

# AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 10/2023

Téma: Novinky v daních



aktuality • informace z komory • stanoviska, názory, diskuze  
• nabídka vzdělávacích akcí • auditorské postupy • vybrané účetní  
problémy • daňová a právní problematika • informace ze zahraničí

## Obsah

### AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Komora auditorů ČR zaslala své připomínky.....	2
Dvoudenní školení se těšilo hojně účasti.....	3
Slavnostní setkání s novými auditory.....	3
Z odborných výborů Komory auditorů ČR.....	3
Ze zahraničí.....	3
Auditoři a daňoví poradci měli možnost diskutovat s bývalým guvernérem ČNB.....	4
Udržitelnost byla tématem tradiční auditorské konference.....	5
Setkání členů výborů pro audit.....	6
Fixní příspěvky jsou splatné do 31. ledna 2024.....	6
Národní účetní rada uspořádala 14. ročník svého semináře.....	7
Výkonný výbor KA ČR vyhlásil povinná vzdělávací témata.....	9

### TÉMA ČÍSLA – NOVINKY V DANÍCH

Editorial ( <i>Jana Skálová</i> ).....	10
Co mění konsolidační balíček roku 2023 v dani z příjmů fyzických osob ( <i>Zuzana Rylová</i> ).....	11
Změny v uplatňování daňových odpisů od roku 2024 ( <i>Martin Gorčík</i> ).....	16
Změny u dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr ( <i>Monika Lodrová, Adam Hussein</i> ).....	21
Změny v DPH od roku 2024 ( <i>Tomáš Brokl</i> )....	26
Spotřební daně a účetní souvislosti ve vazbě na konsolidační balíček ( <i>Ivo Šulc</i> ).....	28
Daň z nemovitých věcí s výhledem na rok 2024 ( <i>Jana Procházková</i> ).....	32
Dorovnávací daň ( <i>Kateřina Mikulková</i> ).....	36
Novinky na poli mezinárodního zdanění ( <i>Kateřina Mikulková</i> ).....	38

### NA POMOC AUDITORŮM

Evropské standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti ( <i>Marie Jandová</i> ).....	41
Automatizované nástroje a techniky v auditu – využití při provádění auditorských postupů ( <i>Lenka Bízová</i> ).....	43
Hugo a Sally se baví o testování jednotkové ceny zásob zboží při ocenění FIFO a standardními cenami ( <i>Martina Křížová Chrámecká</i> ).....	23, 24

Toto číslo vyšlo **22. 12. 2023**

## O činnosti Komory auditorů ČR v roce 2023



Ladislav  
Mejzlík

Konec roku je časem bilancování (a tentokrát to nemyslím v účetním slova smyslu). Podívám-li se na uplynulý rok, považuji za důležité zmínit čtyři

oblasti, na které jsme se na komoře zaměřovali.

První oblastí je příprava nového zákona o účetnictví, který sice prošel vnitřním i vnějším připomínkovým řízením v prosinci 2022, ale jeho podoba stále není konečná. Na jeho tvorbě a připomínkování se dále podílíme, a to prostřednictvím Národní účetní rady a také přímo účastí konkrétních odborníků komory (za pomoci oddělení metodiky) na práci poradní skupiny MF pro přípravu zákona. V říjnu 2023 nás MF oficiálně informovalo o vypořádání našich připomínek z prosince 2022. Převážná část připomínek byla buď akceptována, nebo již nejsou aktuální, neboť se namítaná část změnila díky práci na zákonu během roku 2023. Zcela zásadní připomínkou komory, která nebyla akceptována, je navýšení limitů pro povinný audit účetních závěrek. Aktuální stav návrhu MF je stanovit povinný audit jen pro střední a velké účetní jednotky. Je však nutné si uvědomit, že stávající limity kategorizace účetních jednotek budou novelou směrnice EU valorizovány o 25 % a zároveň bude změněn způsob výpočtu hodnot čistého obrátu tak, že bude zahrnovat jen výnosy z prodeje výrobků, služeb a zboží. V celkovém důsledku to bude znamenat navýšení limitů o více než 300 % a dle našich informací a odhadů

absenci auditů u zhruba 10 tisíc účetních jednotek s celkovým obratem cca 3 biliony korun. Považujeme takový návrh za neuvážený a společensky nebezpečný a stále se snažíme o jeho podobě s MF a dalšími zainteresovanými institucemi vyjednávat.

Druhou oblastí je implementace evropské regulace předkládání zpráv o udržitelnosti a jejich auditu do českého právního systému. Je nutné upravit systém kontinuálního profesního vzdělávání a zkuškový systém tak, aby auditoři získali kvalifikaci nezbytnou k ověřování zpráv o udržitelnosti. Podobu tohoto systému připravily zainteresované výbory komory a schválil ji výkonný výbor. V roce 2024 budou spuštěna první školení pro oblast ESG.

Třetí oblastí je reforma zkuškového systému komory. Ten vyžaduje nejen formální úpravy (přenesení z papíru na počítač apod.), ale je roztržštěný do mnoha zkoušek, a tak musí dojít k jeho zásadní restrukturalizaci a modernizaci obsahu. První nástin této reformy byl předložen výkonnému výboru v prosinci 2023 a zároveň byl tento záměr projednán s MF a RVDA.

Čtvrtou oblastí je prezentace komory a auditorské profese na veřejnosti. Snažíme se změnit grafickou tvář komory, její prezentaci na sociálních sítích a v tiskových materiálech a realizujeme zásadní změny ve vydávání časopisu Auditor. Ten začal vycházet v roce 1992 a za dobu své existence se několikrát zásadně proměnil, avšak jeho tištěná podoba se nezměnila. Nyní jsme přistoupili k jeho celkové restrukturalizaci.

Z časopisu Auditor oddělíme odbornou část, tj. články na zvolené téma, které budou rozsáhlejší a budou vycházet v tištěné podobě jen čtyřikrát do roka pod názvem Auditing. Auditor bude spíše newsletterem (zpravodajem) s informacemi o dění na komoře,

v auditorské profesi a bude vycházet měsíčně pouze elektronicky. Tyto změny jdou ruku v ruce s intenzivnější propagací komory a auditorů na sociálních sítích, přičemž budeme rádi, pokud nám v tom pomůžete jejich sledováním a sdílením.

Na závěr mi dovoluji, abych vám popřál do nového roku především pevné zdraví, klid a osobní spokojenost a také hodně pracovních úspěchů.

**Ladislav Mejzlík**

prezident Komory auditorů ČR

## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se sešel 6. listopadu 2023 a schválil:

- nového člena podvýboru pro IFRS a finanční instituce Jana Tichého,
- navržený postup pro schválení povinného vzdělávacího tématu na rok 2024 a 2025,
- zkušební komisaře ke zkoušce Auditing II,
- termíny zkoušek a kurzů před dílčí auditorskou zkouškou v roce 2024.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil další postup přípravy implementace ESG do vzdělávacího systému KA ČR včetně přípravy postupů zkoušky z oblasti ESG,

- a schválil odpovědi na dotazník IFAC na téma Sustainability & Accountancy Education Survey,
- a doporučil úpravy dotazníku navrženého výborem pro SME/SMP,
- a neschválil návrh úpravy směrnice B7 v části náhrady cestovních nákladů pro členy pomocných výborů,
- a schválil novou přílohu směrnice B21, která se týká poskytování open dat na webu komory,
- a schválil předložený odhad plnění rozpočtu do konce roku 2023 a návrh rozpočtu na rok 2024

a vzal na vědomí:

- informaci o plnění rozpočtu

komory za období leden–říjen 2023,

- zápisy ze zasedání výborů a komisí,
- aktualizaci textu Memoranda v rámci obnovování uzavírání memorand se spolupracujícími institucemi a agenturami v oblasti vzdělávání auditorů,
- informace z kárné komise o statistice uložených kárných opatření,
- informace z legislativního monitoringu.

**Jiří Mikyna**

ředitel úřadu

Komory auditorů ČR

## Komora auditorů ČR zaslala své připomínky

Ministerstvo financí ČR předložilo v termínu od 18. října do 8. listopadu 2023 do vnějšího připomínkového řízení návrh vyhlášky, kterou se mění některé **vyhlášky provádějící zákon o účetnictví v souvislosti s vedením účetnictví v jiné než české měně** (vyhlášky 500–502 a 504). Návrh novely reaguje na zavedení funkční měny do českého účetnictví a na některé další související změny zákona o účetnictví přijaté v rámci konsolidace veřejných rozpočtů (zákon č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů). KA ČR odeslala své připomínky prostřednictvím elektronické knihovny Úřadu vlády eKLEP.

V souvislosti s návrhem **mezinárodního standardu pro ověřovací zakázky v oblasti udržitelnosti ISSA 5000 General Requirements for Sustainability Assurance Engagements and Proposed Conforming and Consequential Amendments to Other IAASB Standards**, který zveřejnila IAASB, probíhalo do 1. prosince 2023 připomínkové řízení. Mezi připomínky, které KA ČR k návrhu standardu zaslala, patří zejména:

- návrh na doplnění praktických příkladů rizik materiální nesprávnosti a auditních postupů při ověřování informací o udržitelnosti,
- návrh na přípravu případových studií, které by pomohly při zavádění standardu do praxe,
- návrh na doplnění části týkající se postupů při ověřování konsolidovaných informací o udržitelnosti, případně přípravu pomůcky upravující danou problematiku,
- návrh na zpřesnění povahy a rozsahu auditních postupů při posuzování toho, jakým způsobem účetní jednotka stanovila materialitu a informace o udržitelnosti, které zveřejní,
- zpřesnění použití ISSA 5000 a ISAE 3410.

Připomínky KA ČR jsou k dispozici na webu komory v sekci Metodika – Metodické pomůcky – ESG – Návrh mezinárodního standardu ISSA 5000.

## Dvoudenní školení se těšilo hojně účasti

Pod názvem *Kdo je připraven, není zaskočen, aneb co platí a co se připravuje* proběhlo 27. a 28. listopadu 2023 školení ve Stříteži u Jihlavy. Bylo určeno zejména malým a středním auditorským praxím a zúčastnilo se jej zhruba 80 posluchačů.

První den přednášel Václav Moll, 1. místopředseda dozorčí komise KA ČR, který měl hned dvě školení, *Příprava malé a střední auditorské praxe na auditorskou sezonu a ISQM1 – Případová studie včetně monitoringu*. Poté se slova ujala

Jana Pilátová, členka Výkonného výboru KA ČR, s přednáškou *Vybrané daňové oblasti ve vazbě na audit ÚZ 2023*. Celým prvním školícím dnem provázeli oba lektory a přítomné v sále Radomír Stružinský, předseda Výboru pro SME/SMP KA ČR, v roli moderátora.

Druhý den se školení zúčastnil prezident KA ČR Ladislav Mejzlík se svou přednáškou zaměřenou na koncept nového zákona o účetnictví.

**Zuzana Klinková**  
oddělení vzdělávání KA ČR

## Slavnostní setkání s novými auditory

Slavnostní setkání nových auditorů se uskutečnilo 20. listopadu 2023 v sídle Komory auditorů ČR.

Setkání se účastnili auditoři, kteří složili slib v posledním roce. Tito noví auditoři museli složit dvanáct, někteří již pouze jedenáct, dílčích částí auditorské zkoušky a splnit tříletou praxi pod vedením odborného auditora a tím splnit povinnost ze zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, a příslušných vnitřních předpisů KA ČR.

Úvodního slova se ujal prezident KA ČR, Ladislav Mejzlík, který přivítal nejen nové auditory, ale také

viceprezidentku Hanu Mužátkovou a předsedu výboru pro správu profese Zdeňka Grygara.

Auditoři se podělili o dojmy ze zkouškového systému, jak zvládli dílčí zkoušky a kurzy před auditorskou zkouškou. Pohovořili o svých začátcích, o počátečních problémech a nových zkušenostech. Prezident s viceprezidentkou informovali o aktualitách komory, o tématu udržitelnosti, které se stane povinným vzdělávacím tématem.

**Jitka Pagačová**  
rejstřík asistentů auditora KA ČR



## Z odborných výborů Komory auditorů ČR

### Výbor pro správu profese

Výbor pro správu profese uspořádal v listopadu diskusní setkání auditorů se členy volených orgánů, kterého se za komoru zúčastnili Jiří Viktorin, místopředseda kárné komise, a Miroslav Zigáček, předseda dozorčí komise. Proběhlo také slavnostní setkání nových auditorů s vedením komory, kde prezident komory přivítal do profese auditory, kteří složili slib v posledním roce.

### Výbor pro SMP/SME

Členové výboru se zabývali podobou dotazníku pro malé a střední auditorské praxe a dále přípravou dvoudenního semináře pro malé a střední auditorské praxe. To je mělo připravit na novou auditorskou sezonu a také upozornit na nejnovější dopady do auditorské praxe vyplývající ze standardu ISQM 1, daňových novinek, z konsolidačního balíčku vlády a také z problematiky ESG.

### Podvýbor pro ESG

Výbor rozšířil syllabus školení na ESG i na auditní metodiku v oblasti nefinančního reportingu. Výsledkem je rozšíření školení z původních 4 modulů na 9 modulů v rozsahu 43 hodin. Připravil redakční plán na sérii tematických článků na jednotlivé ESRS standardy, které budou postupně zveřejňovány v časopise Auditor. Výbor také dokončil komentáře k návrhu standardu ISSA 5000.

-red-

## Ze zahraničí

**IFAC** zveřejnil na svých webových stránkách materiál (Small Business Sustainability Checklist), který by měl malým a středním

podnikům (SME) formou formuláře s navrženými postupy pomoci zmapovat jejich aktuální situaci ve vztahu k otázkám udržitelnosti v oblasti životního prostředí, sociální oblasti a v oblasti správy a řízení. Tento materiál současně obsahuje i některé návrhy opatření, která mohou podnikům pomoci směrem k větší udržitelnosti, a shrnuje důvody, proč je udržitelnost důležitá i pro SME.

**Accountancy Europe** zveřejnila na svém webu materiál (ESG Governance: Questions boards should ask to lead the sustainability transition), který by měl pomoci orgánům společností se začleněním udržitelnosti do strategií a obchodních modelů. Materiál uvádí praktické otázky, které by měli členové orgánů zvážit při přechodu k udržitelnosti. Tyto otázky jsou rozděleny do tří částí – transformace obchodního modelu, sladění správy a řízení podniku s cíli udržitelnosti a podávání zprávy o udržitelnosti a její ověření.

**IESBA** zveřejnila na webových stránkách materiál (Revisions to the Code Relating to the Definition of Engagement Team and Group Audit) shrnující odpovědi na často kladené otázky týkající se revizí definic týmu provádějícího zakázku a auditu skupiny v Mezinárodním etickém kodexu pro auditory a účetní odborníky („kodex“) navazující na revizi ISA 600. Novela kodexu je účinná od 15. prosince 2023.

**IAASB** vydala dne 6. prosince 2023 nový mezinárodní auditorský standard pro audit méně komplexních účetních jednotek (LCE). Nový standard bude možné použít pro audit účetních závěrek méně komplexních účetních jednotek sestavených za období začínající 15. prosincem 2025 nebo po tomto datu.

-ome-



## Auditoři a daňoví poradci měli možnost diskutovat s bývalým guvernérem ČNB

Další setkání s osobností, tentokrát s Miroslavem Singerem, bývalým guvernérem České národní banky (2010–2016), proběhlo 23. listopadu 2023. V květnu 2017 byl zvolen místopředsedou dozorčí rady Moneta Money Bank. Od roku 2017 také působí jako ředitel institucionálních vztahů a hlavní ekonom společnosti Generali CEE Holding.

