travních porostů je základem daně cena půdy stanovená vyhláškou vynásobená výměrou pozemku v m<sup>2</sup>.

<sup>5</sup> FINANČNÍ SPRÁVA: *Informace o změnách od 1.1.2014*. [on-line]. 2014, [cit. 14.5.2015].

Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-nemovitych-veci/informace-stanoviska-a-sdeleni/2014/dan-z-nemovitych-veci-v-roce-2014-4605>



určení všech jednotlivých věcí, které je nezbytné zahrnout do převáděného celku, protože mohou tvořit příslušenství věci hlavní. Převod inženýrské sítě bude předmětem DNNV pouze v případě, že se bude jednat o nemovitou věc. Předmětem daně je kromě převodu práva stavby již jeho samotné zřízení. K úplatnému nabytí vlastnického práva k nemovité věci dochází při prodeji na základě kupní smlouvy, při směně, při vkladu do obchodní korporace či v případě vydražení. Vyčlenění do majetku či z majetku svěřenského fondu úplatným nabytím zpravidla není. Nabytí vlastnického práva k nemovité věci v rámci přeměn obchodních korporací není předmětem daně. Základem daně je dle ZNNV nabývací hodnota v určitých případech snížená o uznatelný výdaj. Nabývací hodnota může mít podobu různých cen, kdy je částečně její volba ponechána na poplatníkovi. Uznatelným výdajem se rozumí náklady zaplacené znalci za znalecký posudek.

## Vybrané daňové problémy v ZDP v souvislosti s nemovitými věcmi

### Technické zhodnocení v ZDP

S určitým zjednodušením je možné říci, že se ZDP zabývá především klíčováním nákladů (výdajů) na daňově uznatelné a neuznatelné. Ani problematika technického zhodnocení není jiná. Podle § 25 odst. 1 písm. a) a p) ZDP nelze za náklady (výdaje) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů uznat zejména výdaje na pořízení hmotného a nehmotného majetku a technické zhodnocení. Je tomu tak proto, že tyto náklady (výdaje) zajišťují dosažení příjmů v několika zdaňovacích obdobích. Daňově uznatelné jsou tyto náklady (výdaje) až v podobě daňových odpisů, a základ daně ovlivňují po částech mnoho let. Jedná se o časové rozlišení nákladů (výdajů). Na technické zhodnocení se můžeme dívat také jako na určitý způsob pořízení hmotného majetku. Jedná se o situaci, kdy k již pořízenému majetku je dokoupena či přidána určitá užitná hodnota navíc. Tato hodnota může mít jak kvalitativní tak kvantitativní podobu a stává se součástí majetku, který je tímto způsobem zhodnocen. Dle § 29 odst. 3 ZDP zvyšuje technické zhodnocení vstupní cenu zhodnoceného majetku. Náklady (výdaje) vynaložené na provedení takového zhodnocení je nutné časově rozlišit, daňově uznatelnými jsou až v podobě daňových odpisů.

ZDP se problematikou technického zhodnocení zabývá v § 33, ve kterém technické zhodnocení definuje jako: „výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč.“ V případě, že výdaje této výše nedosáhnou, můžou se technickým zhodnocením stát z rozhodnutí poplatníka. Rekonstrukcí se rozumí zásah, způsobující změnu účelu nebo technických parametrů majetku. Modernizací

se rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. Pojmy nástavba, přístavba a stavební úprava nejsou v ZDP definovány. Přiměřeně lze aplikovat § 2 odst. 5 stavebního zákona, kde jsou tyto pojmy popsány. Nástavbou se rozumí změna stavby, kterou se stavba zvyšuje. Přístavbou se rozumí změna stavby, kterou se stavba půdorysně rozšiřuje. Stavební úpravou se rozumí změna stavby, při které je zachován vnější půdorys i výškové ohraničení. Pokyn D-22 poskytuje krátký komentář k § 33 ZDP. Z něj vyplývá, že za změnu technických parametrů se nepovažuje pouhé použití jiného materiálu či jiné technologie, pokud původní užitné vlastnosti majetku nebudou tímto změněny.

Technické zhodnocení provedené po uvedení majetku do stavu způsobilého obvyklému užívání, nejpozději ale v prvním roce odepisování, je ještě součástí vstupní ceny majetku. Z § 29 odst. 3 ZDP dále vyplývá, že v případě provedení technického zhodnocení na:

- nemovité kulturní památce,
  - najatém majetku,
  - pozemku (jako technická rekultivace) a otvirkách lomů, pískoven a hlinišť,
- je evidováno a odpisováno samostatně.

V praxi je identifikace technického zhodnocení v podobě rekonstrukce a stavební úpravy často komplikovaná, neboť v těchto případech je hranice mezi technickým zhodnocením a „pouhou“ opravou či údržbou často velice tenká. Navíc existuje silná motivace daňových subjektů označovat změny provedené na majetku za opravu, neboť opravu lze uplatnit v plné výši jako daňově uznatelný náklad (výdaj) již v roce jejího provedení.

Protože ZDP pojmy oprava či údržba nedefinuje, lze pro jejich výklad využít účetní předpis, konkrétně ustanovení § 47 odst. 2 vyhlášky č. 500, které uvádí:

*„Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebením nebo poškozením za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebením a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady.“*

Pro správné určení daňových dopadů prováděných úprav na majetku (nemovité věci) je nezbytné hodnotit jejich dopad na užitnou hodnotu, změnu účelu a změny v technických parametrech daného majetku. V případě, že si daňový subjekt přesto neví rady, může využít možnosti stanovené v § 33a ZDP a požádat příslušného správce daně o závazné posouzení, zda je zásah do majetku technickým zhodnocením. Je ale třeba upozornit, že každé závazné posouzení je spojeno se správním poplatkem ve výši 10 tisíc Kč, jak vyplývá ze zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích.

Jelikož je problematika technického zhodnocení často předmětem sporu mezi daňovým subjektem a správcem daně, je vhodné zmínit, komu v těchto sporech dává soud za pravdu a jakými argumenty svá rozhodnutí podkládá. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zabývající se problematikou technického zhodnocení jsou v posledních letech početná. Po jejich zevrubné analýze lze identifikovat určité trendy, které judikatura v této oblasti sleduje. V případě stavebních prací, při nichž dochází ke změně technických parametrů nebo ke změně účelu použití nemovité věci, jsou výdaje na tyto práce zpravidla posouzeny (v celém svém rozsahu) jako výdaje na technické zhodnocení.

Jedná se o situace, kdy při provádění rozsáhlých rekonstrukcí budov označí daňový subjekt některé provedené práce za opravu a některé za technické zhodnocení.

Z rozhodnutí NSS 5 Afs 106/2008 – 47 vyplývá, že v rámci jednoho stavebního projektu, jehož součástí jsou stavební či jiné práce zakládající institut technického zhodnocení, není možné vyčlenit některé dílčí práce a označit je za opravu. Je tomu tak i přes skutečnost, že samy o sobě by tyto dílčí práce byly hodnoceny jako provedení opravy. „...v rámci jediného stavebního projektu – tj. v rámci stavebních prací, které tvoří z hlediska věcného i časového rozsahu těchto prací i z hlediska jejich účelu jeden celek a u nichž výdaje takto vynaložené je nutno celkově považovat za technické zhodnocení – je možné do přímých daňových nákladů vyčleňovat výdaje vynaložené na takové dílčí stavební práce, které by samy o sobě mohly být považovány za opravy, pak takový postup možný není.“<sup>6</sup>

Protože důkazní břemeno nese daňový subjekt, je vhodné, aby při provádění stavebních prací vždy podrobně zdokumentoval „stav před provedením stavebních prací a stav bezprostředně po těchto pracích, aby měl možnost tuto dokumentaci posléze předložit v daňovém řízení správci daně a splnit tak svou povinnost prokázat skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání“<sup>7</sup>.

### Vyvolané investice

ZDP se problematikou vyvolaných investic zabývá v § 29 odst. 1, ve kterém je uvedeno, že vstupní cenu dlouhodobého majetku definovaného v § 26 odst. 2 písm. b) a c), tj. budovy, domy, jednotky a stavby, lze navýšit o výdaje (náklady) na vyvolanou investici. ZDP definuje vyvolanou investici v § 29 odst. 1 takto:

„výdaje vynaložené na pořízení majetku převedeného do vlastnictví jiné osoby nebo předaného jiné

osobě nebo týkající se změny majetku ve vlastnictví jiné osoby a podmiňujícího funkci nebo užívání hmotného majetku uvedeného v §26 odst. 2 písm. b) a c)“

Poměrně komplikovaná dikce toho ustanovení účinná od 1. ledna 2014 umožňuje daňovému subjektu zvýšit vstupní cenu dlouhodobého majetku i v případě, že se jednalo o výdaje vynaložené na změny (úpravy) provedené na cizím majetku. Může jít například o splnění podmínek z územního rozhodnutí, jakými jsou „zesílení příjezdového můstku, vybudování odbočovacího pruhu ze silnice I. třídy, rozšíření cizí komunikace, vybudování chodníků ke stávající cizí komunikace apod.“<sup>8</sup>. ZDP popisuje možnost zvýšení daňové vstupní ceny o výdaje vynaložené na vyvolané investice pouze u dlouhodobého majetku. U nemovité věci evidované jako zásoba lze její ocenění navýšit o výdaje vynaložené na vyvolané investice s odkazem na postup prezentovaný v interpretaci Národní účetní rady I-20 „Účetní zachycení podmíněných investičních výdajů“. ZDP případ, kdy účetní jednotka účtuje o nemovité věci jako o zásobě, speciálně neupravuje. Pro určení správného základu daně je tedy třeba vycházet z obecných ustanovení, případně z legislativy upravující účetnictví, jelikož daňová vstupní cena zásob vychází z jejich účetního ocenění.

Při prodeji vyvolané investice je možné část hodnoty vyvolané investice, která se nestala součástí vstupní ceny dlouhodobého majetku, uplatnit jako výdaj, ale maximálně do výše příjmu z tohoto prodeje, vyplývá z § 24 odst. 2 písm. t) bod 4) ZDP. Pokud investor zná předem cenu, za kterou bude vyvolaná investice prodána, lze předpokládat, že část hodnoty vyvolané investice (ve výši prodejní ceny) použije jako výdaj, který uplatní proti výnosům z prodeje dokončené vyvolané investice. O zbytek hodnoty navýší vstupní cenu hlavního aktiva. Do základu daně se pak tyto výdaje dostanou až v podobě daňových odpisů dlouhodobého majetku, resp. v daňové zůstatkové ceně při jeho prodeji.

V případě bezúplatného převodu (např. na základě darovací smlouvy) lze náklady na vyvolanou investici uplatnit v základu daně pouze prostřednictvím odpisů hlavního aktiva, do jehož vstupní ceny byly náklady na vyvolanou investici promítnuty.

Pokud investor nebude postupovat podle ustanovení ZDP, resp. interpretace Národní účetní rady týkající se vyvolaných investic, protože se tak dobrovolně rozhodl, bude postupovat podle obecných pravidel. Vyvolaná investice bude mít zpravidla podobu stavby (hmotný majetek podle § 26 odst. 2 písm. b) ZDP) nebo pozemku. Daňové dopady převodu vyvolané investice budou

<sup>6</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. prosince 2009, čj. 5 Afs 106/2008 – 47, [on-line]. 2009, [cit. 15. 3. 2015]. Dostupné z: [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2008/0106\\_5Afs\\_0800\\_23286986\\_4b84\\_406d\\_8701\\_fa9ff2572205\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2008/0106_5Afs_0800_23286986_4b84_406d_8701_fa9ff2572205_prevedeno.pdf)

<sup>7</sup> Tamtéž.

<sup>8</sup> SKÁLA M.: *Vyvolané investice*. Buletin Komory daňových poradců ČR, 2015, roč. 2015, č. 3, Praha, Wolters Kluwer, a.s., s. 5.

záviset na jeho formě. V případě prodeje investor zdaní výnos ve výši prodejní ceny. Daňově uznatelným nákladem bude zůstatková cena hmotného majetku v případě stavby a pořizovací cena v případě pozemku. Od roku 2014 může daňový subjekt, který je právnickou osobou, dosáhnout z prodeje pozemku ztrátu, která je daňově uznatelná. V případě převodu majetku formou daru nelze podle § 25 odst. 1 písm. o) ZDP zůstatkovou cenu hmotného majetku ani pořizovací cenu pozemku považovat za daňově uznatelný náklad.

Lze předpokládat, že v případě úplatného převodu nebude investor motivován použít ustanovení o vyvolaných investicích a bude postupovat podle obecných pravidel. Výdaje vynaložené na vyvolané investice tak zahrne do základu daně již ve zdaňovacím období uskutečnění převodu. Pokud bude investor zavázán k bezplatnému převodu, bude pro něj výhodné ustanovení týkající se vyvolaných investic využít a výdaje na vyvolané investice promítnout do vstupní ceny hlavního aktiva.

### Technické zhodnocení na najatém majetku

Pokud nájemce provede technické zhodnocení na najatém majetku, vzniká mu podle § 26 odst. 3 písm. a) ZDP tzv. jiný majetek, který pro daňové účely zařadí do stejné odpisové skupiny, jako kdyby se jednalo o samotný pronajatý majetek. Co se stane s technickým zhodnocením po ukončení nájmu, je zpravidla ošetřeno již v nájemní smlouvě, kde se nájemce může zavázat k:

- uvedení pronajaté věci v původního stav, tj. technické zhodnocení odstranit,
- převedení technického zhodnocení na pronajímatele za úplatu,
- převedení technického zhodnocení na pronajímatele bezúplatně.

Ad a) V případě, že nájemce k okamžiku ukončení nájmu technické zhodnocení odstraní, aby tak pronajatou věc uvedl v původní stav, může podle § 24 odst. 2 bod 2 ZDP uplatnit zůstatkovou cenu technického zhodnocení jako daňově uznatelný náklad. Tento výklad ZDP potvrzuje i Pokyn D-22 v komentáři k § 24 odst. 2, jehož bod 37 uvádí:

*„Daňovým výdajem u nájemce je zůstatková cena technického zhodnocení provedeného nájemcem, pokud nájemce podle smlouvy uvede najatý majetek při skončení nájmu do původního stavu, a to ve zdaňovacím období, kdy byl majetek uveden do původního stavu.“*

Pronajímateli v tomto případě žádné daňové povinnosti nevznikají.

Ad b) Pokud k okamžiku ukončení nájmu dochází k úplatnému převodu technického zhodnocení na pronajímatele, je nutné správně určit, o kolik se zvýší vstupní cena u pronajímatele a jakou část zůstatkové ceny technického zhodnocení si nájemce může uplatnit v základu daně. Od 1. ledna 2014

se postupuje podle § 24 odst. 2 písm. tb) ZDP, který uvádí, že zůstatková cena technického zhodnocení odpisovaného nájemcem je při ukončení nájmu daňově uznatelným nákladem (výdajem) až do výše obdržené náhrady za toto technické zhodnocení. Podle § 29 odst. 6 písm. a) ZDP se v případě, že technické zhodnocení bylo provedeno nad rámec nájmného, zvyšuje vstupní cena u pronajímatele o částku nepeněžního příjmu. Nepeněžním příjmem se zde rozumí buď zůstatková cena, kterou by mělo technické zhodnocení k okamžiku převodu, pokud by bylo rovnoměrně odepisováno nebo hodnota dle znaleckého ocenění. Pronajímatel v tomto případě zvýší vstupní cenu najaté věci o částku nepeněžního příjmu nebo o cenu, kterou za technické zhodnocení zaplatil, pokud ta bude vyšší. V případě, že je cena zaplacená za převod technického zhodnocení nižší než jeho zůstatková cena, představuje pro pronajímatele tento rozdíl zdanitelný příjem.

Ad c) Pokud je k okamžiku ukončení nájemní smlouvy technické zhodnocení přenecháno pronajímateli bezúplatně, nelze v souladu s § 24 odst. 2 písm. tb) ZDP u nájemce uznat zůstatkovou cenu technického zhodnocení ani zčásti jako daňově uznatelný náklad. U pronajímatele se vstupní cena najaté věci zvýší o zůstatkovou cenu, kterou by technické zhodnocení mělo k okamžiku ukončení nájemního vztahu, při rovnoměrném odepisování. Celá tato zůstatková cena představuje pro pronajímatele zdanitelný příjem.

V praxi se můžeme setkat i se situací, kdy je nájemní smlouva ukončena z důvodu, že pronajímatel (vlastník najaté věci) prodá předmět nájmu nájemci. Podle komentáře k § 23 odst. 6 Pokynu D-22 se v takovém případě zůstatková cena technického zhodnocení nestává nepeněžním příjmem pronajímatele, pokud



*Tuto nemovitost vedu pouze v podrozvahové evidenci, protože vznikla technickým zhodnocením původní kůlny.*

Kresba: Ivan Svoboda

nájemce o tuto zůstatkovou cenu navýší vstupní cenu nabytého majetku. Ostatně tak vyplývá i z § 29 odst. 1 písm. a) ZDP, který uvádí:

„Vstupní cenou hmotného majetku se rozumí pořizovací cena, je-li pořízen úplatně. Při odkoupení najatého majetku, u něhož nájemce odepisoval technické zhodnocení podle § 28 odst. 3, je součástí vstupní ceny i zůstatková cena tohoto technického zhodnocení.“

Podle výše uvedeného tedy není možné, aby bývalý nájemce po nabytí najaté věci evidoval nově nabytý majetek odděleně od technického zhodnocení. Dle § 29 odst. 1 písm. a) ZDP dochází k okamžiku nabytí k jejich sloučení.

Technické zhodnocení provedené nájemcem může pro pronajímatele mít podobu nepeněžního příjmu již v okamžiku jeho dokončení. Nájemce se totiž může dohodnout s pronajímatelem, že tímto způsobem uhradí nájemné za pronajatou věc. Nájemce bude pro účely daně z příjmu výdaje vynaložené na provedení technického zhodnocení považovat za nájemné, a to pro něj bude daňově uznatelným nákladem. Pokud je nájemce účetní jednotkou, bude muset tento „nájem“ časově rozlišit a do základu daně zahrnout pouze příslušnou část nákladů. U pronajímatele bude přijaté nájemné ve formě technického zhodnocení představovat zdanitelný příjem, který bude nutné také časově rozlišit.<sup>9</sup> Pronajímatel navíc zvýší o hodnotu technického zhodnocení vstupní cenu svého majetku (najaté věci).