Diskutovalo se o změnách v oblasti ekonomiky a daňového systému. Předmětem debaty byl i nově přijatý vládní konsolidační balíček a dopady války na Ukrajině včetně vlivů na ekonomickou a energetickou krizi, a to v rámci naší republiky, ale i celé Evropské unie. Padaly také otázky z daňové oblasti a účastníci rovněž debatovali

o potřebě a možnostech využití povinného statutárního auditu. Miroslav Singer se také podělil o své zkušenosti malého severočeského vinaře. Jeho velkým koníčkem je četba, a to především z oblasti historie světové ekonomiky se zaměřením na inflační procesy.

Setkání moderoval daňový poradce a auditor Martin Tuček. Setkání s osobností organizují pro svoje členy společně Komora daňových poradců ČR a Komora auditorů ČR s cílem zprostředkovat názory osobností, které ovlivňují české ekonomické prostředí. Účast se auditorům započítává do KPV dvěma hodinami.

**Jiří Mikyňa**

ředitel úřadu Komory auditorů ČR



Fota: KDP ČR

## Udržitelnost byla tématem tradiční auditorské konference

Již za rok 2024 budou velké české firmy vypracovávat zprávy o udržitelném rozvoji, tzv. reporting udržitelnosti (ESG). Tyto nefinanční informace se budou týkat zejména otázek životního prostředí, sociálních a zaměstnaneckých záležitostí, respektování lidských práv a boje proti korupci a úplatkařství a ověřovat je budou výhradně statutární auditori. Proto byl 9. ročník konference interních a externích auditorů věnován tomuto tématu. Uskutečnil se 9. listopadu 2023 v novém sídle Nejvyššího kontrolního úřadu v Praze, který jej pořádal ve spolupráci s Českým institutem interních auditorů, Komorou auditorů ČR, Radou pro veřejný dohled nad auditem a Ministerstvem financí ČR.

Přítomné přivítal prezident NKÚ Miloslav Kala. Představil nové sídlo NKÚ jako vysoce energeticky šetrnou budovu s geotermálními vrty určenými v zimě

k vytápění a v létě chlazení budovy, solárními panely, zelenou střechou a retenční nádrží na zachytávání dešťové vody.

Konference se zúčastnili i členové prezidia Slovenské komory auditorů (SKAU), Igor Šulaj a Eva Kvasková. Igor Šulaj vyjádřil obdiv k možnosti otevřené výměny názorů v auditorské profesi v Česku a popsal neradostnou situaci na Slovensku. Vzněl zajímavé otázky, například jestli má mít stát stejné povinnosti v oblasti ESG jako soukromé společnosti.

Juraj Brigant, ředitel odboru kontroly MF ČR, krátce představil, jak je na ministerstvu financí rozdělena agenda ESG. Následovalo vystoupení Stanislava Kouby, vrchního ředitele sekce Daně a cla MF ČR, který hovořil o zavádění Směrnice o nefinančním reportování do českého práva. Zdůraznil potřebu „přejít



od účetnictví k reportingu“, tedy o potřebě nadřadit informace datům a číslům.

Prezident Českého institutu interních auditorů Tomáš Pivoňka hovořil o roli interního auditu při posuzování nefinanční výkonnosti firmy. Zdůraznil, stejně jako předchozí řečník, že dává přednost dobrovolnosti při zavádění reportingu o udržitelnosti před povinností. Uvedl, že společnost ČEZ tyto reporty zpracovává již dlouho, protože je k tomu nutí potenciální investoři a ignorování ESG by sráželo hodnotu společnosti na trhu.

Standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti popsala ve svém vystoupení ředitelka Rady pro veřejný dohled nad auditem Eva Racková.

Na závěr představila Petra Jirková Bočáková, předsedkyně podvýboru ESG KA ČR, přehled reportingu udržitelnosti na globální a evropské úrovni. Popsala snahu posunout důležitost nefinančního reportingu na úroveň reportingu finančního, popsala rozdíly mezi těmito dvěma typy a specifika ověřování zpráv o udržitelnosti. Upozornila, že bude kladen důraz na vyváženost zpráv

na rozdíl od předchozích CSR zpráv (Corporate Social Responsibility, Společenská odpovědnost firem) a na nebezpečí greenwashingu. Přítomné také seznámila se základními směrnicemi EU, ESRS a CSRD, kterými se bude vykazování udržitelnosti řídit.

V závěru byl prostor pro dotazy. Stanislav Kouba informoval o vztahu ESG a třetích zemí a upozornil, že okolnosti a trh donutí tyto země zásady udržitelnosti také respektovat. Petra Jirková Bočáková ujistila přítomné auditory, že proces vzdělávání již započal a školení zaměřená na ESG jsou již připravena. Informace o vzdělávání auditorů doplnil prezident KA ČR Ladislav Mejzlík. S těmito změnami budou auditory průběžně seznamováni na webu KA ČR i na stránkách časopisu Auditor.

Prezentace jednotlivých účastníků jsou k dispozici na: <https://www.nku.cz/cz/pro-media/tiskove-zpravy/prichazi-novy-typ-audit-u-krome-ucetnictvi-se-budou-u-firem-kontrolovat-i-nefinancni-zpravy-o-udrzitelnem-rozvoji-id13524/>.

-vk-

## Setkání členů výborů pro audit

Komora auditorů opět podpořila neformální setkání členů výborů pro audit. Schůzka se uskutečnila 23. listopadu 2023 v zasedací místnosti KA ČR a zúčastnilo se jí 15 členů výborů pro audit.

Ladislav Mejzlík, prezident KA ČR, úvodem zdůraznil význam těchto schůzek a připravenost komory tuto aktivitu nadále podporovat jako součást auditorské praxe. Dále účastníky seznámil s nejnovějším legislativním vývojem v oblasti účetnictví a auditu. Rozsáhlejší diskusi vyvolala témata limitů pro povinný audit a především ESG reportingu. Výbory pro audit budou mít nové odpovědnosti ve vztahu ke zprávě o udržitelnosti. Příprava jejich členů na tuto novou roli je tedy důležitá.

Účastníci setkání také hovořili o aktuálním upozornění RVDA týkajícím se nedostatků smluv mezi auditory a subjekty veřejného zájmu. Regulátor žádá výbory pro audit o větší pozornost této záležitosti. V debatě pak zazněla také další regulatorní témata, a to jak získávat informace o výsledcích kontroly kvality u auditorů nebo technika výpočtu 70% stropu na neauditorské služby.

Přítomní se shodli na potřebě průzkumu oblasti odměňování členů výborů pro audit.

Další setkání bylo předběžně naplánováno na duben 2024.

**Stanislav Staněk**

auditor a člen výborů pro audit

## Fixní příspěvky jsou splatné do 31. ledna 2024

Dovolujeme si připomenout, že fixní příspěvky za auditory a auditorské společnosti (včetně asistentů auditora) pro rok 2024 jsou splatné ke dni 31. ledna 2024. 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:**

1. za auditora ve výši 3 500 Kč,
2. za auditorskou společnost ve výši 18 000 Kč,
3. příspěvek auditora nebo auditorské společnosti se zvyšuje o 3 500 Kč za každého asistenta auditora nebo auditora v pracovním poměru.

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

Pokud je platba příspěvků provedena jednou částkou za více osob, je třeba zaslat do oddělení evidence auditorů na e-mail [pagacova@kacr.cz](mailto:pagacova@kacr.cz) rozpis této částky s uvedením evidenčních čísel oprávnění auditorů, resp. registračních čísel asistentů auditora.

**Veronika Rojková**

evidence auditorů KA ČR

## Národní účetní rada uspořádala 14. ročník svého semináře

V pátek 1. prosince 2023 se opět ve Vencovského aule Vysoké školy ekonomické v Praze uskutečnil seminář Národní účetní rady a zahájil jej rektor VŠE v Praze Petr Dvořák. Program 14. ročníku byl zaměřen na novinky v daních, novelu zákona o účetnictví a novelu zákona o auditorech pro rok 2024. Seminář byl živě přenášán pro zájemce, kteří se jej účastnili on-line.

Odborný program svou přednáškou zahájil Stanislav Kouba, vrchní ředitel sekce Daně a cla Ministerstva financí ČR, který účastníky seznámil s aktuálním děním v rámci přípravy nového zákona o účetnictví a následně také se změnami v daních pro rok 2024. Za Ministerstvo financí ČR dále vystoupil Jiří Pelák, ředitel odboru Účetnictví, oceňování a související

odborné profese MF ČR, a hovořil o funkční změně v účetních předpisech.

O další novince, a to o přípravě zpráv o udržitelnosti a jejich ověřování auditory, přednášel Ladislav Mejzlík, prezident Komory auditorů ČR a proděkan Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze.

Jana Skálová, auditorka a daňová poradkyně, členka prezidia KDP ČR, seznámila účastníky s režimem vylučování kursových rozdílů ze základu daně a uvedla i možné související postupy účtování.

O nové struktuře účetních výkazů pro neziskové organizace hovořila Simona Pacáková, auditorka, daňová poradkyně a místopředsedkyně Metodické rady Svazu účetních ČR.







Libor Vašek z katedry finančního účetnictví a auditingu FFÚ VŠE v Praze svou přednášku zaměřil na zobrazení leasingu v účetnictví nájemce i pronajímatele.

S výpočtem současné hodnoty a jejím použitím v účetnictví dle nového zákona o účetnictví seznámila účastníky semináře Alice Šrámková, daňová poradkyně a zástupce Komory certifikovaných účetních, čímž odborný program semináře uzavřela.

V průběhu semináře byly předány ceny za nejlepší diplomové práce s daňovou problematikou. Tuto soutěž vyhlašuje Komora daňových poradců ČR. Účastníci semináře mohli také opět přispět Nadaci Jedličkova ústavu, a to přímo v předsálí Vencovského auly.

Prezentace přednášejících a další fotografie z průběhu semináře jsou k dispozici na webu Národní účetní rady ([www.nur.cz](http://www.nur.cz)).

-VeL-

#### Počet a složení účastníků semináře NÚR (2023)

Profese	Počet	Podíl
Účetní	110	27,3 %
Daňoví poradci	106	26,3 %
Auditoři	70	17,4 %
Daňoví poradci a auditoři (současně)	61	15,1 %
Přednášející a hosté	29	7,2 %
Studenti	21	5,2 %
Odborná veřejnost	6	1,5 %
<b>Celkem</b>	<b>403</b>	<b>100 %</b>



Fota: Daniel Hamerník

## Výkonný výbor KA ČR vyhlásil povinná vzdělávací témata

Výkonný výbor Komory auditorů ČR na návrh výboru pro KPV vyhlásil na zasedání 6. listopadu 2023 povinná vzdělávací témata pro roky 2024 a 2025 a stanovil rozsah a lhůtu pro jejich splnění (podle ustanovení § 3 odst. 5 Vnitřního předpisu pro kontinuální profesní vzdělávání statutárních auditorů KA ČR).

### ESG pro roky 2024 a 2025

- Téma: ESG (Environmental, Social, Governance) – PVT1
- Celkový rozsah: 40 hodin (hodiny lze rozložit do 2 navazujících let)
- Lhůta pro splnění: 31. 12. 2025

Školení musí pokrývat následující oblasti:

1. právní předpisy a standardy upravující podávání přehledu informací o udržitelnosti,
2. analýzu udržitelnosti,
3. právní předpisy a profesní standardy vztahující se k ověření zprávy o udržitelnosti,
4. postupy náležitě péče podniků v oblasti udržitelnosti.

Pro uznání PVT1 je nutné prokázat nabyté znalosti prostřednictvím absolvování kontrolních testů nebo souhrnného kontrolního testu. Kontrolní test/y prověřující znalosti ze všech zmíněných oblastí je možné absolvovat u třetích stran. Pokud takový test/y není/nejsou součástí kurzů absolvovaných třetími stranami, musí být absolvován souhrnný kontrolní test připravený KA ČR.

Do plnění PVT1 budou započítány tyto vzdělávací akce:

1. školení a konference ESG organizované KA ČR, která jsou výslovně označena, že se do plnění PVT1 započítávají,
2. školení, která si auditorské společnosti zajišťují samy pro své zaměstnance,
3. školení organizovaná jinými subjekty (odsouhlasené externí vzdělávací instituce podle § 2 odst. 7

Vnitřního předpisu pro kontinuální profesní vzdělávání statutárních auditorů KA ČR),

4. školení na téma ESG, realizovaná po 1. lednu 2023.

### Nový zákon o účetnictví pro rok 2024

- Téma: Nový zákon o účetnictví a novelizace souvisejících předpisů – PVT2
- Celkový rozsah: 10 hodin
- Lhůta pro splnění: 31. 12. 2024

Školení musí pokrývat následující oblasti:

1. zákon o účetnictví,
2. novelizace souvisejících a navazujících předpisů.

Do plnění PVT2 budou započítány tyto vzdělávací akce:

1. školení organizovaná KA ČR, která jsou výslovně označena, že se do plnění PVT2 započítávají,
2. školení, která si auditorské společnosti zajišťují samy pro své zaměstnance,
3. školení organizovaná jinými subjekty (odsouhlasené externí vzdělávací instituce podle § 2 odst. 7 Vnitřního předpisu pro kontinuální profesní vzdělávání statutárních auditorů KA ČR),
4. vzdělávací akce na téma věcného záměru nového zákona o účetnictví realizované po 1. lednu 2023.

Splnění PVT1 a PVT2 bude plně uznáno i auditorům, kteří absolvovali zcela nebo zčásti jako asistenti auditora, pokud dodrží výše uvedené podmínky.

Stanovený rozsah KPV pro kalendářní rok (tj. 40 hodin) se o hodiny povinného tématu nenavyšuje; účast na vzdělávacích akcích k PVT1 a PVT2 se do tohoto rozsahu započítávají.

**Blanka Dvořáková**  
předsedkyně Výboru pro KPV KA ČR



## Editorial

Vládní konsolidační balíček byl 12. prosince 2023 vyhlášen ve Sbírce zákonů (zákon č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů). Novinek v daních a v dalších zákonech je velké množství, jde o změnu 65 zákonů. Většina nových ustanovení vstupuje v účinnost k 1. lednu 2024. V tomto čísle se zaměříme na vybrané novely daňových zákonů. Nemohu říci, že bychom dokázali připravit všezahrnující přehled. Jedná se spíše o vybrané oblasti nejen z konsolidačního balíčku, které vám doplní znalosti daňové problematiky.

Začneme změnami v dani z příjmů fyzických osob v článku Zuzany Rylové. Toto téma plní náš mediální prostor, je citlivé ekonomicky i politicky. Změny se dotknou zaměstnanců i podnikatelů. Zuzana Rylová v článku rozebírá úpravu příspěvku na stravování, poskytování občerstvení zaměstnancům, omezení limitů pro některé nepeněžitě benefity, změny ve zdanění dohod o provedení práce, zrušení některých osvobození u příjmů a omezení slev. Vše stručně a srozumitelně.

Druhým článkem k dani z příjmů je text od Martina Gorčíka zaměřený na změny v uplatňování daňových odpisů od roku 2024. Mezi nejvíce komentované změny patří omezení daňové uznatelnosti daňových odpisů u osobních automobilů (vozidla kategorie M<sub>1</sub>) na částku 2 miliony Kč. Autor rozebírá i další změny v uplatňování mimořádných odpisů. Článek obsahuje řadu příkladů a bude jistě srozumitelnou pomůckou pro všechny čtenáře.

K tématu zdanění fyzických osob je i třetí článek od autorů Adama Husseina a Moniky Lodrové. Jejich text nám přiblíží změny u dohod u pracích vyko-

návaných mimo pracovní poměr, tedy spojují novelizaci zákoníku práce s oblastí daně z příjmů a pojistnými odvody. Tyto změny patřily k nejvíce diskutovaným odbornou veřejností, své připomínky hlasitě prezentovala i Komora daňových poradců ČR. Za dobrou zprávu je možno považovat to, že se podařilo původně zamýšlenou účinnost změn od 1. ledna 2024 odložit na 1. července 2024. Tím byl získán čas na to, aby se Ministerstvo práce a sociálních věcí ČR a zdravotní pojišťovny zabývaly otázkou, jakým způsobem by se dal navrhovaný systém evidence nastavit, zjednodušit a urychlit tak, aby nepřinášel zejména zaměstnavatelům nadměrnou administrativní zátěž.