### Vybrané daňové problémy v zákoně o DPH v souvislosti s nemovitými věcmi

Problematika nemovitých věcí je v DPH poměrně rozsáhlá, komplikovaná a v posledních letech zaznamenala mnoho významných změn. V následující části článku budou uvedeny podmínky pro uplatnění daně, osvobození od daně, stanovení nároku na odpočet a určení místa plnění.

#### Dodání nemovité věci – pozemek

Dodání zboží je podle § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH předmětem daně. Podle § 4 odst. 2 ZDPH se za zboží mimo jiné považuje hmotná věc a právo stavby. Dodání nemovité věci (jedná se o podmnožinu věci hmotné) a práva stavby se tedy považuje za plnění, která jsou předmětem daně. Toto obecné pravidlo doplňuje § 56 ZDPH, který definuje podmínky, za kterých lze dodání nemovité věci od daně osvobodit. Do konce roku 2013 platilo, že od daně je vždy osvobozen převod (dodání) pozemku, který není stavebním

pozemkem. Od 1. ledna 2014 se podmínky pro osvobození při dodání pozemku zpřísnily. Aby bylo dodání pozemku osvobozeno od daně, je nutné splnit následující tři podmínky:

- na pozemku se nenachází stavba spojená se zemí pevným základem,
- na pozemku se nenachází inženýrská síť,
- nejde o stavební pozemek.

Ke správné aplikaci ZDPH je klíčový výklad pojmu „pozemek“. ZDPH tento pojem nikterak nedefinuje, a proto se jeho vymezením zabývalo alespoň GFŘ v jedné ze svých informací<sup>10</sup>. Pozemek je zde pro účely DPH definován takto:

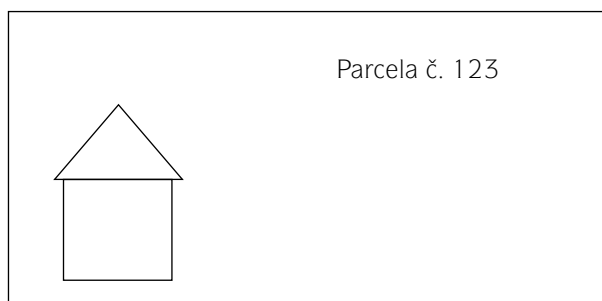
„pozemek geometricky a polohově určený a zobrazený v katastru nemovitostí a označený takto samostatným parcelním číslem“

Tohoto výkladu využívají v současné době zejména developerské společnosti, které pozemky rozčleňují na menší parcely, aby se tak alespoň částečně vyhnuly povinnosti zdanit dodání pozemku. Pro úplnost je uveden modelový obrázek, který znázorňuje možnosti daňové optimalizace v případě prodeje rodinného domu.

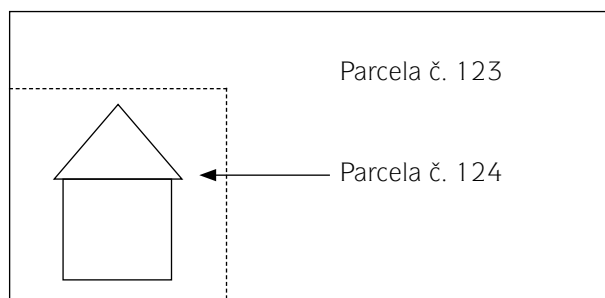
V situaci A je dodání celého pozemku, na němž se nachází rodinný dům, zdanitelným plněním. Jde o dodání pozemku definovaného parcelním číslem 123, které nesplňuje podmínky pro osvobození.

V situaci B dochází ke zdanění pouze parcely č. 124,

#### Situace A



#### Situace B



<sup>9</sup> MACHAČEK I.: *Specifické případy technického zhodnocení*. Daně a právo v praxi. [on-line]. roč. 2008, č. 12, [cit. 15. 3. 2015]. Dostupné z: [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d4454v6406-specificke-pripady-technickeho-zhodnoceni/?search\\_query=Specifick%C3%A9+p%C5%99%C3%ADpady+technick%C3%A9ho+zhodnocen%C3%AD&search\\_results\\_page=](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d4454v6406-specificke-pripady-technickeho-zhodnoceni/?search_query=Specifick%C3%A9+p%C5%99%C3%ADpady+technick%C3%A9ho+zhodnocen%C3%AD&search_results_page=)

<sup>10</sup> GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ.: *Informace GFŘ k uplatňování DPH u dodání a nájmu vybraných nemovitých věcí po 1. 1. 2014*. Praha, [on-line], ©2013, [cit. 1.4.2015]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy>

tj. pozemku, na kterém se nachází stavba. Dodání parcely č. 123 splňuje podmínky pro osvobození a je tedy možné ho uskutečnit jako osvobozené.

Dne 22. prosince 2014 schválila Poslanecká sněmovna parlamentu ČR novelizaci ZDPH. Tato novela přináší mimo jiné i novinky týkající se zdaňování nemovitých věcí. S účinností od 1. ledna 2016 je od daně osvobozeno pouze dodání pozemku, který netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí. ZDPH definuje funkční celek v § 48 odst. 3 jako:

*„pozemek, který slouží k provozu stavby pevně spojené se zemí nebo plní její funkce nebo který je využíván spolu s takovou stavbou. Touto stavbou není inženýrská síť ve vlastnictví jiné osoby než vlastníka pozemku.“*

Snaha zákonodárce je v tomto případě zřejmá. Cílem nového znění ZDPH je znemožnit daňovým subjektům vyhnout se zdanění pouhým rozčleněním pozemku na menší parcely. Další změna se bude týkat způsobu, kterým je vymezen stavební pozemek. V současné době rozumíme stavebním pozemkem takový pozemek, na který bylo vydáno stavební povolení či souhlas s provedením stavby. Od roku 2016 bude definice značně rozšířena. Za stavební pozemek bude nutné pro účely DPH považovat také:

*„...pozemek, na kterém má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí a*

- 1. který je nebo byl předmětem stavebních prací nebo správních úkonů,*
- 2. v jehož okolí jsou nebo byly prováděny stavební práce za účelem zhotovení stavby<sup>11</sup>“.*

Dle důvodové zprávy<sup>12</sup> lze za správné úkony považovat například podání návrhu na změnu územního plánu. Z výše uvedeného můžeme dovodit, že nově bude nutné zdanit i dodání pozemku, ke kterému stavební povolení zatím vydáno nebylo, ale v jehož okolí byly stavební práce již zahájeny. Konkrétně můžeme říci o situaci, kdy ke zdanění pozemku dojde jen díky skutečnosti, že k pozemku (k jeho hranici) byly dovedeny inženýrské sítě. Výklad těchto nových částí zákona ale zatím není ustálen a odborná veřejnost očekává, že ještě do konce roku 2015 vydá GFŘ upřesňující informace k provádění těchto nových ustanovení.

V případě, že je na pozemku zřízena stavba pevně spojená se zemí nebo inženýrská síť, nelze dodání takového pozemku podle § 56 odst. 2 osvobodit, a dodání pozemku bude sdílet daňový režim dané stavby.

Dle nejnovější Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí je ale již v roce 2015 možné osvobodit podle § 56 odst. 2 ZDPH dodání pozemku, na kterém se nachází inženýrská síť ve vlastnictví jiné osoby než vlastníka pozemku. Ve světle této informace pouhá přítomnost stožáru vysokého napětí či potrubí



položeného v zemi (pokud je ve vlastnictví jiné osoby než vlastníka pozemku) již nezpůsobí, že dodání tohoto pozemku bude zdanitelným plněním. Je tomu tak proto, že inženýrská síť ve vlastnictví jiné osoby než vlastníka pozemku netvoří s tímto pozemkem funkční celek a jeho dodání tak lze bez dalšího osvobodit. Již v roce 2015 se tak setkáváme s částečnou aplikací konceptu funkčního celku i u dodání nemovité věci. V plném rozsahu se bude tento koncept pro účely dodání nemovité věci aplikovat až od 1. ledna 2016

### **Dodání nemovité věci – stavba a jednotka**

Dle § 56 odst. 3 ZDPH je dodání stavby či jednotky osvobozeno od daně, pokud od prvního kolaudačního souhlasu nebo ode dne prvního užívání stavby uplynulo více než pět let. Dle přechodných ustanovení platí, že u nemovitosti nabyté do 31. prosince 2012 je tento časový test pouze tři roky. Dle novely účinné od 1. ledna 2016 se bude u nemovité věci, u níž byla provedena tzv. podstatná změna dokončené stavby, pětiletý časový test počítat znovu od tohoto okamžiku. O tom, jak podstatnou změnu dokončené stavby vykládat, vede odborná veřejnost stále debatu. Pokud je dodání stavby či jednotky zdanitelným plněním, je dále nezbytné řešit otázku aplikace správné sazby daně. V případě dodání tzv. stavby pro sociální bydlení je nutné aplikovat první sníženou sazbu (15 %). Co se rozumí stavbou pro sociální bydlení je od roku 2015 definováno v § 48 ZDPH. Jedná se o stavbu obytného domu, pokud výměra podlahové plochy jednotlivých obytných prostor<sup>13</sup> nepřesáhne 120 m<sup>2</sup>, stavbu rodinného domu, pokud jeho výměra nepřesáhne 350 m<sup>2</sup>, či o jednotku, pokud její výměra nepřesáhne 120 m<sup>2</sup>, dále pak jde například o stavby hospiců či dětské domovy pro děti do tří let věku. První sníženou sazbou bude zdaněno i dodání tzv. jiné stavby (dříve nazývané příslušenstvím), která slouží k využití stavby obytného a rodinného domu, a to za předpokladu,

<sup>11</sup> § 56 ZDPH (znění účinné od 1. 1. 2016).

<sup>12</sup> Důvodová zpráva k návrhu zákona č. 360/2014 Sb., Sněmovní tisk 291/0, část č. 1/8 [online]. 2014, [cit. 1.5.2015] Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=291&CT1=0>

<sup>13</sup> ZDPH používá nově od 1. 1. 2015 místo pojmu jednotka pojem obytný prostor.



že je tato jiná stavba zřízena na pozemku, který tvoří s hlavní stavbou tzv. funkční celek. V praxi je díky tomuto ustanovení zdaněno první sníženou sazbou například dodání altánu, garáže či studny náležející k rodinnému či bytovému domu. Měření podlahových ploch se nově od roku 2015 provádí podle nařízení vlády č. 366/2013 Sb. Dle tohoto nařízení již není relevantní výměra tzv. nášlapné plochy, ale tzv. půdorysné plochy. Ta je v § 3 nařízení definována jako:

*„půdorysná plocha všech místností bytu včetně půdorysné plochy všech svislých nosných i nenosných konstrukcí uvnitř bytu, jako jsou stěny, sloupy, pilíře, komíny a obdobné svislé konstrukce. Půdorysná plocha je vymezena vnitřním lícem svislých konstrukcí ohraničujících byt včetně jejich povrchových úprav. Započítává se také podlahová plocha zakrytá zabudovanými předměty, jako jsou zejména skříně ve zdech v bytě, vany a jiné zařizovací předměty ve vnitřní ploše bytu.“*

Nově od roku 2015 se dle § 48 odst. 6 ZDPH do testované výměry podlahové plochy jednotky nezapočítávají plochy místností užívaných spolu s jednotkou, stojící však ve stavbě odděleně od jednotky. Jedná se např. o sklepy či komory.

### **Dodání nemovité věci – právo stavby**

Zdanitelným plněním může být i dodání práva stavby. Převod práva stavby vztahující se k dosud nezastavěnému pozemku (nehmotné právo stavby) je vždy

plněním zdanitelným. Je tomu tak proto, že podmínky pro osvobození vybrané nemovité věci stanovené v § 56 odst. 3 ZDPH (časový test) nemohou být splněny. První kolaudace či první užívání stavby nemohlo nastat, neboť s výstavbou nebylo ani započato. Převod práva stavby vztahující k pozemku, na kterém je již stavba zřízena (zhmotnělé právo stavby), bude sdílet daňový režim dané stavby. V případě, že by dodání takové stavby splnilo podmínky pro osvobození, bude i převod práva stavby plněním osvobozeným.

### **Nájem nemovité věci**

Nájem nemovité věci je podle § 56a ZDPH osvobozeným plněním bez nároku na odpočet. Od 1. ledna 2014 se nájmem nemovité věci rozumí také její podnájem, pacht a podpacht. Mezi výjimky, na které se osvobození nevztahuje, patří:

- krátkodobý nájem nemovité věci,
- nájem prostor a míst k parkování vozidel,
- nájem bezpečnostních schránek,
- nájem strojů nebo jiných upevněných zařízení.

Krátkodobým nájmem se pro účely DPH rozumí nájem trvající nepřetržitě nejvýše 48 hodin, do něhož je možné zahrnout i nájem vnitřního vybavení či související plnění v podobě dodání tepla, elektřiny, vody atd. Pokud bude například uzavřena smlouva o pronájmu nahrávacího studia na celý rok 2015 a nájemce bude mít právo využívat studium každé pondělí od 9 do 11 hodin, bude se jednat o krátkodobý nájem, který není možné od daně osvobodit. Naopak, pokud bude nájem parkovacího místa, bezpečnostní schránky či vybavení bytu považováno za vedlejší plnění k plnění hlavnímu, bude toto sdílet daňový režim plnění hlavního. Tímto způsobem může být také osvobozeno. V případě nájmu prostor a míst k parkování vozidel se sleduje hospodářský účel nájmu. Zdanitelným plněním je vždy pronájem prostor, které mají nájemci sloužit k parkování vozidla. Naopak např. pronájem garáže pro účely uskladnění materiálu či sloužící jako zkušebna hudební skupiny bude plněním osvobozeným.

Pro správnou aplikaci daně je důležitá definice pojmu nájem. ZDPH ani směrnice EU tuto definici nebudují. Významnou úlohu má v tomto ohledu judikatura Evropského soudního dvora (ESD). „Vzhledem k principu nadřazenosti evropského práva nad národními zákony a hlavně vzhledem k povinnosti správních orgánů vykládat národní zákony, jsou-li takového výkladu schopné, v souladu s ním (viz uvedené judikáty ESD), se dostává český plátcé do nezáviděníhodné pozice: jako nezbytná se její nejen znalost Šesté směrnice, ale i judikatury ESD.“<sup>14</sup> Zásadním judikátem zabývajícím se problematikou nájmu je rozhodnutí C-326/99 „Stichting Goed Wonen“ ze dne 4. října

<sup>14</sup> Holubová O.: *Nepřímý účinek Šesté směrnice*. Daně a právo v praxi 10/2005, [on-line]. ©2005, [cit. 15.4.2015]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1540v1516-nepri-my-ucinek-seste-smernice/?search\\_query=\\$issue=1110](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1540v1516-nepri-my-ucinek-seste-smernice/?search_query=$issue=1110)

2001. Kromě toho, že ESD v tomto rozhodnutí zdůraznil pravidlo přednosti komunitárního výkladu pojmu nájem před výkladem jednotlivých národních legislativ, poskytl zde také základní charakteristiky, jimiž se nájem má vyznačovat. Podle ESD se nájmem rozumí „dočasné umožnění používání (nemovité věci) určité osobě za úplaty a s vyloučením poskytnutí stejného práva ostatním osobám.“<sup>15</sup> Pokud si například klub dobrovolných hasičů pronajme na 14 dní areál lezeckého cvičiště, s tím že v této době bude využíváno výhradně jimi, bude se jednat o nájem nemovité věci a služba bude osvobozena. Pokud si ale jako jednotlivec koupím vstupenku, která mi umožní vstup do areálu cvičiště, a budu areál využívat společně s dalšími sportovci, o nájem se jednat nebude.

Další významné rozhodnutí ESD zabývající se problematikou nájmu je C-275/01 „Sinclair Collis“<sup>16</sup> ze dne 12 června 2003. ESD rozhodoval v tomto případě, zda umožnění umístit prodejní automaty v prostorech nemovité věci může být považováno za nájem části nemovité věci. Z uvedeného rozsudku vyplývá, že mezi stěžejní rysy nájemní smlouvy patří mimo jiné: *definice předmětu nájmu včetně jeho výměry a popisu jeho lokace, výhradní právo nájemníka vstupu do najatých prostor a omezení přístupu třetích osob.* V praxi je tedy nutné při určování DPH režimu konkrétní služby spojené s nemovitou věcí analyzovat všechna uvedená kritéria, a pokud nebudou naplněna, lze dovozovat, že poskytnutá služba není nájmem nemovité věci. Sporné mohou být především případy, kdy majitel nemovité věci umožňuje jinému subjektu umístit v prostorech své nemovité věci, např. anténu, reklamní plochu, telefonní stanici.

Dočasné poskytnutí věcného práva k nemovité věci (např. úplatné zřízení věcného břemene) může být podle vyjádření generálního advokáta Jacobse (obsaženo v bodě 92 uvedeného rozsudku)<sup>17</sup> také považováno za nájem nemovité věci a může být osvobozeno od daně.

Ve spojitosti s nájmem vybrané nemovité věci je vhodné zmínit i skutečnost, že od roku 2015 se do obrátu podle § 4a ZDPH opět zahrnují i uskutečněná plnění podle § 56a ZDPH, tj. nájmy vybraných nemovitých věcí. V roce 2014 tomu tak nebylo díky legislativní chybě. Dle vyjádření GFŘ<sup>18</sup> se výpočet výše obrátu stanoví tak, že za měsíce kalendářního roku 2014 se plnění podle §56a ZDPH do obrátu

nezapočítávají, ale za měsíce kalendářního roku 2015 již ano.

### Nabytí nemovité věci – uplatnění odpočtu

Při nabytí nemovité věci má nárok na odpočet daně pouze plátce daně a pouze u takového přijatého plnění, které použije k uskutečňování zdanitelných plnění či plnění osvobozených s nárokem na odpočet. Výše nároku na odpočet závisí na podobě uskutečňovaných plnění, ke kterým je daná nemovitá věc využívána. Pro účely DPH mohou nastat tři odlišné situace.