Článkem Tomáše Brokla se přesunujeme do oblasti daně z přidané hodnoty, který komentuje nejen změny v počtu sazeb a přesuny položek mezi sazbami, ale také omezení nároku na odpočet u vybraných osobních automobilů (viz článek Martina Gorčíka) a zavedení osvobození od daně s nárokem na odpočet při dodání knih.

Kolega Ivo Šulc si bere na mušku spotřební daň. Jeho článek nejen komentuje změny zákona o spotřebních daních, ale také si klade za cíl seznámit čtenáře s dopadem těchto změn do účetnictví, tedy nastínit jejich vliv na ocenění nakoupených a skladovaných zásob v účetnictví podnikatelských subjektů.

Bez povšimnutí jsme nenechali ani změny v zákoně o dani z nemovitých věcí. Cílem novely, který je zdůrazňován široké veřejnosti, je zejména zvýšení všech sazeb daně v průměru o 80 % současného stavu. Obsahem novely je však celá řada dalších legislativních změn, které budou nabývat účinnosti ve dvou po sobě následujících zdaňovacích obdobích. Autorka Jana Procházková se zaměřuje na změny, které budou účinné od roku 2024.

Další článek je o dorovnávací dani, jeho autorkou je Kateřina Mikulková. Na tento pojem jste už možná narazili a někteří klienti se pídí, o co se vlastně jedná. Přinášíme vám tedy stručný pohled na tuto problematiku. Možná i pro uklidnění, že se to vašich klientů netýká nebo naopak jako zdvižený prst, že bude třeba tomu věnovat v příštím roce pozornost.

Daňový svět neobsahuje pouze změny zakomponované do českého konsolidačního balíčku. Orgány Evropské unie jsou také aktivní a přináší řadu nových iniciativ. Přinášíme přehledový článek Kateřiny Mikulkové o novinách na poli mezinárodního zdanění. V textu se dozvíte o nových návrzích směrnic, o implementované směrnici DAC7 a o tom, jak EU zareagovala v oblasti daňového práva na kroky Ruské federace.

Přeji vám všem krásné čtení.

**Jana Skálová**  
editorka tohoto čísla



# Co mění konsolidační balíček roku 2023 v dani z příjmů fyzických osob



Zuzana Rylová

Od roku 2024 dojde k celé řadě změn. Zaměstnavatelé, zaměstnanci, podnikatelé i další osoby se tedy musejí připravit na změny, které se dotknou jejich daňových povinností od osvobození příjmů až po výpočet, tedy způsob stanovení výše daňové povinnosti. Z množství pozměňovacích návrhů, včetně těch vládních, je evidentní, že změny daní jsou citlivé téma nejen ekonomické, ale i politické. Některé změny jsou spíše než daňovou spravedlností a ekonomickou potřebou ovlivněny současnou politickou situací a silnými zájmovými skupinami, které mají dostatečnou sílu na to, aby si své zájmy prosadily.

V České republice je více než pět milionů zaměstnanců, proto mají změny týkající se závislé činnosti vždy široký celospolečenský dopad a je jim věnována velká pozornost. Některé z následujících změn se jeví výkladově nejednoznačné a, i když ještě nastala jejich účinnost, již se vedou odborné diskuze, kterak vysvětlit např. co se považuje za drobné občerstvení, jestli návštěva divadelního představení s dopravou a noclehem je zájezd nebo kulturní akce, jak ocenit příspěvek na stravování poskytnutý v nepeněžitě formě a další.

## Úprava příspěvku na stravování

Pro situace, kdy zaměstnavatel přispívá svým zaměstnancům na stravování, zákon o daních z příjmů nově definuje jeden společný pojem pro různé formy, které tak budou mít stejný daňový režim. Příspěvkem na stravování se rozumí buď stravování poskytované jako nepeněžní plnění ke spotřebě na pracovišti zaměstnance, nebo v rámci stravování zajišťovaného prostřednictvím jiného subjektu než zaměstnavatele, anebo peněžitý příspěvek na stravování (stravenkový paušál). Příspěvek bude od daně osvobozen, budou-li splněny dvě základní podmínky, a sice pokud bude zaměstnanec během směny vykonávat práci alespoň tři hodiny a nevznikne mu během této směny nárok na stravné v rámci cestovních náhrad. Obdobně se bude postupovat i v případě zaměstnance vykonávajícího činnost, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, jejíž výkon není rozvržen na směny (např. členové orgánů právnických osob, zaměstnanci na dohodu o provedení práce či pracovní činnosti, funkcionáři), také oni musejí odpracovat tři hodiny, aby jim vznikl nárok na osvobození.

Nově se zavádí pro všechny formy příspěvku jeden limit pro osvobození (v úhrnu do výše 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trávající 5 až 12

hodin, pro rok 2023 je toto stravné stanoveno ve výši 153 Kč, takže osvobozená částka činí 107,10 Kč). Do konce roku 2023 není hodnota nepeněžního plnění stravování u zaměstnanců pro účely osvobození limitována, uvedený limit se zatím vztahuje pouze na peněžitě plnění. Pozitivní změna naopak je, že pokud bude směna či výkon práce u zaměstnanců, kteří nemají výkon práce rozvržen na směny, delší než 11 hodin, lze poskytnout ještě jeden příspěvek navíc, a to se bude týkat i peněžitě příspěvku (§ 6 odst. 9 písm. b ZDP). Vyřešila se tím doposud problematická právní úprava například u členů statutárních či kolektivních orgánů, družstev, volebních komisí, dále likvidátorů, starostů.

Na rozdíl od současné úpravy nebude možné v rámci jednoho dne kombinovat příspěvek na stravování a stravné jako druh cestovních náhrad. Bude-li zaměstnanec, který má nárok na příspěvek na stravování, vyslán na pracovní cestu, a ještě v průběhu směny (příp. během dne u zaměstnance, který nemá pracovní dobu rozvrženou na směny) mu vznikne nárok na stravné v rámci cestovních náhrad, nebude toto stravné u zaměstnance předmětem daně. Nicméně pokud by obdržel i příspěvek na stravování, pak tento příspěvek bude zdanitelným příjmem zaměstnance včetně povinných odvodů na pojistné. Toto omezení se neuplatní v případě, že zaměstnanec vznikne nárok na stravné až po skončení směny.

Na straně zaměstnavatele budou daňově uznatelné veškeré výdaje vynaložené na naplnění práv zaměstnanců týkajících se jejich pracovních a sociálních podmínek (tedy i stravování), která vyplývají z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele nebo smlouvy uzavřené se zaměstnancem (§ 24 odst. 2 písm. j bod 4. ZDP).



*Stát prý zvýhodňuje užívání bezemisních vozidel. Od zítra všichni jezdíme do práce na kole.*

*Kresba: Ivan Svoboda*



Pokud zaměstnanci vznikne nárok na příspěvek před 1. lednem 2024, ale k jeho poskytnutí, resp. vyplacení, dojde až od 1. ledna 2024, bude tento příspěvek na straně zaměstnance osvobozen za podmínek, které platily v době, kdy mu nárok na tento příspěvek vznikl, tedy za podmínek roku 2023. Obdobně na straně zaměstnavatele bude za stejných podmínek posuzován příspěvek jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

### Poskytnutí drobného občerstvení zaměstnancům, pracovní snídaně, obědy či večeře

Dlouhodobá nejistota ohledně posuzování plnění v rámci pracovního setkání zaměstnanců např. se zastupci obchodních partnerů zaměstnavatele či profesních sdružení by měla skončit, protože tato plnění z pohledu zaměstnanců jsou považována za výkon práce, z pohledu zaměstnavatele se proto jedná o zajištění pracovních podmínek. V důsledku toho poskytnutí pohoštění či občerstvení v rámci těchto setkání není předmětem daně (za účelem potvrzení tohoto výkladu bylo příslušným způsobem upraveno i ustanovení § 6 odst. 7 písm. e ZDP).

Vedle toho drobné občerstvení, které zaměstnavatel poskytuje zaměstnancům na pracovišti při interních pracovních jednáních a podobně, je podle důvodové zprávy v zásadě vytvořením podmínek přispívajících k efektivnímu výkonu práce stejně jako jiné vybavení pracoviště. Z toho důvodu není považováno za příjem zaměstnance, což také potvrzuje upravené znění § 6 odst. 7 písm. e ZDP. Nicméně pokud je zaměstnavatelem v rámci pracovního jednání poskytnuto jídlo v intenzitě stravování, tj. např. oběd, pak na straně zaměstnance by se měla hodnota takto poskytnutého stravování započítávat do limitu pro osvobození (70 % horní hranice stravného při pracovní cestě zaměstnance ve státní sféře trvající 5 až 12 hodin).

Z pohledu zaměstnavatele je toto pohoštění či občerstvení považováno za výdaje na reprezentaci a nelze je

uplatnit jako daňově uznatelné podle speciální úpravy § 25 odst. 1 písm. t ZDP, ať už se jedná o pohoštění účastníků pracovních setkání s obchodními partnery zaměstnavatele, nebo občerstvení, které je k dispozici zaměstnancům na pracovišti. Obecná úprava § 24 odst. 2 písm. j bod 4. ZDP se v tomto případě neuplatní. Tento výklad ovšem není zcela konzistentní s již uvedeným výkladem občerstvení jako podmínky k výkonu práce, protože výdaje na vytvoření těchto podmínek by měly být daňově uznatelné. Domnívám se, že občerstvení a pracovní schůzky s obchodními partnery ještě budou podrobeny diskusi, jelikož je zřejmé, že klíčová výdajů na zaměstnance a na ostatní osoby by znamenalo jen další administrativu.

### Omezení osvobození některých nepeněžních benefitů zaměstnanců

Na rozdíl od současné úpravy, kdy v rámci plnění uvedených v § 6 odst. 9 písm. d ZDP byl zaveden limit jen na rekreace a zájezdy (do 20 tisíc Kč) a ostatní plnění byla osvobozena bez ohledu na jejich výši, se nově zavádí celkový roční limit pro veškerá plnění uvedená v předmětném ustanovení (např. pořízení zboží nebo služeb zdravotního, léčebného, hygienického a obdobného charakteru, použití zařízení péče o děti předškolního věku, knihovny zaměstnavatele, tělovýchovných a sportovních zařízení, příspěvky na kulturní nebo sportovní akce, příspěvky na tištěné knihy). Tento limit pro osvobozené příjmy je stanoven ve výši poloviny průměrné mzdy, přičemž průměrnou mzdou se rozumí mzda stanovená podle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení (pro rok 2024 je průměrná mzda stanovena ve výši 43 967 Kč). V případě zaměstnance souběžně pracujícího pro více zaměstnavatelů se limit pro osvobození bude posuzovat u každého zaměstnavatele samostatně. Nová úprava se použije na všechna příslušná nepeněžítá plnění, která budou poskytnuta ode dne nabytí účinnosti novely ZDP, tj. od 1. ledna 2024.

Vzhledem k tomu, že se jedná o nepeněžité plnění ve prospěch zaměstnanců, v důsledku zavedení limitu pro osvobození příjmů bude třeba věnovat zvýšenou pozornost ocenění poskytnutých plnění. Pokud zaměstnavatel pořídil zboží či službu za tržní cenu, bude se do limitu zaměstnance započítávat cena, za kterou toto plnění pořídil zaměstnavatel. Pořídil-li zaměstnavatel plnění za cenu, kterou nelze považovat za tržní, např. nižší cena vstupenek byla zaměstnavateli poskytnuta z titulu toho, že je sponzorem kulturní či sportovní akce, mělo by se pro určení výše příjmu plnění ocenit tržní cenou.

Zákonodárce zakotvil v ZDP určitou „vyváženost“ daňového režimu na straně zaměstnance a zaměstnavatele. Do výše, která je osvobozena na straně zaměstnance, je poskytnutá hodnota nepeněžního plnění poskytovaného zaměstnavatelem zaměstnancům daňově neuznatelná podle § 25 odst. 1

písm. h ZDP. Ta část plnění, která od daně osvobozena není, může být na straně zaměstnavatele daňově uznatelná, pokud bude právo zaměstnanců na toto plnění vyplývat z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy (§ 24 odst. 2 písm. j bod 4 ZDP).

### Společenské akce pro zaměstnance

Příjem zaměstnance, a to bez jakéhokoli limitu, je od daně osvobozen za předpokladu, že se jedná o sportovní nebo kulturní akci pořádanou zaměstnavatelem pro omezený okruh účastníků a vzhledem k její povaze je pořádání takové akce zaměstnavatelem obvyklé a její forma a rozsah jsou přiměřené (§ 6 odst. 9 písm. g ZDP). Osvobození se vztahuje nejen na účast zaměstnance, ale také jeho rodinného příslušníka. Jde tedy o akce neveřejného charakteru typu vánoční večírek, mikulášská besídka pro děti zaměstnanců, dětský den, výročí firmy apod. Forma a rozsah by u každého zaměstnavatele měly být posuzovány individuálně, a to s ohledem na dříve pořádané akce, počet zaměstnanců a další okolnosti.

Jelikož příjem zaměstnance bude od daně osvobozený, budou výdaje na pořádání těchto akcí u zaměstnavatele daňově neuznatelné ve smyslu § 25 odst. 1 písm. h ZDP.

### Zrušení výjímky pro zaměstnanecké byty

Obecně platí, že pokud zaměstnavatel zaměstnanci poskytuje nepeněžitě plnění, je příjmem zaměstnance částka, o kterou je jeho úhrada placená zaměstnavatelem nižší, než je cena podle zákona upravujícího oceňování majetku nebo cena, kterou zaměstnavatel za takové plnění účtuje jiným osobám (§ 6 odst. 3 ZDP). Do konce roku 2023 se toto ustanovení nevztahuje na příjem, jež plyne z jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, bytu nebo rodinného domu, v němž měl zaměstnanec bydliště po dobu dvou let bezprostředně před jeho koupí za cenu nižší, než je cena na trhu obvyklá. Od roku 2024 je toto zvýhodnění zrušeno, takže rozdíl mezi nižší cenou kupní a vyšší cenou tržní bude zdanitelným příjmem, nicméně dosavadní zvýhodnění zůstane zachováno pro ty zaměstnance, kteří v takové jednotce, bytě či rodinném domě měli bydliště před 1. lednem 2024.

### Změna limitu pro dohody o provedení práce

U dohod o provedení práce bude doposud pevná částka pro zdanění srážkovou daní ve výši 10 tisíc Kč (při nepodepsaném tzv. prohlášení k dani, § 6 odst. 4 ZDP) v příštím roce závislá na výši průměrné mzdy. V souvislosti s úpravou ustanovení § 7a zákona o nemocenském pojištění bude zákon o daních z příjmů odkazovat na částku rozhodnou pro účast zaměstnanců činných na základě dohody o provedení práce na nemocenském pojištění, která je stanovena pro zaměstnání vykonávaná na základě těchto dohod u téhož zaměstnavatele. Tato

částka má být ve výši 25 % průměrné mzdy zaokrouhlená na 500 Kč dolů. Pro rok 2024 činí průměrná mzda 43 967 Kč, tzn. že půjde o částku 10 500 Kč. Tato změna není účinná již od 1. ledna 2024, ale až od 1. července, a s ohledem na odborné debaty, které se v současnosti vedou ohledně změn na pojistném u dohod o provedení práce, lze očekávat, že by v dané oblasti mohlo ještě dojít ke změnám.