- Plátce má nárok na odpočet daně v plné výši v případě, že nemovitou věc používá výhradně pro uskutečňování zdanitelných plnění či plnění osvobozených s nárokem na odpočet.
- Plátce má nárok na odpočet daně v krácené výši v případě, že nemovitou věc používá pro uskutečňování zdanitelných plnění i plnění osvobozených bez nároku na odpočet. Tento „mix plnění“ je vždy důvodem pro aplikaci kráceného odpočtu bez ohledu na poměr plnění zdanitelných a osvobozených bez nároku na odpočet.
- Plátce nemá žádný nárok na odpočet v případě, že nemovitou věc používá výhradně pro uskutečňování plnění osvobozených bez nároku na odpočet.

Klíčové je určení tzv. prvotního nároku na odpočet (initial deduction). V okamžiku nákupu nemovité věci musí plátce určit kvalifikovaným odhadem výši nároku na odpočet, tj. odhadnout k jakým plněním bude nemovitá věc používána. Jedná se skutečně o odhad, neboť v okamžiku uplatnění odpočtu není s jistotou rozsah použití nemovité věci znám. Je nezbytné, aby plátce byl kdykoliv schopen prokázat, že při stanovení výše prvotního nároku vycházel z objektivních skutečností a jednal v dobré víře, že předpoklad bude skutečně naplněn. V opačném případě může správce daně nárok na odpočet daně rozporovat. Za objektivní skutečnost lze považovat např. uzavřené smlouvy, smlouvy o smlouvě budoucí, podnikové rozpočty atd.

### Držba nemovité věci – úprava odpočtu

Povinnosti spojené s DPH mohou plátcí, který uplatnil odpočet daně u nemovité věci, vzniknout i v průběhu držby nemovité věci, a to dokonce mnoho let po jejím pořízení. Odpočet daně u nemovitých věcí podléhá podle § 78 odst. 3 ZDPH úpravě, a to ve lhůtě 10 let od pořízení (dále jen „lhůta pro úpravu

<sup>15</sup> DRÁBOVÁ M., HOLUBOVÁ O., TOMÍČEK M., Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 5. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 422.

<sup>16</sup> Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 12. června 2003, „Sinclair Collis“, sp. zn. C-275/01, [on-line]. 2003, [cit. 1.5.2015]. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=47756&pageIndex=0&doclang=en&mode=Ist&dir=&occ=first&part=1&cid=227862>

<sup>17</sup> Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 4. října 2001 „Stichting Goed Wonen“, sp. zn. C-326/99, [on-line]. 2001, [cit. 1.5.2015]. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=46204&pageIndex=0&doclang=en&mode=Ist&dir=&occ=first&part=1&cid=157982>

<sup>18</sup> GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ.: *Informace GFŘ k uplatňování DPH u dodání a nájmu vybraných nemovitých věcí po 1. 1. 2014.* [on-line]. Praha, ©2013, [cit. 1.4.2015]. Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placenidani/Informace\\_k\\_par\\_56\\_od\\_roku\\_2014.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placenidani/Informace_k_par_56_od_roku_2014.pdf)



odpočtu“). Lhůta pro úpravu odpočtu se počítá na kalendářní roky a počíná běžet rokem pořízení nemovité věci. Plátce bude mít povinnost po dobu běhu lhůty pro úpravy odpočtu každý rok sledovat, zda nedošlo ke změně v rozsahu použití nemovité věci. V každém roce plynutí ochranné lhůty, ve kterém dojde ke změně rozsahu použití, provede plátce úpravu odpočtu ve výši 1/10 částky daně na vstupu. Důvodem pro provedení úpravy je změna výše nároku na odpočet, tj. rozdíl mezi výší nároku na odpočet použitou v roce pořízení nemovité věci a výší nároku na odpočet daně v jednotlivém roce ochranné lhůty. Úprava odpočtu se provede pouze v případě, že tento rozdíl je větší než 10 procentních bodů.

### Služby spojené s nemovitou věcí

Nestandardním režimem se řídí také služby vztahující se k nemovité věci. Pokud plátce uskutečňuje službu vztahující se k nemovité věci, určí se místo plnění podle § 10 ZDPH tam, kde se daná nemovitá věc nachází, bez ohledu na to, pro koho je služba poskytnuta. Některé služby, které se tímto režimem řídí, vyjmenovává přímo ZDPH. Patří mezi ně mimo jiné služby znalce, odhadce, realitní kanceláře, služby ubytovací, udělení práv na užívání nemovité věci či služby při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou zejména služby architekta a stavebního dozoru. Další služby vztahující se k nemovité věci jsou např. nájem

nemovité věci, správa budov, ostraha areálu, úklidové práce nebo zahradnické práce. „Kloníme se k názoru, že do této kategorie patří i skladovací služby, pokud jsou poskytovány jenom samotné, resp. nejsou poskytovány jako součást komplexnější služby. O služby související s nemovitostí se naopak nejedná v případě reklamní služby zahrnující použití nemovitosti“<sup>19</sup>.

V případě poskytnutí stavebních nebo montážních prací podle § 92e ZDPH se použije režim přenesené daňové povinnosti (reverse charge), pokud se jedná o poskytnutí služby odpovídající kódu klasifikace CZ-CPA 41 až 43 a tato služba je poskytnuta jinému plátcovi. Tabulka v příloze uvádí některé služby označené danými kódy. K vyjasnění problematiky zařídování prací do oddílů CZ-CPA 41 až 43 vydalo GFŘ dne 31. 8. 2012 dokument s názvem „Informace GFŘ vydaná ve spolupráci s ČSÚ“<sup>20</sup>. Z dokumentu vyplývají následující užitečná doporučení:

- Instalace zařízení, které tvoří nedílnou součást stavby a zajišťuje její funkčnost, patří zpravidla do vybraných oddílů. Výjimkou je pouze situace, kdy je instalace tohoto zařízení explicitně uvedena v oddílu CZ-CPA 33.
- Všechny opravy a údržby zařízení, která jsou nedílnou součástí stavby a zajišťují její funkčnost, představují svým charakterem stavební a montážní práce. Výjimkou jsou drobné opravy v rámci správcovské činnosti, úklidové činnosti a opravy explicitně uvedené v oddílu CZ-CPA 33.
- I zde platí pravidlo, že vedlejší plnění uskutečněné spolu s plněním hlavním sdílí daňový režim plnění hlavního. Pokud je tedy služba, kterou bychom samostatně zařadili do oddílu CZ-CPA 33 poskytována společně se službou patřící do oddílu CZ-CPA 41 až 43 a zároveň se jedná o službu doplňkovou, bude celé zdanitelné plnění provedeno v režimu přenesené daňové povinnosti.

Zatřídít poskytnuté služby přesto není vždy jednoduché. V případě opravy výtahu v administrativní budově se bude jednat o opravu zařízení, které tvoří nedílnou součást stavby a zajišťuje její funkčnost. Tato služba bude poskytnuta v režimu přenesené daňové povinnosti. V případě servisu (prohlídky) výtahu, kterým se zjišťuje správná funkčnost tohoto zařízení, se však režim přenesené daňové povinnosti nepoužije. Jedná se totiž o činnosti patřící do oddílu CZ-CPA 71.2 – Technické zkoušky a analýzy<sup>21</sup>. V komplikovaných případech, kdy si daňový subjekt není jistý správností použití režimu „reverse charge“, lze využít § 92e odst. 2 ZDPH. Z ustanovení vyplývá, že

<sup>19</sup> DRÁBOVÁ M., HOLUBOVÁ O., TOMÍČEK M., Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 5. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 122.

<sup>20</sup> GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ: Informace GFŘ vydaná ve spolupráci s ČSÚ k některým otázkám zařídění stavebních prací. [on-line]. Praha, ©2012, [cit. 1. 4. 2015]. Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/info\\_GFR\\_a\\_CSU.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/info_GFR_a_CSU.pdf)

<sup>21</sup> ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD.: Klasifikace produkce (CZ-CPA) platná od 1. 1. 2015. [on-line]. ©2015, [cit. 1. 4. 2015]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace-produkce-cz-cpa-platna-od-1-1-2015>



v případě, že plátce uplatnil u stavebních či montážních prací režim přenesené daňové povinnosti a plátce, pro kterého bylo plnění uskutečněno, toto plnění zdaní jako plnění na výstupu, má se za to, že daňové plnění režimu „reverse charge“ skutečně podléhá. Se službami podléhající přenesené daňové povinnosti je spojena i nadstandardní povinnost při správě daně. Podle §92a ZDPH je plátce, který uskutečňuje tyto služby stejně tak jako plátce, kterému jsou tyto služby poskytovány, povinen vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty a ve stejném termínu jako daňové přiznání je povinen podat tzv. *Výpis z evidence pro daňové účely podle §92a ZDPH*. V tomto hlášení se u každého plnění spadajícího do režimu přenesení uvádí: hodnota plnění, typ plnění, DIČ protistrany a datum uskutečnění zdanitelného plnění (dále jen DUZP). Plátce, který přijme stavební či montážní službu, je povinen zdanit toto plnění v tom zdaňovacím období, kdy došlo k DUZP.