### Zvýhodnění bezemisních vozidel

Poskytuje-li zaměstnavatel zaměstnanci bezplatně silniční motorové vozidlo k používání pro služební i soukromé účely, považuje se za příjem zaměstnance částka ve výši určeného procenta vstupní ceny tohoto vozidla za každý i započatý kalendářní měsíc poskytnutí vozidla (§ 6 odst. 6 ZDP). Stanovené procento závisí na tom, o jak ekologické vozidlo se jedná. Doposud se příjem ve výši 1 % vstupní ceny týkal nejméně ekologických vozidel a ve výši 0,5 % se vztahoval na nízkoemisní vozidla, což platilo i pro bezemisní vozidla. Od roku 2024 bude za zdanitelný příjem považováno 0,25 % vstupní ceny u bezemisních vozidel, což jsou vozidla, která používají jako palivo výlučně elektrickou energii nebo vodík, nebo jiná silniční motorová vozidla, jejichž provoz nemá žádné emise CO<sub>2</sub> (dalším zvýhodněním bezemisních vozidel je prodloužení mimořádných odpisů do konce roku 2028). Bezemisními vozidly nejsou vozidla s hybridním pohonem.

### Zrušení osvobození některých příjmů zaměstnanců

Od roku 2024 budou podléhat zdanění dosud osvobozené dary (osvobozeny byly jen některé dary poskytnuté v souladu s doposud platnou vyhláškou FKSP, a to do úhrnné výše 2 tisíce Kč za zdaňovací období).

Ruší se rovněž ustanovení ohledně osvobození sociálních výpomocí poskytnutých zaměstnavatelem zaměstnanci do výše až 500 tisíc Kč. Nicméně osvobození příjmu, který má obdobný charakter jako sociální výpomoc u zaměstnance zůstane zachováno,



neboť nadále je od daně z příjmů fyzických osob osvobozen bezúplatný příjem poskytnutý na humanitární nebo charitativní účel nebo z veřejné sbírky, pod které lze zahrnout i pomoc při odstranění důsledků např. živelních pohrom, ekologických nebo průmyslových havárií ohrožujících ve značném rozsahu životy, zdraví nebo majetkové hodnoty anebo vnitřní pořádek a bezpečnost (§ 4a písm. k ZDP). Jedná se o pomoc poskytovanou cíleně přímo postiženým osobám, a to bez jakéhokoli omezení v podobě maximální výše nebo vyhlášení nouzového stavu.

Změny ve zdanění fyzických osob, které přináší konsolidační balíček, se netýkají jen zaměstnanců, ale navrženy byly i další změny včetně zrušení některých nezdanitelných částek a slev na dani.

### Změny u některých, doposud osvobozených příjmů

Od roku 2024 končí plné osvobození následujících příjmů (§ 4 a § 4a ZDP):

- příjmy plynoucí z cen z veřejné soutěže, z reklamní soutěže nebo z reklamního slosování a cen ze sportovní soutěže (doposud byly tyto příjmy osvobozeny do částky nepřevyšující 10 tisíc Kč),
- příspěvky poskytované podle zákona upravujícího stavební spoření a státní podporu stavebního spoření,
- nepeněžní plnění nebo sociální výpomoc poskytované zaměstnavatelem z fondu kulturních a sociálních potřeb nejbližším pozůstalým,
- kursový zisk při směně peněz z účtu vedeného v cizí měně a
- bezúplatné plnění poskytnuté fyzickým osobám pro poskytování veřejných kulturních služeb.

Jelikož se jedná o příjmy tzv. ostatní podle § 10 ZDP, budou spadat do nově definované položky (zbytkové kategorie – druhu příjmu) ostatních příjmů podle § 10 odst. 1 písm. q ZDP a budou v úhrnu osvobozeny, pokud v daném zdaňovacím období nepřekročí částku 50 tisíc Kč. Nepeněžní příjem se, jak je obvyklé, ocení podle zákona o oceňování majetku.

### Omezení osvobození příjmů při prodeji cenných papírů a podílů v obchodních společnostech

Současné osvobození příjmů z prodeje cenných papírů (které nejsou a nebyly v obchodním majetku) do výše 100 tisíc Kč zůstalo beze změny. Osvobození příjmu z prodeje cenného papíru nebo podílu v obchodní korporaci při splnění časového testu tři roky, resp. pět let mezi nabytím a prodejem se s účinností od roku 2025 (účinnost je o rok odsunuta) omezí částkou 40 milionů Kč za zdaňovací období. Bude-li příjem z úplatného převodu cenného papíru nebo podílu v obchodní korporaci zahrnut do základu daně jen zčásti a tento cenný papír nebo podíl byl pořízen poplatníkem do 31. prosince 2024, může být jako výdaj uplatněna:

- a) tržní hodnota tohoto cenného papíru nebo podílu určená podle zákona upravujícího oceňování majetku k 31. prosinci 2024, nebo ke dni úplatného převodu tohoto cenného papíru nebo podílu, pokud se tento úplatný převod uskutečnil před 31. prosincem 2024, a dále
- b) u úplatného převodu cenného papíru také výdaje související s uskutečněním prodeje a platby za obchodování na trhu s cennými papíry při jeho pořízení.

Z uvedeného je zřejmé, že v případech, kdy tyto druhy příjmů převyší ve zdaňovacím období uvedený limit, bude částka 40 milionů Kč osvobozena a předmětem zdanění bude jen rozdíl mezi úhradou inkasovanou v daném roce a stanoveným limitem.

### Osvobození ostatních příjmů podle § 10 ZDP

Obecný limit pro osvobození ostatních příjmů, které nejsou osvobozeny na základě jiného ustanovení zákona, je 50 tisíc Kč. V rámci každého druhu příjmů se uplatní osvobození tehdy, pokud úhrn příjmů tohoto druhu za kalendářní rok nepřesáhne uvedenou částku. Půjde-li o příjem podléhající srážkové dani, limit se bude aplikovat na každý jednotlivý příjem.

Podle tohoto obecného limitu se nebudou posuzovat např. příjmy z převodu majetku, příjmy vzniklé v důsledku nesplnění podmínek pro uplatnění nezdanitelných částek nebo příjem obmyšleného ze svěřenského fondu.

K výrazné změně dojde rovněž u příjmů z hazardních her, kde se limit pro osvobození příjmů snížil ze stávajícího 1 milionu Kč na pouhých 50 tisíc Kč. Ke změně ale nedojde ve způsobu zdanění, pro loterie a tomboly bude nadále aplikován strop z hrubé částky příjmů a způsobem zdanění bude nadále srážková daň. Pro ostatní hry pak bude tak jako dosud příjem osvobozen, nepřesáhne-li rozdíl mezi úhrnem výher a vkladů v rámci dané hazardní hry stanovený limit.

### Zrušení některých nezdanitelných částek (§ 15 ZDP)

Z důvodu odstranění určité daňové nespravedlnosti spočívající ve zvýhodnění členství v odborové organizaci oproti jiným neziskovým subjektům, které vyvíjejí činnost v nejrůznějších oblastech, jako jsou např. výchova a vzdělávání mládeže, sport a další, u nichž z titulu členství odpočet od základu daně možný není, bude možnost odpočtu zaplacených členských příspěvků členem odborové organizace odborové organizaci zrušena.

Dále dochází ke zrušení možnosti uplatnění nezdanitelné části základu daně z titulu úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání. Z důvodové zprávy lze seznat, že je to proto, že možnost daňového odpočtu pouze úhrady za závěrečnou zkoušku, a nikoli úhrady za samotné další vzdělávání, dostatečně neplní funkci motivovat dospělou populaci k dalšímu

vzdělávání. U poplatníků s příjmy ze samostatné činnosti nadále mohou být tyto výdaje uplatněny jako daňově uznatelné, pokud souvisí s vykonávanou samostatnou činností.

### Zrušení či omezení některých slev

Zatímco do konce roku 2023 lze uplatnit slevu na dani na manželku či manžela jako osoby vyživované pouze v závislosti na výši jejich příjmů (do 68 tisíc Kč / rok), od roku 2024 dochází k dalšímu omezení a slevu bude možné uplatnit pouze v případě, že vyživovaná osoba zároveň pečuje o dítě do tří let věku. V novém textu § 35bb ZDP je uveden výčet příjmů, které se do vlastního příjmu, tedy do limitu 68 tisíc Kč, nezahrnují. Zatímco některé jiné částky byly z důvodu inflace navýšeny, u této slevy k navýšení nedošlo.

Zrušena bude sleva za umístění dítěte do předškolního zařízení (tzv. školkovné, doposud § 35bb ZDP), která měla pomoci především osobám s nízkými příjmy, ale v konečném důsledku ji nakonec využily hlavně osoby s vyššími příjmy, protože nízkopříjmoví poplatníci ji po uplatnění nezdanitelných částek a ostatních slev zpravidla nemohou pro nízký základ daně využít.

Další slevou, která se ruší, je sleva na studenta (§ 35ba ZDP). Hlavním důvodem je to, že základní sleva plně eliminuje zdanění u výdělku do 205 600 Kč ročně, což odpovídá průměrnému měsíčnímu příjmu ve výši cca 17 100 Kč, takže další slevu na dani většina studentů přivydělávajících si při studiu nevyužije.

### Snížení hranice pro sazbu daně 23 %

Na osoby s vyššími příjmy negativně dopadne snížení hranice pro sazbu 23 % ze 48násobku průměrné mzdy na 36násobek průměrné mzdy. Pro rok 2024 je stanovena průměrná mzda ve výši 43 967 Kč, takže sazba 23 % se bude vztahovat na základ daně převyšující

1 582 812 Kč (v roce 2023 to je 1 935 552 Kč). Tato změna ovlivní nejen daňovou povinnost osob se standardně vysokými příjmy ze závislé činnosti, podnikání či nájmu, ale dopadne také na osoby s jednorázovými příjmy např. z prodeje nemovitostí či kryptoaktiv.

Na některé fyzické osoby může dopadnout i omezení výdajů u vozidel kategorie M<sub>1</sub> částkou 2 miliony Kč, může se na ně vztahovat nová oznamovací povinnost (§ 38t ZDP), kdy i ten poplatník daně z příjmů fyzických osob, kterému nevznikla ve zdaňovacím období daňová povinnost, musí tuto skutečnost oznámit správci daně, pokud v daném nebo bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období vykonával činnost, která je zdrojem příjmů ze samostatné činnosti. Ke změnám dojde i u pojistného na sociální zabezpečení nejen u zaměstnanců a dohod o provedení práce, ale i u poplatníků s příjmy ze samostatné činnosti. Jejich výklad je již nad rámec tohoto článku. Navíc je aktuálně navržena zákonná úprava ještě předmětem poměrně intenzivních diskusí. Jakmile bude dohodnuto konečné řešení zejména v případě dohod o provedení práce, jistě budou tato témata předmětem dalších odborných textů.

**Zuzana Rylová**

*Ing. Zuzana Rylová, Ph.D., pracovala v letech 1991 až 2004 na Finančním ředitelství v Ostravě, v letech 2004 až 2014 učila daně na Katedře účetnictví Ekonomické fakulty VŠB-TU Ostrava. Od roku 1994 se věnuje publikační a lektorské činnosti a od roku 2004 je daňovým poradcem. Působí ve společnosti Marytax s.r.o., je zkušebním komisařem Komory daňových poradců ČR. V letech 2012 až 2021 byla členkou prezidia Komory daňových poradců ČR, je vedoucí sekce fyzických osob při Odborném kolegiu Komory daňových poradců ČR.*





## Změny v uplatňování daňových odpisů od roku 2024



Martin Gorčík

Tento článek je zaměřen pouze na změny v oblasti uplatňování daňových odpisů jako daňově účinných nákladů v základu daně z příjmů. Ze systematického hlediska se jedná o ustanovení článku XV Změna zákona o daních z příjmů uvedeného Vládního návrhu zákona, včetně článku XVI Přejícná ustanovení, který nabývá účinnosti 1. ledna 2024.

Navrhovaná novela zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) se týká mimořádných odpisů a dále zavádí zcela nový způsob odpisování vozidel kategorie M<sub>1</sub> včetně jejich pořízení na finanční leasing.

### Mimořádné odpisy

Mimořádné odpisy jsou historicky upraveny v ustanovení § 30a ZDP. Tento systém daňového odpisování se vztahuje pouze na hmotný majetek zařazený v odpisových skupinách 1 a 2, a to jen pro poplatníky splňující podmínku prvního odpisovatele, která je normována v ustanovení § 31 odst. 6 ZDP. Za prvního odpisovatele hmotného movitého majetku se považuje poplatník, který si jako první pořídil nový hmotný movitý majetek, který dosud nebyl užíván k určenému účelu a u předchozího odpisovatele byl zbožím. Za prvního odpisovatele hmotného movitého majetku se považuje i poplatník, který tento majetek pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii. Výhoda daňového režimu mimořádných odpisů spočívá v tom, že hmotný movitý majetek pořízený v období od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2023 a náležející do první odpisové skupiny odepíše poplatník rovnoměrně bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 12 měsíců a u majetku zařazeného do druhé odpisové skupiny za 24 měsíců s tím, že za prvních 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 60 % vstupní ceny a za dalších bezprostředně následujících 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 40 % vstupní ceny hmotného majetku. Přitom pořízení zmíněného hmotného movitého majetku znamená, že je ve stavu způsobilém obvyklému užívání, kterým se ve smyslu ustanovení § 26 odst. 10 ZDP rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Již uvedený způsob daňového odpisování (v souladu s ustanovením § 30a ZDP) je beze zbytku zachován pro hmotný majetek pořízený od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2023, přičemž se i na technické zhodnocení takového majetku použije ZDP ve znění účinném do 31. prosince 2023.

Novela ZDP s účinností od 1. ledna 2024 zásadním způsobem mění popsany systém daňového odpisování. Především daňový režim mimořádných odpisů je nově použitelný pouze u bezemisních vozidel, a to pořízených v období od 1. ledna 2024 do 31. prosince 2028, přičemž samotné zákonné vymezení bezemisních vozidel není upraveno v § 30a ZDP, nýbrž v ustanovení § 21b odst. 7 ZDP. Dle tohoto zákonného ustanovení se pro účely ZDP bezemisním vozidlem rozumí silniční motorové vozidlo ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 zákona o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích, které používá jako palivo výlučně elektrickou energii nebo vodík, nebo jiné silniční motorové vozidlo, jehož provoz nemá žádné emise CO<sub>2</sub>. Za bezemisní vozidlo tedy nelze považovat vozidlo s tzv. hybridním pohonem, tj. vozidlo, které jako palivo používá elektrickou energii nebo vodík v kombinaci s jiným palivem, kdy v jeho kombinovaném provozu dochází k produkci CO<sub>2</sub>.

Nově bude poplatník oprávněn mimořádné odpisy využít u bezemisních vozidel pořízených, tedy ve stavu způsobilém obvyklému užívání, v období od 1. ledna 2024 do 31. prosince 2028 s tím, že je odepíše bez přerušení za 24 měsíců, kdy za prvních 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 60 % vstupní ceny a za dalších 12 měsíců rovnoměrně do výše 40 % vstupní ceny.

Z navrhovaného znění § 30a ZDP tak vyplývá záměr zákonodárce podpořit zájem poplatníků o pořízení ekologicky šetrnějších vozidel, která bude možno rovnoměrně bez přerušení odepsat do nákladů za 24 měsíců.



## Daňové odpisování vozidel kategorie M<sub>1</sub>

Novela ZDP limituje uplatňování daňových odpisů, jako výdajů daňově uznatelných, hmotného majetku v podobě vozidel kategorie M<sub>1</sub>, když zavádí do ZDP zcela nová ustanovení § 30e až § 30g. Jde tedy o speciální právní úpravu způsobu daňového odpisování, která se týká pouze vozidel kategorie M<sub>1</sub>.