Transakce s nemovitými věcmi, ale i jejich samotná držba mají zpravidla významné daňové dopady. Vyplývá to především z účetního a daňového ocenění tohoto majetku, které dosahuje zpravidla značné výše, a uplatnění chybných postupů má zásadní dopady na stanovení daňové povinnosti. Z tohoto důvodu, ale také v souvislosti s častými změnami týkajícími se daňové legislativy, zejména pak v poslední době aplikace DPH, by daňové subjekty měly problematice nemovitých věcí věnovat náležitou pozornost.

#### Stavební a montážní práce v režimu přenesené daňové povinnosti

Klasifikace produkce CZ_CPA 41, 42 a 43
<b>41 Budovy a jejich výstavba</b>
41.00.10 Bytové budovy
41.00.20 Nebytové budovy
41.00.30 Výstavba bytových budov
41.00.40 Výstavba nebytových budov
<b>42 Inženýrské stavby a jejich výstavba</b>
42.11.10 Dálnice, silnice, ulice a jiné cesty pro vozidla a pěší a letištní dráhy
42.11.20 Výstavba dálnic, silnic, ulic a jiných cest pro vozidla a pěší a letištních drah
42.12.20 Výstavba železnic a podzemních drah
42.13.20 Výstavba mostů a tunelů
42.21.11 Dálková potrubí pro kapaliny a plyny
42.21.13 Zavlažovací systémy (kanály); vodovodní řady a potrubí; úpravy vod, čistírny odpadních vod a přečerpávací stanice
42.21.24 Vrtání studní a výstavba septiků
42.22.11 Dálkové elektrické a komunikační sítě
42.91.10 Pobřežní a přístavní stavby, přehrad, hráze a jiné hydromechanické stavby
42.99.11 Důlní a výrobní stavby
42.99.12 Stavby pro sport a rekreaci

<b>43 Specializované stavební práce</b>
43.1 Demoliční práce, příprava staveniště a průzkumné vrtné práce
43.2 Elektroinstalační, instalatérské a ostatní stavebně instalační práce
43.22.11 Instalace rozvodů vody a kanalizace
43.22.12 Instalace topení, ventilace a klimatizace
43.22.20 Instalace rozvodů plynu
43.29.11 Izolační práce
43.3 Kompletační a dokončovací práce
43.31.10 Omitkářské práce
43.32.10 Truhlářské práce
43.33.10 Obkladačské práce
43.34.10 Malířské a natěračské práce
43.34.20 Sklenářské práce
43.9 Ostatní specializované stavební práce
43.91.11 Práce na střešních konstrukcích
43.99.10 Izolační práce proti vodě
43.99.20 Lešenářské práce
43.99.40 Betonářské práce
43.99.60 Zednické práce

Zdroj: ČSÚ: Klasifikace produkce (CZ-CPA) - CZ-CPA 41 až 43 (SEKCE F) – stavby a stavební práce. [on-line]. 2011, [cit. 1.9.2015]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/klasifikace-produkce-cz-cpa-cz-cpa-41-az-43-sekce-f-stavby-a-stavebni-prace-39-x.html>

**Radek Bartů**  
Jaroslava Hanková

*Ing. Radek Bartů* vystudoval Fakultu financí a účetnictví na Vysoké škole ekonomické v Praze. Problematikou nemovitých věcí v daních a účetnictví se zabývá již od svého studia, kdy na toto téma zpracoval diplomovou práci. V současnosti působí v daňovém oddělení poradenské společnosti APOGEO, s.r.o. jako daňový poradce a specializuje se především na oblast DPH.

*Ing. Jaroslava Hanková* vystudovala Fakultu financí a účetnictví na Vysoké škole ekonomické v Praze. Je členkou Komory daňových poradců ČR a v oblasti daní působí již více než 8 let. V současné době působí jako manažerka daňového oddělení v poradenské společnosti APOGEO, s.r.o. Ve své praxi se zabývá především daňovou problematikou oblasti developmentu.



## Právo stavby v občanském zákoníku



Petra Budíková

Jistě většina z nás zaznamenala alespoň některý ze zásadních důsledků, které s sebou přineslo přijetí nového občanského zákoníku. Patří mezi ně i opuštění konstrukce, kdy samostatnou věcí v právním slova smyslu mohly být jak stavby, tak pozemky, na nichž stavby stály. Z historického hlediska je tradičnější pojetí stavby jako součásti „svého“ pozemku.<sup>1</sup> Již na počátku 20. století se ovšem ukázala v našich zeměpisných šířkách potřeba od tohoto přísného požadavku o krok ustoupit a byl vytvořen institut práva stavby.<sup>2</sup> Není však ambicí tohoto článku přednést historický exkurs, ani podat vyčerpávající výklad ohledně práva stavby. Věříme však, že při společném zamyšlení se nad tímto institutem bude možné identifikovat základní body, na které by se nejen auditor mohl či měl zaměřit při setkání se s právem stavby.

### Povaha práva stavby

Z hlediska práva je právo stavby věcí, a to věcí nemovitou.<sup>3</sup> Rovněž hned na začátku rozptylme rozpaky, zda se „stavbou“ myslí hmotný objekt (budova) či činnost (výstavba). Je tím totiž obojí. Velmi oblíbenou výkladovou pomůckou je model virtuální bubliny pohlcující pozemek nebo jeho část. Tato bublina, resp. prostor, který ji vyplňuje, dává oprávněnému z práva stavby (stavebníkovi) možnost za sjednaných podmínek dočasně na daném pozemku stavbu zřídit, držet, užívat a požívat (tj. brát plody, či užítky z ní vyplývající). Zpravidla přitom není rozhodující, zda stavebník toto právo skutečně realizuje (začne stavět) či realizuje opakovaně (např. opětovným vystavěním zbořené budovy). Právo stavby jako virtuální bublina existuje bez ohledu na osud svého zhmotnění v podobě vystavěného objektu. Může být rovněž předmětem majetkových dispozic po celou dobu své existence. Lze je prodat, darovat, zatížit zástavou, předmět práva stavby může být pronajat, propachtován, nebo dokonce rozdělen na jednotky, zatížen služebností či zástavním právem. Vlastník pozemku si může vyhradit předchozí



souhlas s takovými dispozicemi. Výhrada je ovšem účinná vůči třetím osobám pouze, je-li zapsána v katastru nemovitostí.

### Vznik práva stavby

Právo stavby vzniká typicky smlouvou, dále vydržením a případně rozhodnutím orgánu veřejné moci.<sup>4</sup> Z hlediska posouzení samotné existence práva stavby může být problematický dualismus práva stavby založeného smlouvou, které vzniká teprve zápisem do veřejného seznamu (katastru nemovitostí), a práva stavby vzniklého vydržením, o němž zákon nic takového nestanoví a teoreticky by mohlo existovat „nedokladováno“. Vzhledem k přísným zákonným požadavkům na vydržení však budou tyto případy vzniku práva stavby zřejmě ojedinělé. V každém případě bude třeba vždy důkladně posoudit vznik a existenci práva stavby a vzhledem k množství možných vedlejších ujednání se nebude možné spolehnout jen na výpis z katastru nemovitostí.

### Dočasnost práva stavby

Výše jsme narazili na charakteristický prvek práva stavby, kterým je jeho dočasnost. Právo stavby lze

<sup>1</sup> Pro úplnost se sluší připomenout, že dle ustanovení § 3055 odst. 1 občanského zákoníku, stavby, které ke dni nabytí účinnosti (nového) občanského zákoníku nebyly ve vlastnictví vlastníka pozemku, na němž stojí, se součástí pozemku nestaly. Stejně tak se součástí pozemku nestaly např. stavby, na kterých vázlo zástavní právo sjednané ve prospěch třetí osoby.

<sup>2</sup> § 1242 občanského zákoníku.

<sup>3</sup> § 1242 občanského zákoníku.

<sup>4</sup> Komentářová literatura hovoří o dosud nerealizovaném zmocnění zřídit právo stavby správním orgánům jako období vyvlastnění. Eventualita zřídit právo stavby soudem v rámci spravedlivého uspořádání smluvních vztahů postupem dle § 577 občanského zákoníku dle našeho vědomí dosud uvažována, resp. diskutována nebyla.

<sup>5</sup> Viz též Novotný, P., Kedroňová, K., Štrosová, I., Štýřová, M.: Nový občanský zákoník. Vlastnictví a věcná práva. 1. vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., str. 106.