Přitom samotné vymezení tohoto hmotného majetku pro účely ZDP je upraveno v ustanovení § 30g odst. 1. Jedná se o vozidlo kategorie M<sub>1</sub> podle nařízení Evropského parlamentu a Rady upravujícího schvalování motorových vozidel a jejich přípojných vozidel. Konkrétně se vychází z Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2018/858 ze dne 30. 5. 2018 o schvalování motorových vozidel a jejich přípojných vozidel, jakož i systémů, konstrukčních částí a samostatných celků určených pro tato vozidla a o dozoru nad trhem s nimi, o změně nařízení (ES) č. 715/2007 a č. 595/2009 a o zrušení směrnice 2007/46/ES, v platném znění.

Pokud se podíváme do minulosti, limitace v uplatňování daňových odpisů byla dána zákonem č. 438/2003 Sb., a to v podobě omezení výše vstupní ceny vozidel částkou 900 tisíc Kč, resp. částkou 1,5 milionu Kč s účinností od 1. ledna 2005 (zákon č. 669/2004 Sb.).

Naproti tomu navrhovaná právní úprava neomezuje výši vstupní ceny, nýbrž výši daňových odpisů zahrnovaných do základu daně v jednotlivých zdaňovacích obdobích.

## Odpisování vozidel kategorie M<sub>1</sub>

Odpisování vozidla kategorie M<sub>1</sub> je upraveno v ustanovení § 30e ZDP. Základní princip spočívá v tom, že do daňových nákladů se v konkrétním zdaňovacím období zahrne pouze poměrná část odpisů vozidla kategorie M<sub>1</sub>, která je stanovena na základě poměru částky omezení výdajů a úhrnu výdajů vynaložených na takové vozidlo. Na tomto místě je třeba odkázat na obsah

uvedených pojmů, a to částku omezení výdajů a úhrnu výdajů vynaložených na vozidlo kategorie M<sub>1</sub> upravených v § 30e odst. 2 ZDP. Zde je stanoveno, že částka omezení výdajů u vozidla kategorie M<sub>1</sub> činí 2 miliony Kč a úhrn výdajů vynaložených na toto vozidlo se rovná jeho vstupní ceně.

Z poměru omezení výdajů a úhrnu výdajů je zřejmé, že ke krácení odpisů v jednotlivých zdaňovacích obdobích dojde jen v situaci, kdy tento poměr bude menší než jedna.

Smysl a účel této právní úpravy je tak třeba spatřovat v tom, že v souvislosti s vozidlem kategorie M<sub>1</sub> nemůže být prostřednictvím odpisů uplatněno jako daňový výdaj více než zákonem stanovené 2 miliony Kč, a to bez ohledu na vstupní cenu vozidla. Daňové odpisy jsou nadále stanovovány podle obecné úpravy daňových odpisů, tj. nejvýše do vstupní ceny, resp. do zvýšené vstupní ceny v případě dokončeného technického zhodnocení, přičemž je omezena pouze jejich výše, která může být uplatněna jako výdaj daňově uznatelný.

Uvedenou právní úpravu odpisů vozidel kategorie M<sub>1</sub> bude vhodné demonstrovat na následujícím příkladu 1.

### Příklad 1

Poplatník pořídil vozidlo kategorie M<sub>1</sub> za kupní cenu ve výši 4 miliony Kč. Částka omezení výdajů činí 2 miliony Kč. Poměr krácení odpisu je tedy dán poměrem částky omezení výdajů a vstupní ceny vozidla, tedy poměrem 2 mil. Kč / 4 mil. Kč. V daném případě poměr krácení odpisu činí 0,5. Vzhledem k tomu, že tento poměr krácení odpisu je menší než jedna, bude nutno odpisy v jednotlivých zdaňovacích obdobích krátit. Poměrná část odpisu v jednotlivých zdaňovacích obdobích pak bude vypočítána jako součin poměru krácení odpisu a daňového odpisu stanoveného ze vstupní ceny.

## Výpočet v režimu rovnoměrných odpisů

zdaňovací období	výpočet odpisu	stanovený odpis ze vstupní ceny	poměrná část odpisu	zůstatková cena
2024	4 000 000 x 11	440 000 Kč	220 000 Kč	3 560 000 Kč
2025	4 000 000 x 22,25	890 000 Kč	445 000 Kč	2 670 000 Kč
2026	4 000 000 x 22,25	890 000 Kč	445 000 Kč	1 780 000 Kč
2027	4 000 000 x 22,25	890 000 Kč	445 000 Kč	890 000 Kč
2028	4 000 000 x 22,25	890 000 Kč	445 000 Kč	- Kč
<b>celkem</b>		<b>4 000 000 Kč</b>	<b>2 000 000 Kč</b>	

## Výpočet v režimu zrychlených odpisů

zdaňovací období	výpočet odpisu	stanovený odpis ze vstupní ceny	poměrná část odpisu	zůstatková cena
2024	4 000 000/5	800 000 Kč	400 000 Kč	3 200 000 Kč
2025	2 x 3 200 000/(6 - 1)	1 280 000 Kč	640 000 Kč	1 920 000 Kč
2026	2 x 1 920 000/(6 - 2)	960 000 Kč	480 000 Kč	960 000 Kč
2027	2 x 960 000/(6 - 3)	640 000 Kč	320 000 Kč	320 000 Kč
2028	2 x 320 000/(6 - 4)	320 000 Kč	160 000 Kč	- Kč
<b>celkem</b>		<b>4 000 000 Kč</b>	<b>2 000 000 Kč</b>	

Jak je patrné z uvedeného výpočtu, a to jak u rovnoměrného, tak i u zrychleného způsobu odpisování, v jednotlivých zdaňovacích obdobích 2024 až 2028 byly odpisy kráceny, což vedlo k jejich uplatnění pouze do limitní částky omezení výdajů ve výši 2 miliony Kč.

### Technické zhodnocení vozidla kategorie M<sub>1</sub> včetně změněné vstupní ceny

Technické zhodnocení vede ve smyslu ustanovení § 29 odst. 3 ZDP ke zvýšení vstupní, resp. zůstatkové ceny hmotného majetku, a to v tom zdaňovacím období, kdy je dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání. Ustanovení § 30e odst. 3 ZDP normuje právě situaci, kdy je na vozidle kategorie M<sub>1</sub> dokončeno technické zhodnocení. V okamžiku dokončení technického zhodnocení a jeho uvedení do stavu způsobilého obvyklému užívání je poplatník povinen nově určit poměr, kterým se odpisy korigují tak, aby ve svém důsledku byly uplatněny toliko do výše 2 miliony Kč. Tento účel právní normy je naplněn tím, že částka omezení výdajů u tohoto vozidla je rovna rozdílu mezi částkou 2 miliony Kč a úhrnem částí odpisů, které byly daňovým výdajem. Úhrn výdajů vynaložených na toto vozidlo je pak roven součtu zůstatkové ceny v daném okamžiku a výdajů na technické zhodnocení.

### Příklad 2

Poplatník pořídil vozidlo kategorie M<sub>1</sub> za kupní cenu ve výši 4 miliony Kč. Částka omezení výdajů činí 2 miliony Kč. Poměr krácení odpisu je tedy dán poměrem částky omezení výdajů a vstupní ceny vozidla, tedy poměrem 2 mil. Kč / 4 mil. Kč. V daném případě poměr krácení odpisu činí 0,5. Vzhledem k tomu, že tento poměr krácení odpisu je menší než jedna, bude nutno odpisy v jednotlivých zdaňovacích obdobích krátit. Ve zdaňovacím období roku 2026 bylo na daném vozidle dokončeno technické zhodnocení ve výši 200 tisíc Kč, a proto bylo nutno krácení odpisu přepočítat. V daném případě poměr krácení odpisu činí  $1 \frac{335}{2} \frac{870}{870}$ , který byl stanoven v souladu s ustanovením § 30e odst. 3 ZDP. Jedná se o 2 miliony Kč mínus uplatněné odpisy za roky 2024 (220 tisíc Kč) a 2025 (445 tisíc Kč) lomeno součet zůstatkové ceny z roku 2025 (2,67 milionu Kč) a technického zhodnocení (200 tisíc Kč). Poměrná část odpisu v jednotlivých

zdaňovacích obdobích, včetně zdaňovacího období roku 2026, kdy bylo dokončeno technické zhodnocení, bude vypočítána jako součin poměru krácení odpisu a daňového odpisu stanoveného ze vstupní ceny, resp. zvýšené vstupní ceny.

Jak je patrné z uvedeného výpočtu, v jednotlivých zdaňovacích obdobích 2024 až 2029 byly odpisy kráceny, což vedlo k jejich uplatnění pouze do limitní částky omezení výdajů ve výši 2 miliony Kč.

Analogicky jako v případě technického zhodnocení je upravena, a to v ustanovení § 30e odst. 4 ZDP, i kategorie změněné vstupní ceny, tj. situace, kdy dochází ke změně vstupní ceny vozidla kategorie M<sub>1</sub> z jiného důvodu, než je technické zhodnocení nebo v případě snížení vstupní ceny.

V případě technického zhodnocení vozidla kategorie M<sub>1</sub> odpisovaného mimořádnými odpisy podle § 30a ZDP je toto odpisováno samostatně v souladu s ustanoveními § 30a odst. 3 a § 26 odst. 3 písm. a) ZDP jako jiný majetek.

Poplatník je pak povinen daný krácení poměr aplikovat nejen na dané vozidlo, ale i na odpisy dokončeného technického zhodnocení. Ustanovení § 30e odst. 5 ZDP pamatuje i na provedení dalšího technického zhodnocení na vozidle kategorie M<sub>1</sub>, kdy v okamžiku jeho dokončení je částka omezení výdajů u tohoto vozidla i u technického zhodnocení rovna rozdílu mezi částkou 2 miliony Kč a úhrnem částí odpisů vozidla, které byly daňovým výdajem, a částí odpisů technického zhodnocení, které byly výdajem daňově účinným. Úhrn výdajů vynaložených na toto vozidlo i na technické zhodnocení je roven součtu zůstatkové ceny vozidla v daném okamžiku, zůstatkové ceny technického zhodnocení v daném okamžiku a výdajů na další technické zhodnocení.

### Odpisy vozidla kategorie M<sub>1</sub> v rámci spoluvlastnictví

Ustanovení § 30e odst. 6 až 10 ZDP normují uplatňování odpisů vozidel kategorie M<sub>1</sub> v případech, kdy má poplatník k předmětnému hmotnému majetku pouze spoluvlastnický podíl. Základní pravidlo právní normy vychází z toho, že částka omezení výdajů u tohoto podílu je rovna poměrné části limitní částky ve výši 2 miliony Kč, která je vypočítána podle výše spoluvlastnického podílu. Co se týká úhrnu výdajů

zdaňovací období	výpočet odpisu	stanovený odpis ze vstupní a zvýšené ceny	poměrná část odpisu	zůstatková cena
2024	4 000 000 x 11	440 000 Kč	220 000 Kč	3 560 000 Kč
2025	4 000 000 x 22,25	890 000 Kč	445 000 Kč	2 670 000 Kč
2026	4 200 000 x 20	840 000 Kč	390 732 Kč	2 030 000 Kč
2027	4 200 000 x 20	840 000 Kč	390 732 Kč	1 190 000 Kč
2028	4 200 000 x 20	840 000 Kč	390 732 Kč	350 000 Kč
2029	4 200 000 x 20	350 000 Kč	162 804 Kč	- Kč
<b>celkem</b>		<b>4 200 000 Kč</b>	<b>2 000 000 Kč</b>	

vynaložených na tento podíl, je tento roven jeho vstupní ceně.

Pro úplnost je třeba dodat, že ustanovení § 30e odst. 7 až 10 ZDP upravují rovněž zvýšení, resp. snížení spoluvlastnického podílu na předmětném hmotném majetku, včetně dokončeného technického zhodnocení na vozidle kategorie M<sub>1</sub>, které je ve spoluvlastnictví, a změněnou vstupní cenu takového vozidla, které je ve spoluvlastnictví.

### Vozidlo kategorie M<sub>1</sub> pořízené na finanční leasing

Finanční leasing představuje jen jinou formu pořízení hmotného majetku, tzn. že limitace ve výši 2 miliony Kč se u vozidel kategorie M<sub>1</sub> vztahuje na časově rozlišenou úplatu, která je daňově účinným výdajem ve smyslu ustanovení § 24 odst. 4 ZDP. Konkrétně u vozidel kategorie M<sub>1</sub> je úplata u finančního leasingu daňově uznatelným pouze v poměrné části. Poměrná část se stanoví jako podíl částky ve výši 2 miliony Kč a úhrnu úplat souvisejících s finančním leasingem. Tento daňový režim je aplikovatelný jen v situaci, že v souvislosti s finančním leasingem nevznikl jiný majetek podle § 26 odst. 3 písm. c) ZDP.

Uvedené pravidlo bude předmětem následujícího příkladu.

#### Příklad 3

Poplatník uzavřel s leasingovou společností smlouvu o finančním leasingu, když splnil veškeré zákonné podmínky na něj kladené v ustanovení § 21 d ZDP. Smlouva byla sjednána na 54 měsíců s tím, že předmět leasingu byl předán poplatníkovi v dubnu roku 2024. Úplata za celou dobu trvání leasingové smlouvy byla sjednána v celkové výši 2,16 milionu Kč. Limitní částka činí 2 miliony Kč. Poplatník je povinen úplatu uplatněnou v každém jednotlivém zdaňovacím období roku 2024 až 2028 modifikovat. Korekce je dána poměrem limitní částky a celkové hodnoty předmětu leasingu, tj. 2 mil. Kč / 2,16 mil. Kč.

Z uvedeného výpočtu je zřejmé, že časově rozlišenou úplatu v jednotlivých zdaňovacích obdobích poplatník krátil tak, aby do nákladů daňově účinných tuto úplatu zahrnul pouze do výše zákonného limitu 2 miliony Kč.

Pokud je vozidlo kategorie M<sub>1</sub> nabyto jako předmět finančního leasingu, je:

- částka omezení výdajů u tohoto vozidla rovna rozdílu

mezi částkou 2 miliony Kč a úhrnem částí úplat u finančního leasingu, které byly výdajem daňově uznatelným, a

- úhrn výdajů vynaložených na toto vozidlo je roven jeho vstupní ceně.

V rámci režimu finančního leasingu je rovněž upraveno limitní omezení na základě dokončeného technického zhodnocení a v případě změněné vstupní ceny předmětného hmotného majetku.

Dále je v ustanovení § 30e odst. 5 a následujících ZDP pamatováno rovněž na odpisování technického zhodnocení coby jiného majetku, resp. na odpisování výdajů hrazených uživatelem vynaložených na vozidlo kategorie M<sub>1</sub> také v podobě jiného majetku.

Do výdajů daňově účinných se zahrnuje pouze poměrná část odpisu vypočítaná podle poměru částky omezení výdajů u tohoto jiného majetku a úhrnu výdajů vynaložených na tento jiný majetek.

### Společná ustanovení pro vozidla kategorie M<sub>1</sub>

ZDP stanoví v ustanovení § 30g Společná ustanovení pro vozidlo kategorie M<sub>1</sub>. Především je v rámci společných ustanovení vymezeno vozidlo kategorie M<sub>1</sub>, kterým se pro účely ZDP rozumí vozidlo kategorie M<sub>1</sub> podle nařízení Evropského parlamentu a Rady upravujícího schvalování motorových vozidel a jejich přípojných vozidel.

Právní úprava limitace nákladů spojených s vozidlem M<sub>1</sub> také zasahuje do pravidel v podobě pokračování v daňovém odpisování, které je komplexně vymezeno v ustanovení § 30 odst. 10 ZDP. Toto zákonné ustanovení totiž zamezuje vzniku přečeňovacích efektů, které by byly přeneseny do základu daně z příjmů.

V rámci společných ustanovení je upravena i daňová zůstatková cena předmětného hmotného majetku pro standardní případy jeho vyřazení. Tato zůstatková cena se určí tak, jako by bylo vozidlo odpisováno bez přerušení po minimální dobu odpisování. ZDP neurčuje, jakým způsobem odpisování se zůstatková cena stanoví, tzn. že je to ponecháno na vůli poplatníka. Pokud poplatník daňové odpisy neuplatňoval, platí fikce v tom smyslu, že byly uplatňovány rovnoměrné odpisy bez zvýšení odpisu v prvním roce odpisování, tj. podle § 31 odst. 1 písm. a) ZDP.

Dále je nutno odkázat na ustanovení § 30g odst. 4 ZDP, které jednoznačně vylučuje aplikaci ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) ZDP. Z obecného hlediska

zdaňovací období	počet měsíců finančního leasingu	výpočet úplaty	úplata	poměrná část úplaty
2024	9	9 x 40 000	360 000 Kč	333 333 Kč
2025	12	12 x 40 000	480 000 Kč	444 444 Kč
2026	12	12 x 40 000	480 000 Kč	444 444 Kč
2027	12	12 x 40 000	480 000 Kč	444 444 Kč
2028	9	9 x 40 000	360 000 Kč	333 335 Kč
<b>celkem</b>			<b>2 160 000 Kč</b>	<b>2 000 000 Kč</b>

toto zákonné ustanovení umožňuje poplatníkům zahrnout do základu daně příjmy, které bezprostředně a věcně souvisí s náklady, které nebyly daňově uznatelnými. Příjem, který bezprostředně souvisí s náklady, které byly vyloučeny ze základu daně z důvodu aplikace ustanovení § 30e a § 30f ZDP, se tak zahrne do základu daně v plné výši, tj. bez možnosti aplikace ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) ZDP.

Jak již bylo uvedeno, § 30g odst. 5 ZDP výslovně stanoví, že limitující ustanovení § 30e odst. 1 a 5 a § 30f odst. 1 a 5 ZDP u vozidel kategorie M<sub>1</sub> se nepoužijí, pokud je poměr, podle kterého se počítá poměrná část odpisů nebo úplaty u finančního leasingu, roven jedné nebo vyšší než jedna.

Dále platí, že ne všechna vozidla kategorie M<sub>1</sub> jsou postižena limitací ve smyslu ustanovení § 28 odst. 6 věty druhé ZDP, § 30e odst. 1 a 5 a § 30f odst. 1 a 5 ZDP. Z limitace jsou tedy vyloučena vozidla kategorie M<sub>1</sub>, která jsou sanitním nebo pohřebním vozidlem nebo jsou využívána k provozování silniční motorové dopravy na základě koncese, a vozidla kategorie M<sub>1</sub> poplatníka, který ho poskytuje jako předmět finančního leasingu, a to i v případě, že je finanční leasing ukončen před uplynutím minimální doby finančního leasingu nebo nedojde k převodu vlastnického práva na uživatele.

### Přechodná ustanovení

Závěrem je třeba upozornit na přechodná ustanovení k uvedeným, navrhovaným změnám ZDP ve vztahu

k vozidlům kategorie M<sub>1</sub>. Nová právní úprava v ustanoveních § 30e až 30g a § 28 odst. 6 věty druhé ZDP se u vozidel kategorie M<sub>1</sub> nepoužije na vozidla, která poplatník uvedl do stavu způsobilého obvyklému užívání nebo začal užívat jako předmět finančního leasingu před prvním dnem prvního zdaňovacího období započatého ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, tj. od 1. ledna 2024.

### Závěr

Cílem tohoto příspěvku bylo seznámit čtenáře se základními principy nové právní úpravy, která se týká limitace nákladů souvisejících s vozidly kategorie M<sub>1</sub>. Konsolidační balíček byl 12. prosince 2023 vyhlášen ve Sbírce zákonů jako zákon č. 349/2023 Sb. s účinností od 1. ledna 2024. Bude záviset na každodenní praxi, jakým způsobem budou předmětná zákonná ustanovení upravující náklady ve vazbě na vozidla kategorie M<sub>1</sub> poplatníci daně z příjmů aplikovat.

**Martin Gorčík**

*Ing. Martin Gorčík vystudoval obor Finance na Ekonomické fakultě VŠB-TU Ostrava. Od roku 2001 působí jako daňový metodik, nejprve na Finančním ředitelství v Ostravě a poté na Finančním úřadě pro Moravskoslezský kraj, a to na Oddělení daně z příjmů právnických osob.*



# Změny u dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr



Monika Lodrová



Adam Hussein

Novelou zákoníku práce<sup>1</sup>, která (s několika výjimkami) nabyla účinnosti dne 1. října 2023, se mj. provádí transpozice evropských směrnic o vyváženosti pracovního a osobního života (work-life balance, WLB) a předvídatelných pracovních podmínkách<sup>2</sup>. Nová právní úprava míří zejména na posílení práv a ochrany zaměstnanců pracujících na dohody o pracovní činnosti (dále také „DPC“) a dohody o provedení práce (dále také „DPP“) a v důsledku je přibližuje práci na pracovní poměr.

Další významnou novinkou, která mění režim dohod o provedení práce v oblasti daně z příjmů a pojistných odvodů je zastropování úlev z pojistných odvodů zavedením druhého limitu v případě dohod uzavřených

s více zaměstnavateli. Tato změna je součástí ozdravného balíčku<sup>3</sup>, který byl vyhlášen ve Sbírce zákonů 12. prosince 2023.

## Změny u dohod konaných mimo pracovní poměr v oblasti pracovněprávní

Práce na dohodu zůstává v principu stále prací na zvanou s nulovým počtem garantovaných hodin. I povinné náležitosti dohod zůstávají v zásadě totožné (písemná forma, doba trvání, sjednaná práce, odměna). Novela zákoníku práce však přináší s implementací evropských směrnic větší předvídatelnost a řadu nových práv, na které jsme v českém právním prostředí dosud nebyli zvyklí.

Dále uvádíme hlavní změny, na které v praxi musí zaměstnavatelé u DPC/DPP reagovat.

### Zavedení informační povinnosti

Zaměstnavatel musí nově nejpozději do sedmi dnů od vzniku pracovněprávního vztahu písemně informovat zaměstnance o zákonem určených právech a povinnostech vyplývajících pro ně z pracovněprávního vztahu<sup>4</sup>. Některé informace (např. o výměře dovolené, rozsahu minimálního denního a týdenního odpočinku)

může zaměstnavatel sdělit odkazem na právní nebo vnitřní předpis. Typicky se bude jednat o zákoník práce nebo pracovní řád. MPSV na svých stránkách uvádí vzory informačních dokumentů<sup>5</sup>, ale podle našeho názoru lze informaci pro zaměstnance i zestručnit.

Odkazem však nelze sdělit informace o názvu a sídle zaměstnavatele, bližším označení sjednané práce a místě výkonu práce, stejně jako o předpokládaném rozsahu pracovní doby a kolektivních smlouvách, které upravují pracovní podmínky zaměstnance.

Zaměstnavatelé budou mít též možnost poskytovat informace v elektronické podobě. Zaměstnancům by však kromě přístupu k těmto informacím mělo být umožněno i jejich uložení či tisk.

Co se týká informační povinnosti, zákoník práce tak vztahy na základě DPC/DPP v zásadě staví na roveň pracovnímu poměru.

### Právo zaměstnance na písemný rozvrh pracovní doby

Další významnou změnou je povinnost zaměstnavatele vypracovat rozvrh pracovní doby i pro zaměstnance pracující na dohodu. Zaměstnavatel má povinnost seznámit zaměstnance s rozvrhem (resp. alespoň nejbližší směnou) nebo jeho změnou alespoň tři dny předem. Je možné se však pro vyšší flexibilitu dohodnout i na kratší době seznámení, např. 1 den.<sup>6</sup> Prakticky pak lze seznamovat papírově i elektronicky, ale doporučujeme zvolit vždy takový způsob seznámení, který bude možné zpětně ověřit pro případ kontroly.

Rozvrhu směn doporučujeme věnovat pozornost. Dostaví-li se zaměstnanec na naplánovanou směnu a zaměstnavatel pro něj nebude mít dostatek práce, zaměstnanci by mohlo vzniknout právo na náhradu odměny z důvodu překážky v práci na straně zaměstnavatele.

### Právo na příplatky, pracovní doba a rozšíření práva na čerpání překážek v práci

Další novinkou je poskytování příplatků (za práci ve svátek, včetně náhradního volna, noční práci či za práci o víkendech) i pro zaměstnance pracující na dohodu. U příplatků za noční práci či práci o víkendech je

<sup>1</sup> Zákon č. 281/2023 Sb., kterým se mění zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů a některé další zákony („novela“, „zákoník práce“).

<sup>2</sup> Směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2019/1158 o rovnováze mezi pracovním a soukromým životem rodičů a pečujících osob a směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2019/1152 o transparentních a předvídatelných pracovních podmínkách v EU.

<sup>3</sup> Zákon č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů.

<sup>4</sup> § 77a zákoníku práce.

<sup>5</sup> Práce a právo (<https://www.mpsv.cz/web/cz/prace-a-pravo#vzory>)

<sup>6</sup> § 74 odst. 2 zákoníku práce.



možné nastavit i jiné než zákonné nejnižší limity. Tyto příplatky lze tedy poskytovat např. paušální částkou. U práce ve svátek u DPČ se bude čerpání náhradního volna, jakožto tzv. náhradní doba, započítávat do maximálního přípustného limitu práce.

Zaměstnavatelé budou muset též respektovat maximální délku směny (12 hodin), přestávky v práci včetně minimálního denního a týdenního odpočinku. Zaměstnanci pracující na základě dohody mají zároveň nově právo na čerpání všech překážek v práci. Zaměstnancům pracujícím na základě dohody však bude příslušet náhrada odměny za jiné důležité osobní překážky v práci a překážky z důvodu obecného zájmu pouze v případě, že se tak se zaměstnavatelem dohodnou nebo tak bude stanoveno ve vnitřním předpise.<sup>7</sup>

### Právo žádat o přechod na pracovní poměr

Novela dále zavádí právo zaměstnance, který pracoval na základě některé z dohod alespoň 180 dní v předchozích 12 měsících, písemně požádat zaměstnavatele o přechod na pracovní poměr. Zaměstnavatel není povinen žádosti vyhovět, ale je povinen do jednoho měsíce poskytnout písemnou odpověď s odůvodněním.<sup>8</sup>

### Právo na dovolenou (od 1. ledna 2024)

Zaměstnanci pracující na základě DPČ/DPP budou mít nově právo na dovolenou. Podmínky pro vznik dovolené budou totožné jako u pracovního poměru, tedy odpracování alespoň čtyřnásobku týdenní pracovní doby (zde fiktivně stanovena na 20 hodin)<sup>9</sup> a nepřetržitě zaměstnání alespoň čtyři týdny.

Při splnění zákonných podmínek tak zaměstnanec za odpracování každých 20 hodin vznikne právo na cca 1,5 hodiny dovolené. Při čtyřtýdenní výměře

dovolené tak může zaměstnanec na DPČ vzniknout teoreticky právo až na 80 hodin dovolené za rok. Totožně jako u pracovního poměru však je primárně nutné nechat zaměstnance dovolenou vyčerpat a k případné náhradě lze přistoupit pouze při skončení DPP/DPČ.<sup>10</sup>

### Příklad

Zaměstnanec na DPČ pracuje 12 hodin týdně s tím, že výměra dovolené je stanovena čtyři týdny. Za rok 2024 odpracuje celkem 624 hodin.

Zaměstnanec tak odpracuje 31 celých násobků týdenní pracovní doby 20 hodin ( $624 / 20 = 31,2$ ) a vznikne mu právo na 48 hodin dovolené [ $(31 / 52) \times 20 \times 4 = 47,69$ ].

### Možné sankce

V případě porušení informační povinnosti, povinnosti na úseku dovolené či písemné odpovědi na žádost o přechod na pracovní poměr hrozí zaměstnavateli pokuta až do výše 200 tisíc Kč<sup>11</sup> V případě porušení povinností na úseku pracovní doby pak až 2 mil. Kč.<sup>12</sup>

### Nutnost revize pracovních dokumentů

Jak je zřejmé z již uvedených změn, novela zákoníku práce přináší velké množství nových povinností. Zaměstnavatelé se tak neobejdou bez revize svých pracovních dokumentů za účelem zajištění souladu s novou právní úpravou. Povinnosti se totiž vztahují nikoliv pouze nově uzavřené DPČ/DPP, ale také na již existující.

### Změny u dohod o provedení práce v oblasti daně z příjmů a pojistných odvodů

#### Současná úprava

Současná úprava dohod o provedení práce v oblasti pojistných odvodů je taková, že pokud je zaměstnanec zúčtován započitatelný (zdanitelný) příjem do 10 tisíc Kč (včetně) měsíčně, nezakládá účast na nemocenském<sup>13</sup> a potažmo ani důchodovém pojištění<sup>14</sup> a povinnost odvodu příspěvku na státní politiku zaměstnanosti<sup>15</sup> (dále jen „sociální zabezpečení“). Limit se posuzuje u každého zaměstnavatele zvlášť. Obdobně je tomu i u pojistného na veřejné zdravotní pojištění, kde je poměrně netypicky oproti ostatním příjmům ze závislé činnosti povinnost odvodu navázána právě na účast na nemocenském pojištění<sup>16</sup>.

<sup>7</sup> § 77 odst. 3, § 194 zákoníku práce.

<sup>8</sup> § 77 odst. 4 zákoníku práce.

<sup>9</sup> § 77 odst. 8 zákoníku práce, účinný od 1. ledna 2024.

<sup>10</sup> § 211 a násl. zákoníku práce.

<sup>11</sup> § 25, § 29 zákona č. 251/2005 Sb., o inspekci práce, ve znění pozdějších předpisů („ZIP“).

<sup>12</sup> § 28 ZIP.

<sup>13</sup> § 7a odst. 1 zákona č. 187/2006 Sb. o nemocenském pojištění („ZoNP“), v platném znění.

<sup>14</sup> § 8 odst. 1 zákona č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, v platném znění.

<sup>15</sup> § 3 odst. 1 písm. a), § 3 odst. 1 b) bod 2 a § 3 odst. 3 zákona č. 589/1992 Sb., České národní rady o pojištění na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, v platném znění.

<sup>16</sup> § 5 písm. a) bod 3. zákona č. 48/1997 Sb., v platném znění.

Co se týče povinností plátce daně (zaměstnavatele) v oblasti daně z příjmů ze závislé činnosti u příjmu plynoucího na základě DPP, tvoří odměna z dohody o provedení práce samostatný základ daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně (15 %, „srážková daň“), pokud úhrnná výše příjmů od téhož plátce nepřesáhne za kalendářní měsíc částku 10 tisíc Kč a zaměstnanec neučinil prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti<sup>17</sup>.

V současné době dále platí, že pokud nezakládá činnost na základě DPP účast na sociálním zabezpečení a veřejném zdravotním pojištění, vznik a průběh DPP se nijak neoznamuje a státní správa tak nemá žádnou dostupnou evidenci, ze které by existenci DPP zjistila (s výjimkou DPP cizinců požívajících dočasnou ochrany).

### Důvod změn a její základní parametry

Zákonodárce v důvodové zprávě k novele zákona uvedl, že současné nastavení osvobození příjmů z dohody o provedení práce od pojistných odvodů do limitu 10 tisíc Kč za měsíc u jednoho zaměstnavatele způsobuje využívání těchto dohod v rozporu s jejich původním záměrem. Namísto doplňkového zaměstnání a vedlejšího zdroje příjmu bývají DPP jeho jediným zdrojem. Pokud osoba uzavře více podlimitních dohod o provedení práce u několika zaměstnavatelů, realizuje příjmy i v desítkách tisíc korun měsíčně bez toho, aby příjmy byly podrobeny odvodům pojistného. Ztrátu veřejných rozpočtů s tím související zákonodárce odhadl na 15 miliard Kč za rok 2021.