<sup>6</sup> § 1246 občanského zákoníku. Rozvazovací podmínkou se myslí podmínka, při jejímž splnění smlouva (a s ní i právo stavby) zaniká.

zříditi nejdéle na dobu 99 let. Není důvod se domnívat, že by si smluvní strany nemohly sjednat prodloužení této lhůty. Trvat na jejím uplynutí, aby poté mohla být smlouva o zřízení práva stavby mezi týmiž stranami znovu uzavřena, by byl zřejmě přílišný formalismus.<sup>5</sup> Případné ujednání o prodloužení jeho trvání však nesmí obcházet pravidlo o dočasnosti, např. pokud by právo stavby zřízené na 99 let bylo již po roce opětovně prodlouženo. Právo stavby je sice dočasné, na druhou stranu je žádoucí, aby jeho existence byla jistá. Zákon tedy vylučuje ujednání rozvazovací podmínky.<sup>6</sup> Na první pohled může působit výkladové obtíže kolize s ustanovením § 1251 odst. 1 občanského zákoníku, který umožňuje stavebníkovi ve smlouvě uložit povinnost provést stavbu do určité doby. Kolizi obou norem lze překlenout jedině výkladem, že s neprovedením stavby ve sjednaném termínu nesmí být spojen důsledek spočívající v zániku práva stavby. Nic však nebrání smluvním stranám sjednat pro ten případ třeba smluvní pokutu. Do problémů se ovšem dostáváme, pokud konstatujeme, že nedodržení lhůty pro provedení stavby stavebníkem je podstatným porušením smlouvy ve smyslu § 2002 občanského zákoníku a že vlastník pozemku má právo od smlouvy o zřízení práva stavby odstoupit. Důsledek by totiž byl stejný jako v případě sjednání „rozvazovací“ podmínky spočívající v neprovedení stavby včas, jen by k jeho dosažení bylo navíc zapotřebí jednostranného úkonu vlastníka pozemku (odstoupení od smlouvy). Je tedy takové odstoupení zapovězeno? Zřejmě nikoli, jednalo by se totiž o důsledek pro vlastníka pozemku příliš nespravedlivý.

Se zánikem práva stavby jsou spojeny i zásadní dopady na další nakládání s právem stavby, neboť v důsledku zániku práva stavby jako předmětu smlouvy zaniká i nájem, pacht či služebnost, zřízené ohledně předmětu práva stavby.<sup>7</sup> Stejnou logikou by zřejmě měly zaniknout i případně vymezené jednotky, což musí každý nabyvatel takové jednotky brát v potaz. Výjimkou je případně existující zástavní právo, které na místo práva stavby bude v případě jeho zániku postihovat (právo na) náhradu a mělo by tedy být realizováno podobně jako pohledávka.

### Úplatnost, či bezúplatnost

Právo stavby lze sjednat jako úplatné i bezúplatné. Lze sjednat rovněž úplatu ve formě pravidelných dávek po dobu trvání práva stavby (stavební plat), který může být objektivně stanovitelným způsobem indexován (např. v závislosti na míře inflace). Při sjednání úplaty je třeba brát zřetel i na sjednání náhrady, která má případně stavebníkovi náležet za zřízení stavby poté, kdy právo stavby zanikne a stavba se stane součástí pozemku. Nebude-li ujednáno jinak, činí náhrada

polovinu hodnoty stavby v době zániku práva stavby. Bližší vodítka ke stanovení hodnoty stavby zákon a zatím ani odborná literatura neposkytují. Z logiky věci plyne, že v případě nerealizování práva stavby v podobě hmotné stavby náhrada stavebníkovi nenáleží.

### Závěrem

Uvedené myšlenky by tedy měly především vzbudit pozornost čtenáře zejména v případě, že se v praxi s právem stavby setká. Jedním z důvodů, proč být ve střehu, je skutečnost, že tento obnovený institut práva stavby si teprve musí u právních odborníků i laiků najít cestu pod kůži. Svou roli v tomto jistě může sehrát i odborná literatura ze země a z časů, ve kterých zákonodárce našel inspiraci ke stávající úpravě.<sup>8</sup>

**Petra Budíková  
Jan Pavlík**

**JUDr. Petra Budíková, LL.M.** je advokátkou a associate partnerem mezinárodní poradenské kanceláře Rödl & Partner, kde působí od roku 2005. Ve své praxi se zaměřuje mimo jiné na právo nemovitostí, M & A transakce a obchodní závazkové vztahy, včetně práva korporátního. Vystudovala Právnickou fakultu Univerzity Palackého v Olomouci, na studiích v německém Pasově získala titul LL.M. Je autorkou mnoha článků z oblasti práva obchodních společností a pravidelně přednáší na odborných akcích. Patří k autorskému týmu nové řady populárně naučných publikací Nový občanský zákoník v nakladatelství Grada.



*Říkal jsem vám, že k této nemovitosti nemáme kolaudační rozhodnutí, protože jsme ještě neukončili zkušební provoz.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

<sup>7</sup> Viz Spáčil, J. a kol.: Občanský zákoník III. Věcná práva (§ 976–1474). Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 907.

<sup>8</sup> Viz např. důvodová zpráva k § 1240 až 1249 občanského zákoníku.

## Test: Nemovitosti



Z nabízených možností je vždy jen jedna správná.

### 1. Podle novelizovaného občanského zákoníku je z právního hlediska

- a) stavba i pozemek samostatná věc movitá
- b) stavba součástí pozemku, na němž je umístěná
- c) součástí stavby pozemek, na němž stavba stojí

### 2. Podle novelizovaného občanského zákoníku je oplocení

- a) součástí pozemku, který oplocuje
- b) samostatnou movitou věcí
- c) drobnou stavbou

### 3. Okamžik nabytí vlastnického práva k nemovité věci

- a) je stanovený v kupní smlouvě
- b) nastává podáním návrhu na vklad do katastru nemovitostí, je-li následně proveden
- c) nastává po úplném zaplacení nemovitosti

### 4. Jednou z metod oceňování nemovité věci sloužící k podnikání je

- a) vyrovnávací metoda
- b) dokladová metoda
- c) výnosová metoda

### 5. České účetní předpisy požadují evidovat

- a) stavbu jako součást pozemku
- b) pozemek jako součást stavby
- c) pozemek a stavbu odděleně

### 6. Stěhování do nové budovy, kterou účetní jednotka vlastní, je

- a) součástí ocenění nové stavby

- b) samostatnou nemovitou věcí
- c) nákladem běžného účetního období

### 7. Nemovitou věc může účetní jednotka daňově odpisovat

- a) na základě rozhodnutí vedení společnosti
- b) při jejím dokončení v souladu s projektem
- c) na základě kolaudačního rozhodnutí

### 8. Technické zhodnocení na nemovité věci provedené nájemcem odpisuje

- a) nájemce, pokud TZ uhradil a má k tomu povolení vlastníka
- b) zásadně vlastník, který musí o TZ zvýšit cenu nemovité věci

- c) nájemce i vlastník rovným dílem

### 9. Právo stavby lze zřídit

- a) na neomezeně dlouhou dobu
- b) na dobu v souladu s daňovými odpisy nehmotného majetku
- c) na omezenou dobu nejdéle 99 let

### 10. Převod práva stavby k dosud nezastavěnému pozemku

- a) je vždy zdanitelným plněním
- b) není nikdy zdanitelným plněním
- c) splňuje podmínky pro osvobození v prvním roce převodu

Test připravila: Libuše Müllerová



## Výpočet poměrových ukazatelů pro přezkoumání hospodaření za rok 2015

Informace uvedené v tomto příspěvku jsou určeny především územním samosprávným celkům, které se rozhodly zadat přezkoumání svého hospodaření auditorovi či auditorské společnosti („auditor“).

### Legislativní rámec

Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů

Auditorský standard č. 52 – přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků

### Zabezpečení přezkoumání hospodaření

Obce, hlavní město Praha, městské části hlavního města Prahy a dobrovolné svazky obcí („územní celek“) mohou podle ustanovení § 4 odst. 1 zákona č. 420/2004 Sb. zadat přezkoumání hospodaření auditorovi (§ 12), který se při přezkoumání řídí ustanoveními § 2, 3 a 10 zákona č. 420/2004 Sb.

### Poměrové ukazatele

Povinnou náležitostí závěru zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření je podle § 10 odst. 4 písm. b) uvedení podílu pohledávek a závazků rozpočtu územního celku a podílu zastaveného majetku na celkovém majetku územního celku („poměrové ukazatele“).

Ministerstvo financí vydává pro přezkoumání za rok 2015 aktuální algoritmus pro výpočet poměrových ukazatelů.

I pro přezkoumání hospodaření za rok 2015 platí, že poměrové ukazatele vypočte územní celek a tento výpočet předá auditorovi ke kontrole. Auditor provede svůj nezávislý výpočet, který s výpočtem územního celku porovná.

V komentáři k poměrovým ukazatelům uvedeným ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření územního celku auditor popíše:

- a) případné významné odchylky mezi výpočtem provedeným územním celkem a auditorem. Zjištěné rozdíly musí auditor před jejich uvedením ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření prověřit a s územním celkem odsouhlasit.

Tento popis může mít např. následující formu:

„Při kontrole výpočtu podílu závazků na rozpočtu bylo zjištěno, že do tohoto výpočtu nebyla zahrnuta hodnota krátkodobých úvěrů ve výši…… Kč. Pokud by krátkodobé úvěry do výpočtu zahrnuté byly, změnila by se výsledná hodnota poměrového ukazatele podíl závazků na rozpočtu z ...% na ...%“.

- b) informaci o významných rozdílech výsledných hodnot ukazatelů při zohlednění zjištěných chyb a nedostatků klasifikovaných podle § 10 odst. 3, písm. b) a písm. c).

Tato informace může mít např. následující formu:

„Při zohlednění zjištěných chyb a nedostatků podle § 10 odst. 3, písm. c), a to ....., by se výsledná hodnota poměrového ukazatele podíl pohledávek na rozpočtu změnila z ...% na ...%“.