Pro zaměstnavatele je využívání současného systému výhodné z hlediska výše osobních nákladů, které jsou v hrubé výši příjmu bez navýšení o pojistné. Zaměstnanci pak na takový systém přistupují s vidinou vyššího čistého příjmu, avšak si často neuvědomují, že se jim odpracované doby nezapočítávají do doby důchodového pojištění potřebné pro vznik nároku na starobní důchod či nemají nárok na dávky nemocenského pojištění.

V rámci ozdravného balíčku zákonodárce navrhuje systém, díky němuž se má při existenci více DPP jedné fyzické osoby u více zaměstnavatelů příjem podrobit pojistným odvodům. Navrhovaný systém je pak založený na zavedení druhého limitu pro vznik účasti na pojistném a vytvoření evidence všech DPP a příjmů z těchto DPP.

### Úprava stávajícího a zavedení druhého limitu pro vznik účasti na pojistném a dopad na režim srážkové daně

První limit (rozhodná částka) je měsíčním limitem příjmu z dohody u téhož zaměstnavatele a bude činit 25 % průměrné mzdy po zaokrouhlení na celé pětistkoruny dolů (pro rok 2024 se tedy předpokládá limit 10 500 Kč<sup>18</sup>).

<sup>17</sup> § 6 odst. 4, § 36 odst. 2 písm. m) a § 38k odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění.

<sup>18</sup> § 1 Nařízení vlády č. 286/2023 Sb.

## Hugo a Sally se baví o testování jednotkové ceny zásob zboží při ocenění FIFO a standardními cenami

### 1. Testování zásob zboží

Ahoj Sally, provedl jsem kontrolu sekce zásob zboží, kterou auditoval náš asistent Mojmir. S hrůzou jsem zjistil, že vůbec netestoval tvrzení správnosti částky, tedy tvrzení A.

Mě to nepřekvapuje, protože i v časopise Auditor jsem četla, že jedno z nejčastějších zjištění z kontrol kvality je, že se auditoři zabývají pouze existencí zásob, případně opravnou položkou k nim. Pojďme si s ním sednout a vysvětlit mu to.

(o chvíli později)

Ahoj Mojmiré, chtěli bychom s tebou probrat, co jsme zjistili při kontrole sekce zásob, kterou jsi auditoval.

Jasně, auditoval jsem zásoby poprvé, a chtěl bych proto vědět, zda jsem něco neopomněl.

Mojmiré, začneme tím, jaká rizika jsme identifikovali v rámci našeho auditního plánu?

Existenci, tu jsem pokryl fyzickou účastí na inventuře zásob na konci roku. A pak jsme tam měli ocenění, a to jsem se zaměřil na správnou výši opravné položky.

A kde máš důkazní informace k brutto hodnotě zásob, tj. tvrzení správnosti částky?

No, odsouhlasil jsem si brutto hodnotu na skladovou evidenci.

Jenže my potřebujeme získat důkazní informace o tom, že hodnoty ve skladové evidenci jsou správně.

Tak to budu muset ještě něco otestovat.

Přesně! Hugo ti vysvětlí, jak.



## Hugo a Sally se baví o testování jednotkové ceny zásob zboží při ocenění FIFO a standardními cenami

### 2. Testování správnosti ocenění zásob zboží oceněného metodou FIFO

Tak se do toho pustíme. Jakou účetní metodu klient při ocenění zásob používá?

Nakoupené zboží oceňuje pořizovací cenou včetně vedlejších pořizovacích nákladů nebo-li VPN. Pro úbytky nakoupeného zboží používá metodu FIFO.

Myslím si proto, že vhodným auditním postupem v reakci na riziko materiální nesprávnosti pro tvrzení A, tedy správnost, bude detailní test věcné správnosti.

Myslíš reprezentativní výběr?

Ano.

Od klienta jsem si vyžádal skladovou sestavu zboží ke konci účetního období a odsouhlasil jsem si ji na obrátovou převahu. Podle naší metodiky si stanovím velikost vzorku. Nejsem si ale jistý, jak vybraný vzorek správně otestovat.

Rozumím, vzhledem k tomu, že klient používá metodu FIFO, mělo by ocenění zboží ke konci účetního období odpovídat cenám z posledních nákupních faktur včetně faktur za VPN. Požádej tedy klienta, aby ti doložil tyto faktury pro vybraný vzorek zboží.

Už tomu začínám rozumět. Budu porovnávat jednotkové ocenění dle skladové evidence na nákupní cenu na poslední fakturu a související VPN.

Vzhledem k tomu, že množství na skladě ke konci účetního období nemusí pocházet pouze z posledního nákupu, možná budeš těch faktur potřebovat víc.

Takže otestuji vzorek u každé položky a nechám si doložit všechny relevantní faktury. A co když najdu rozdíl? Můžu ho ignorovat, když bude zanedbatelný?

Mojmíre, na zanedbatelné rozdíly pozor. Protože jsme v tomto případě použili reprezentativní vzorek a při metodě FIFO by žádné rozdíly proti fakturaci vznikat neměly, je třeba i zanedbatelnou identifikovanou nesprávnost extrapolovat na celou populaci zásob zboží. Postup už znáš.

-MCh-

Druhý limit je pak měsíčním limitem pro vznik účasti na pojištění při souběhu více DPP a bude činit 40 % průměrné mzdy po zaokrouhlení na celé pětisetkoruny dolů (pro rok 2024 se tedy předpokládá 17 500 Kč). Výši rozhodných částek vyhlásí MPSV sdělením ve sbírce zákonů a mezinárodních smluv<sup>19</sup>.

Pokud zaměstnanec překročí první či druhý limit, bude činnost na základě DPP zakládat účast na sociálním zabezpečení a veřejném zdravotním pojištění a z veškerých těchto příjmů tedy bude hrazeno příslušné pojistné. Navázání na průměrnou mzdu má pak zajistit každoroční valorizaci pojistných limitů.

V oblasti daně z příjmů se pak výslovně stanovený limit 10 tisíc Kč pro účely aplikace srážkové daně nahradí odkazem do zákona o nemocenském pojištění v tom smyslu, že se srážková daň aplikuje na příjmy z DPP v situaci, kdy úhrnná výše příjmů od téhož plátce nepřesáhne za kalendářní měsíc částku rozhodnou pro účast na nemocenském pojištění u téhož zaměstnavatele<sup>20</sup>. Pro účely srážkové daně se tedy uplatní pouze první limit. Druhý limit nebude mít na daňový režim příjmů z DPP žádný vliv.

### Zavedení evidence DPP a související povinnosti zaměstnavatelů a zaměstnanců

Zaměstnavatel bude nově povinen zejména<sup>21</sup>:

1. Přihlásit se do 30 dnů od účinnosti zákona do registru zaměstnavatelů, pokud zaměstnává osoby činné na základě DPP a doposud v registru zaměstnavatelů přihlášen nebyl.
2. Nejpozději v den nástupu zaměstnance činného na základě DPP tohoto zaměstnance upozornit na možný vznik povinnosti odvést pojistné vlivem existence druhého limitu, přičemž povinnost se vztahuje i na stávající zaměstnance (do pěti dnů od účinnosti zákona).
3. Vést evidenci osob činných na základě DPP v rozsahu, jaká je nyní povinná pro zaměstnance účastné na pojištění.<sup>22</sup>
4. Předložit příslušné okresní správě sociálního zabezpečení (dále jen „OSSZ“) na předepsaném tiskopise údaje o zaměstnancích činných na základě DPP (jméno, příjmení, ročné číslo či datum narození, datum nástupu a datum ukončení zaměstnání a výše zúčtovaných příjmů za daný kalendářní měsíc), a to do 20. dne následujícího kalendářního měsíce.
5. Odvést svou část pojistného a předložit OSSZ na předepsaném tiskopise přehled o výši vyměřovacích základů a pojistného, a to do 30 dnů od obdržení oznámení od OSSZ o překročení druhého limitu zaměstnancem (viz dále).

<sup>19</sup> Čl. LXXII bod 3. zákona ze dne 8. listopadu 2023, kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů („ZKVR“).

<sup>20</sup> Čl. XV bod 12. ZKVR.

<sup>21</sup> Čl. LXXII Bod 11 a 12, čl. XVII bod 10 a 11 ZKVR.

<sup>22</sup> § 95 ZoNP.

OSSZ zasílá oznámení zmiňované v bodě 5 všem zaměstnavatelům příslušného zaměstnance, aby je informovala o skutečnosti, že zaměstnanec překročil druhý limit pro účast na pojistném. Oznámení OSSZ zasílá na základě údajů získaných od zaměstnavatelů (viz bod 4)<sup>23</sup>.

Novela zákona zavádí povinnosti také na straně zaměstnance. Pokud zaměstnanec překročí druhý limit pro účast na pojistném, bude povinen sám odvést svou část pojistného z příslušných příjmů (od zaměstnavatele obdržel příjem v hrubé výši snížený o srážkovou daň či zálohu na daň). OSSZ oznámí zaměstnanci, kterému povinnost odvodu své části pojistného vznikne, tuto skutečnost spolu s výší pojistného, platebními údaji a lhůtou splatnosti pojistného<sup>24</sup>.

Přestože se povinnosti odvodů na příjem z DPP při překročení nově stanovených rozhodných částech vztahují i na oblast veřejného zdravotní pojištění, ozdravný balíček v žádné části nestanovuje, jak se má postupovat vůči zdravotním pojišťovnám. Pokud tedy zůstane účast na zdravotním pojištění navázána na účast na sociálním zabezpečení, bude nutné, aby se ideálně přijala příslušná zákonná úprava upravující požadovaný proces či zdravotní pojišťovny alespoň vydaly jednoznačné pokyny, jakým způsobem se vůči nim má při překročení druhého limitu postupovat.

### Praktické problémy nové zákonné úpravy

Ačkoliv byla nová zákonná úprava pojistných odvodů v části evidence a souvisejících povinností poměrně zásadně upravena jedním z pozměňovacích návrhů, je stále komplikovaná a lze očekávat výrazné zvýšení administrativní zátěže zaměstnavatelů i zaměstnanců zejména v situaci, kdy má zaměstnanec uzavřeny DPP s více zaměstnavateli.

Zaměstnavatel nebude mít v okamžiku uzavření DPP k dispozici informaci o konečné ceně práce (není zřejmé, zda bude z DPP odvádět pojistné). Zároveň se zvýší administrativní zátěž mzdové agendy (nová povinná hlášení a interní evidence), a to i za měsíce zpětně

– po obdržení hlášení od OSSZ. Zároveň je pravděpodobné, že pro některé zaměstnance bude náročné odvádět svou část pojistného řádně a včas, přičemž při prodlení jim hrozí obdobné sankce jako v současnosti zaměstnavatelům.

V kombinaci se zpřísněním úpravy dohod v pracovní právní oblasti lze očekávat, že budou využívány v menší míře, a je otázka, čím je budou zaměstnavatelé v praxi nahrazovat.

### Účinnost změn

V původním návrhu zákona měla být účinnost uvedených změn od 1. ledna 2024. Vzhledem k zásadním připomínkám ze strany např. zaměstnavatelských profesních sdružení a odborné veřejnosti (zejm. Komory daňových poradců ČR) byla nakonec účinnost odložena na 1. července 2024. V mezidobí se zřejmě MPSV a zdravotní pojišťovny budou zabývat otázkou, jakým způsobem by se dal navrhovaný systém evidence nastavit, zjednodušit a urychlit tak, aby nepřinášel zejména zaměstnavatelům nadměrnou administrativní zátěž. Je však možné, že dojde ještě ke změně právní úpravy, o jejíž koncepci se v současné době diskutuje.

**Monika Lodrová,  
Adam Hussein**

*Ing. Monika Lodrová je absolventkou Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze. Působí ve společnosti BDO, kde se specializuje na zdanění fyzických osob, mezinárodní zdanění a sociální zabezpečení. Věnuje se také přednáškové a publikační činnosti. Je certifikovanou daňovou poradkyní.*

*Mgr. Adam Hussein je absolventem Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně. V BDO Legal působí od jeho založení v roce 2020. Ve své praxi se zaměřuje především na pracovní právo, imigrační právo a obchodní právo pro zahraniční klienty. Je advokátním koncipientem.*



<sup>23</sup> čl. XVII bod 11 ZKVR.

<sup>24</sup> čl. XVII bod 3, 10 a 11 ZKVR.

# Změny v DPH od roku 2024



Tomáš Brokl

Začátek každého roku je již tradičně spojen se změnou daňových zákonů a rok 2024 opět není výjimkou. V prosinci 2023 nabyly platnosti tzv. konsolidační balíček, který si klade za cíl stabilizovat státní rozpočet v podobě nárůstu příjmů a poklesu výdajů.

I přes tento cíl je však pro rok 2024 kalkulován nižší příjem do státního rozpočtu v oblasti daně z přidané hodnoty právě díky zaváděným změnám. Dle slov ministra financí Zbyňka Stanjury by ale v oblasti DPH mělo dojít ke „zjednodušení systému.“

Novela zákona o DPH s sebou přináší tyto hlavní změny:

- 1) omezení nároku na odpočet u vybraných osobních automobilů,
- 2) změny v počtu a výši sazeb a přesun položek v rámci sazeb,
- 3) zavedení osvobození od daně s nárokem na odpočet při dodání knihy a poskytnutí služby obdobně dodání knihy.

## Omezení nároku na odpočet u vybraných osobních automobilů

Do zákona je nově vložena definice, co je vybraným osobním automobilem. Tím se rozumí vozidlo kategorie M<sub>1</sub> podle nařízení Evropského parlamentu a Rady upravujícího schvalování motorových vozidel a jejich přípojných vozidel.

Dle uvedeného nařízení se pak jedná o motorová vozidla s nejvýše osmi místy k sezení kromě místa řidiče a bez prostoru pro stojící cestující.

Mezi vybrané osobní automobily nepatří, dle uvedené definice, sanitní a pohřební vozy a automobily pořízené za účelem provozování silniční motorové dopravy na základě koncese.

Výše nároku na odpočet u vybraného osobního automobilu, který není z definice vyloučen a je pro plátce dlouhodobým majetkem dle zákona o dani z přidané hodnoty, je omezena částkou 420 tisíc Kč, tedy ze základu daně maximálně 2 miliony Kč.

Tato částka je pak absolutním limitem nároku na odpočet spojeného s daným majetkem i pro případná technická zhodnocení. Zjednodušeně lze uvést, že v případě dosažení maximálního nároku na odpočet daně při pořízení vybraného osobního automobilu, nebude možné v případě technického zhodnocení již uplatnit žádný nárok na odpočet.

## Příklady

Plátce DPH, který v roce 2024 pořídí, výhradně pro účely ekonomické činnosti, vybraný osobní automobil

kategorie M<sub>1</sub>, a který pro něj bude dlouhodobým majetkem za částku 4,84 milionu Kč včetně DPH (z toho DPH ve výši 840 tisíc Kč) si z uvedeného přijatého plnění bude moci uplatnit nárok na odpočet pouze v částce 420 tisíc Kč.

Plátce DPH si v roce 2024 pořídí vybraný osobní automobil kategorie M<sub>1</sub>, který pro něj bude dlouhodobým majetkem, k využití pouze z poloviny k ekonomické činnosti, za částku 4,84 milionu Kč (z toho DPH ve výši 840 tisíc Kč) si z uvedeného plnění bude moci uplatnit nárok na odpočet daně pouze v částce 210 tisíc Kč. Prvním omezením je pro něj limit nároku na odpočet 420 tisíc Kč a druhým omezením je pro něj poměrný koeficient 50 %.