Položky uvedené v algoritmu jsou položkami:

- a) rozvahy a výkazu zisku a ztráty pro územní samosprávné celky, svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti (příloha č. 1 a 2 k vyhlášce č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky);
- b) výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu územních samosprávných celků, dobrovolných svazků obcí a regionálních rad – FIN 2-12 M (vyhláška č. 5/2014 Sb., o způsobu termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů regionálních rad regionů soudržnosti).

Aktuální algoritmus pro výpočet poměrových ukazatelů je uveden v přehledu na další straně.



## Algoritmus pro výpočet ukazatelů podle ustanovení § 10 odst. 4 písm. b) zákona č. 420/2004 Sb., pro přezkoumání hospodaření za rok 2015

### Podíl pohledávek na rozpočtu

$$\frac{A \times 100 (\%)}{B}$$

#### A. Vymezení pohledávek

##### Dlouhodobé pohledávky (NETTO)

Dlouhodobé pohledávky (č. ú. 462, 464, 466, 469) vztahující se pouze k následujícímu rozpočtovému roku, pokud je výše splátek k inkasu v následujícím roce stanovena smlouvou, resp. splátkovým kalendářem.

Do komentáře k tomuto poměrovému ukazateli je nutné uvést i celkovou hodnotu dlouhodobých pohledávek územního celku v NETTO hodnotě (rozvaha č. položky A IV., sloupec 3).

Syntetický účet	Krátkodobé pohledávky (v NETTO hodnotě)
311	Odběratelé
312	Směnky k inkasu
313	Pohledávky za eskontované cenné papíry
315	Jiné pohledávky z hlavní činnosti
316	Poskytnuté návratné finanční výpomoci krátkodobé
317	Krátkodobé pohledávky z postoupených úvěrů
335	Pohledávky za zaměstnanci
336	Sociální zabezpečení
337	Zdravotní pojištění
342	Ostatní daně, poplatky a jiná obdobná peněžítá plnění
343	Daň z přidané hodnoty
344	Pohledávky za osobami mimo vybrané vládní instituce
346	Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi
348	Pohledávky za vybranými místními vládními institucemi
361	Krátkodobé pohledávky z ručení
363	Pevné termínové operace a opce
365	Pohledávky z finančního zajištění
367	Pohledávky z vydaných dluhopisů
377	Ostatní krátkodobé pohledávky

#### B. Vymezení rozpočtových příjmů

Příjmy celkem po konsolidaci (skutečnost k 31.12.) plus výsledek hospodaření běžného účetního období (zisk po zdanění z hospodářské činnosti k 31.12., v případě ztráty se uvádí „0“).

### Podíl závazků na rozpočtu

$$\frac{C \times 100 (\%)}{B}$$

#### C. Vymezení závazků

##### Dlouhodobé závazky

Dlouhodobé závazky (č. ú. 451, 452, 453, 456, 457, 459) vztahující se pouze k následujícímu rozpočtovému roku pokud je výše splátek v následujícím roce stanovena smlouvou, resp. splátkovým kalendářem.

Do komentáře k tomuto poměrovému ukazateli je nutné uvést i celkovou hodnotu dlouhodobých závazků územního celku (rozvaha č. položky D II., sloupec 1).

Syntetický účet	Krátkodobé závazky
281	Krátkodobé úvěry
282	Eskontované krátkodobé dluhopisy (směnky)
283	Krátkodobé závazky z vydaných dluhopisů
289	Jiné krátkodobé půjčky
321	Dodavatelé
322	Směnky k úhradě
325	Závazky z dělené správy
326	Přijaté návratné finanční výpomoci krátkodobé
331	Zaměstnanci
333	Jiné závazky vůči zaměstnancům
336	Sociální zabezpečení
337	Zdravotní pojištění
342	Ostatní daně, poplatky a jiná obdobná peněžítá plnění
343	Daň z přidané hodnoty
345	Závazky k osobám mimo vybrané vládní instituce
347	Závazky k vybraným ústředním vládními institucemi
349	Závazky k vybraným místními vládními institucemi
362	Krátkodobé závazky z ručení
363	Pevné termínové operace a opce
366	Závazky z finančního zajištění
368	Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a podílů
378	Ostatní krátkodobé závazky

### Podíl zastaveného majetku na celkovém majetku územního celku

$$\frac{D \times 100 (\%)}{E}$$

#### D. Vymezení zastaveného majetku

Zastavený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek podle inventurních soupisů a analytických účtů, případně operativní evidence, doložený výpisem z listu vlastnictví a úvěrovými smlouvami v BRUTTO hodnotě.

#### E. Vymezení majetku pro výpočet ukazatele

Rozvaha - část A. - Stálá aktiva BRUTTO (rozvaha č. položky A sloupec 1).

Martina Smetanová  
odbor 47 – Centrální harmonizační jednotka  
Hana Ondrušková, Vladimír Remeš  
odbor 17 – Kontrola  
Ministerstvo financí ČR

## Náměstkem ministra financí pro finanční řízení a audit byl jmenován Tomáš Vyhnánek



Tomáš  
Vyhnánek

Náměstkem ministra financí pro finanční řízení a audit byl 24. listopadu 2015 jmenován Tomáš Vyhnánek. Zvítězil ve výběrovém řízení. V tiskové zprávě o tom informovalo ministerstvo financí.

Vyhnánek již sekci řídil po odvolaném Lukášovi Wagenknechtovi.

Tomáš Vyhnánek nastoupil na ministerstvo financí v roce 2014 na místo ředitele odboru Centrální harmonizační jednotka a od 2. července roku 2015 působil jako zástupce náměstka pro řízení sekce Finanční řízení a audit. Předtím pracoval jako manažer ve společnostech Deloitte a ČSOB Advisory, na Úřadu vlády a na Ministerstvu zdravotnictví České republiky.

Ministerstvo má nyní sedm náměstků ministra a jednoho státního tajemníka. Většina současných náměstků měla zájem pokračovat ve funkci. Přihlásili se proto do výběrového řízení, které vyžaduje služební zákon. Nově vybraní náměstci by se měli funkce ujmout od ledna 2016.

-SK-

## RSM Všechny firmy sítě RSM působí od října pod jednotnou značkou

Od 26. října 2015 působí všechny členské firmy sítě RSM pod jednotnou značkou RSM – mají stejné logo a stejnou firemní identitu. Oznámila to v newsletteru firma RSM Tacoma, která je členem globální sítě RSM od roku 2011.

RSM je sedmou největší sítí nezávislých firem poskytujících auditorské, daňové a poradenské služby na světě, jejíž členové působí ve více než 110 zemích, zahrnují více než 730 poboček a přes 37 500 zaměstnanců. Strukturou se tato

globální síť podobá jiným mezinárodním sítím, ale dříve všechny společnosti používaly různé názvy a značky. To se od října 2015 změnilo.

-av-

## Fučík & partneři a Moores Rowland Audit se spojili

Na podzim roku 2015 došlo k obchodnímu spojení společností Fučík & partneři a Moores Rowland Audit. Obě firmy jsou také propojeny prostřednictvím

mezinárodní sítě poradenských kanceláří LeitnerLeitner a svým členstvím v nadnárodním sdružení nezávislých firem Praxity. Společnosti budou vykonávat

svou činnost a poskytovat služby pod jménem Fučík & partneři.

-SK-



inzerce

## Odstartoval další ročník soutěže ČSOB Daňář & daňová firma roku

DAŇAŘ  
DAŇOVÁ  
firma roku  
2015

Pomozte nám vybrat a ocenit nejlepší daňové  
specialisty nebo nejstřícnější finanční úřad roku 2015

Hlasovat můžete až do 8. ledna 2016 prostřednictvím webových stránek [www.danarroku.cz](http://www.danarroku.cz).  
Slavnostní vyhlášení výsledků proběhne 11. února 2016.

Generální partner:



Wolters Kluwer

Parteři:



Mediální partneři:



[www.danarroku.cz](http://www.danarroku.cz)

## Co najdete v e-příloze č. 10/2015

### Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem. Auditři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: [sikorova@kacr.cz](mailto:sikorova@kacr.cz). Předplatitelům je e-příloha zaslána e-mailem.

### Téma čísla – Nemovitosti – část II

- Daň z nemovitých věcí
- Nájem nemovitých věcí v dani z přidané hodnoty

- Povaha úprav pozemků v účetnictví ÚSC

### Právo

- Změny v zákoně o účetnictví v roce 2016 (část první)
- Změny v zákoně o účetnictví v roce 2016 (část druhá)
- Změny v zákoně o účetnictví v roce 2016 (část třetí)

### Daně

- Povinná elektronická podání DPH a ostatních daní od roku 2016 a jejich úskalí
- Novela zákona o dani z přidané hodnoty týkající se režimu přenesení daňové povinnosti

### Zaznamenali jsme

- Firmám hrozí nové trestní paragrafy, místo současných 84 až dvě stě
- Vymezení trestní odpovědnosti právnické osoby dle § 8 zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob
- Patologické chování několika zaměstnanců může zničit i prosperující firmu
- Úřady musí mít smlouvy v registru, jinak nebudou platné, rozhodli poslanci

-MVa-