Dalším ustanovením, které se vztahuje k nároku na odpočet u vybraného osobního automobilu, je obsaženo v druhém bodu přechodného ustanovení. Pokud dojde k zaplacení zálohy na pořízení vybraného osobního automobilu před nabytím účinnosti novely zákona – tedy nastane povinnost přiznat daň z přijatého plnění u dodavatele, bude možné uplatnit nárok na odpočet dle zákona účinného přede dnem nabytí novely.

## Příklad

Plátce DPH zaplatil v prosinci 2023 zálohu na vybraný osobní automobil a na tuto mu byl vystaven daňový doklad na přijatou platbu. Na podzim roku 2024 mu byl dodán osobní automobil, na který uhradil zálohu viz předchozí věta. Vzhledem k bodu 2 přechodného ustanovení zákona č. 349/2023 Sb. se na celé toto plnění bude vztahovat nárok na odpočet platný do konce roku 2023, tedy bez omezení 420 tisíc Kč. To znamená, že i po nabytí účinnosti novely bude možné uplatnit plný nárok na odpočet i u dražších automobilů, ovšem za předpokladu, že u nich došlo k zaplacení zálohy do konce roku 2023.

## Změny v počtu a výši sazeb a přesun položek v rámci sazeb

Další změnou v oblasti novelizace zákona o dani z přidané hodnoty je úprava sazeb. Od 1. ledna 2015 existovaly v České republice tři sazby DPH:

- základní na úrovni 21 %,
- první snížená na úrovni 15 % a
- druhá snížená na úrovni 10 %.

Tyto sazby přetrvávaly v zákoně o DPH od 1. ledna 2015 až do konce roku 2023. Od 1. ledna 2024 dochází dle důvodové zprávy ke zrušení první a druhé snížené sazby daně z přidané hodnoty a zavedení jedné snížené sazby daně. Výše snížené sazby je pak stanovena na 12 %.

Zavedení jedné snížené sazby daně z přidané hodnoty však neznamená, že položky, které byly dle jednotlivých příloh do konce roku 2023 v první a druhé snížené

sazbě, budou od roku 2024 i nadále ve snížené sazbě. Zákodníci některé položky ze snížené sazby odstranili. Došlo tak k jejich zařazení pod základní sazbu daně. U některých položek tak dochází k výraznému zvýšení sazby DPH, někde dokonce i z původních 10 % na 21 %.

Novelou zákona došlo ke zrušení přílohy č. 2a, která obsahovala seznam služeb podléhajících druhé snížené sazbě, a taktěž přílohy č. 3a, která obsahovala seznam zboží podléhajících druhé snížené sazbě.

Příloha č. 2 od ledna 2024 obsahuje služby podléhající snížené sazbě DPH, přičemž se jedná například o:

- a) úpravu a rozvod vody prostřednictvím sítí,
- b) odvádění a čištění odpadních vod včetně ostatních služeb souvisejících s těmito činnostmi,
- c) pozemní hromadnou dopravu osob a jejich zavazadel; osobní dopravu lyžařskými vleky,
- d) vodní hromadnou dopravu osob a jejich zavazadel,
- e) ubytovací služby,
- f) stravovací služby, s výjimkou podávání nápojů jiných než pitné vody a vybraných nápojů; podávání pitné vody a vybraných nápojů,
- g) oprávnění ke vstupu na představení, do divadel, do cirkusů, do zábavních parků, na koncerty, do muzeí, do zoologických zahrad, do kin apod.,
- h) zdravotní péči,
- i) sociální péči,
- j) domácí péči o děti, staré, nemocné nebo zdravotně postižené občany,
- k) poskytnutí oprávnění ke vstupu na sportovní události,
- l) pohřební a související služby mimo pohřebních služeb pro zvířata,
- m) služby tureckých lázní, saun, parních lázní a solných jeskyní.

Důvodová zpráva se vyjadřuje k uplatňování základní sazby DPH u nápojů. Tato sazba se uplatní jak u všech druhů alkoholických nápojů, tak i u nealkoholických nápojů bez ohledu na skutečnost, zda jsou tyto nápoje podávány samostatně či s jídlem. Výjimkou je podávání pitné vody dodávané vodovodem. Musí se však jednat o pitnou vodu, která není čímkoliv ochucena. Pokud dojde k jejímu ochucení, pak na ni musí být uvalena základní sazba. Využití snížené sazby DPH u podání pitné vody neomezuje její ozdobení například lístkem máty.

Další výjimkou, při uplatnění snížené sazby daně namísto základní, jsou veškerá mléka, tekuté mléčné výrobky, včetně jejich rostlinných alternativ.

Služby, které podléhaly některé ze snížených sazeb a bude se na ně nově vztahovat základní sazba jsou: sběr a přeprava, příprava a likvidace komunálního odpadu, letecká hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel (vztahuje se pouze na vnitrostátní dopravu), služby autorů a výkonných umělců, služby čištění vnitřních prostor a mytí oken prováděné v domácnosti, opravy obuvi, kožených výrobků, oděvů a textilních výrobků, taktěž opravy jízdních kol a kadeřnické a holičské služby.

Příloha č. 3 od roku 2024 obsahuje zboží, na které se uplatní snížená sazba daně, jedná se například o:

- 1) veškeré potraviny, včetně mléka, mléčných výrobků, včetně jejich rostlinných alternativ, s výjimkou alkoholických či nealkoholických nápojů,
- 2) pitnou vodu (teplou i studenou) dodávanou vodovodem (nevztahuje se na balenou pitnou vodu),
- 3) noviny, časopisy a periodika, včetně zvukového záznamu přednesu jejich obsahu, pokud neobsahují více než 50 % reklamy a nejedná se výlučně nebo převážně o díla sestávající z hudebního zvukového nebo audiovizuálního obsahu,
- 4) zdravotnické prostředky,
- 5) kontaktní a brýlové čočky,
- 6) brýle, obruby a obroučky, které jsou zdravotnickými prostředky,
- 7) dýchací přístroje, ortopedické pomůcky, teploměry, které jsou zdravotnickými prostředky; zboží pro používání nemocnými,
- 8) dětské sedačky do automobilů.

Zboží, které podléhalo některé ze snížených sazeb a bude se na ně uplatňovat základní sazba jsou: řezané květiny a dekorativní listoví, palivové dřevy.

### Uplatňování daně z přidané hodnoty u knih

Novela zákona o dani z přidané hodnoty zařadila nově dodání knih, obrázkových knih, předloh ke kreslení, omalovánek, brožur, hudebnin nebo kartografických výrobků, včetně zvukového záznamu přednesu jejich obsahu, mezi osvobozená plnění s nárokem na odpočet.

Musí se však jednat o zboží spadající do kódů nomenklatury celního sazebníku určených v § 71i odst. 1 písm. a) a toto zboží nesmí obsahovat více než 50 % reklamy a nesmí výlučně nebo převážně sestávat z hudebního zvukového nebo audiovizuálního obsahu.

Kromě dodání výše uvedeného zboží je taktěž od daně osvobozeno s nárokem na odpočet poskytnutí elektronické služby spočívající v poskytnutí knihy, která by byla taktěž osvobozena od daně s nárokem na odpočet, pokud by byla například v tištěné verzi.

Půjčování nebo nájem knihy, pokud se jedná o veřejné knihovnické a informační služby poskytované dle knihovního zákona, jsou taktěž osvobozeny s nárokem na odpočet.

Plátce daně může v případě pochyb požádat správce daně o závazné posouzení pro uplatnění osvobození od daně s nárokem na odpočet při dodání knihy a poskytnutí obdobné služby dle § 71j a § 71k zákona o DPH.

### Další změny nevycházející z konsolidačního balíčku

V roce 2021 byl schválen zákon č. 284/2021 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím stavebního zákona. Tento předpis se, mimo jiné, dotýká zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž účinnost těchto změn nastává pro tuto daň až od 1. ledna 2024.

Pojmově došlo ke změně u převzetí definic bytového a rodinného domu nikoliv z předpisů upravujících katastr nemovitostí, ale nově ze stavebního zákona. Těmito změnami se také zabýval Koordinační výbor ve svém příspěvku 606/03.05.23 *Sporná ustanovení zákona o DPH účinná od 1. 7. 2023*.

Nová definice bytového a rodinného domu dle stavebního zákona neuvádí, že tyto domy musí být určeny k trvalému bydlení. V rámci zmíněného Koordinačního výboru však došlo k potvrzení Generálním finančním ředitelstvím, že trvalé bydlení je i nadále charakteristikou těchto domů z pohledu zákona o dani z přidané hodnoty. Nedochází tedy k žádné zásadní změně pro praxi.

V novém stavebním zákoně se objevuje nová definice vymezení podlahové plochy. Zmíněným příspěvkem koordinačního výboru a potvrzením Generálního finančního ředitelství je stanoveno, že se bude i nadále využívat

původní definice, jelikož na novou definici není v novele zákona o DPH odkazováno.

V rámci již zmíněného příspěvku konstatuje Generální finanční ředitelství skutečnost, že pro uplatňování DPH je stěžejní zápis uvedený v katastru nemovitostí, a nikoliv skutečný stav ve smyslu stavebně-právního určení, který například ještě není zapsaný.

**Tomáš Brokl**

*Ing. Tomáš Brokl je absolventem oboru Účetnictví a finanční řízení podniku na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze. Daňovým poradcem se stal v roce 2016 ještě při studiu na vysoké škole. Oblasti daní a účetnictví se věnuje již více než 14 let. Od roku 2021 je zkušebním komisařem při Komoře daňových poradců ČR. Praxi vykonává prostřednictvím společností TB tax s.r.o. a BG taxes & advisory s.r.o.*

## Spotřební daně a účetní souvislosti ve vazbě na konsolidační balíček



Ivo Šulc

Tento článek nastiňuje účetní souvislosti vyvolané změnou zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, zákonem č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů (dále jen „konsolidační balíček“).

Následující stručný komentář změn zákona o spotřebních daních si klade za cíl seznámit čtenáře s dopadem těchto změn do zákona o spotřebních daních a nastínit jejich vliv na požadavky účetních předpisů.

Přehled základních změn zákona o spotřebních daních:

- 1) Minerální oleje
  - Zrušení osvobození leteckých pohonných hmot určených pro vnitrostátní leteckou činnost (doprava, letecké práce aj.) – dotčené ustanovení § 49 odst. 4.
  - Zrušení daňového zvýhodnění ve formě nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje v technologických postupech a metalurgických procesech – dotčené ustanovení § 55 v návaznosti na § 49.
  - Úprava povinnosti předkládat důkazní prostředky u zemědělců ve vazbě na dokládání nároku na vrácení spotřební daně – dotčené ustanovení § 57.
- 2) Líh – zvýšení sazeb spotřební daně z lihu a zvýšení hranice zajištění spotřební daně z lihu – dotčené ustanovení § 70 a 77.

- 3) Tabákové výrobky, které jsou již předmětem spotřební daně
  - Zvýšení sazeb spotřební daně u tabákových výrobků od 1. února 2024 – dotčené ustanovení § 104.
  - Doplnění předmětu spotřební daně z tabákových výrobků o tabák do vodní dýmky s účinností od 1. března 2024, včetně doplnění jeho sazby spotřební daně – dotčené ustanovení § 101 a § 104.
  - Změna vymezení zahřívávaného tabákového výrobku – dotčené ustanovení § 130 až § 130g.
- 4) Nové neharmonizované Ostatní tabákové výrobky a Výrobky související – dotčená ustanovení § 130h až § 130x.
- 5) (Do)zajištění spotřební daně – dotčené ustanovení § 21.
- 6) Přestupky na úseku správy spotřebních daní – dotčená ustanovení § 135 a násl.

### Minerální oleje

#### Letecké pohonné hmoty – omezení osvobození od daně

Konsolidační balíček omezuje daňové zvýhodnění leteckých pohonných hmot ve formě osvobození od harmonizované spotřební daně. Od roku 2024 se osvobození od harmonizované spotřební daně u leteckých pohonných hmot použije jen u leteckých pohonných hmot, které budou využity pro letecké práce za úplatu v rámci mezinárodních, přeshraničních letů.

### Účetní souvislosti

Letecké pohonné hmoty osvobozené od harmonizované spotřební daně může mít v detenci (na skladě) na konci roku 2023 jen osoba, která buď tyto letecké práce sama vykonává, tedy uživatel, nebo osoba, která má odpovídající povolení přijímat a dál prodávat tyto letecké pohonné hmoty osvobozené od harmonizované spotřební daně jiným uživatelům, zejména pak právě oněm osobám, které letecké práce vykonávají. Pokud byly letecké pohonné hmoty pořízeny s daňovým zvýhodněním ve formě jejich osvobození od harmonizované spotřební daně (bez spotřební daně) do konce roku 2023 a do konce tohoto roku nebyly spotřebovány (využity), pak je nutné v roce 2024 a následujících letech sledovat jejich skutečné využití (použití). Pokud budou tyto osvobozené letecké pohonné hmoty od harmonizované spotřební daně použity pro vnitrostátní lety, budou tedy použity již pro jiný účel, než na který se osvobození od daně vztahuje. Okamžikem jejich použití pro tento jiný účel vznikne povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit [ustanovení § 9 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních]. Tento okamžik je důležitý i pro proúčtování tohoto „dodání“ leteckých pohonných hmot spotřební daní. Stávající zásoby leteckých pohonných hmot budou sice spotřebovány, a tedy i odúčtovány z majetkového účtu zásob, ale současně se na závazkový účet vůči správci daně, vůči celní správě, načítuje dluh ke spotřební dani. Tato „dodávaná“ spotřební daň bude proúčtována do nákladů, zvýší spotřebu materiálu a protistranou bude závazkový skupinový účet 34 – zúčtování daní a dotací.

### Zrušení daňového zvýhodnění ve formě vrácení spotřební daně osobám užívajícím minerální oleje v mineralogických postupech a metalurgických procesech

Konsolidační balíček ruší bez náhrady ustanovení § 55 zákona o spotřebních daních, které upravovalo institut vrácení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje v mineralogických postupech a metalurgických procesech (dále jen „předmětné minerální oleje“). Vzhledem k tomu, že tyto předmětné minerální oleje nebylo možné do konce roku 2023 osvobozovat od harmonizované spotřební daně, byly pořizovány za ceny včetně spotřební daně. Od roku 2024 již ale lze tyto předmětné minerální oleje pořizovat i jako osvobozené od harmonizované spotřební daně, ale za předpokladu, že bude pořizovatel držitelem odpovídajícího povolení. Pokud budou zdaněné předmětné minerální oleje využity od roku 2024 pro výrobu tepla a budou v množině minerálních olejů, u kterých lze toto daňové zvýhodnění využít, může osoba, která je takto využije uplatnit nárok na vrácení spotřební daně podle ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních.

### Účetní souvislosti

Při pořizování předmětných minerálních olejů v roce 2023 byla jejich pořizovací cenou cena včetně spotřební daně. Proto byla také tato pořizovací cena zúčtována na účtovou třídu zásob. Pokud tyto předmětné minerální oleje eviduje účetní jednotka v zásobách na konci roku 2023, budou oceněny těmito pořizovacími cenami. Teprve až v roce 2024 může přicházet na řadu již nastíněná varianta, kterou je uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z protopených topných olejů. Vrácení spotřební daně z titulu dodatečného osvobození těchto předmětných minerálních olejů od harmonizované spotřební daně nepřichází v úvahu. Osvobození u těchto předmětných minerálních olejů nelze dodatečně uplatnit. Pokud nebude možné uplatnit nárok na vrácení spotřební daně u předmětných minerálních olejů pořizovaných v roce 2023, budou tyto oleje v roce 2024 spotřebovávány a účtovány do spotřeby za ceny včetně spotřební daně.

### Snížení zákonné byrokracie u „zemědělců“

Konsolidačním balíčkem se omezuje nutnost předkládání důkazních prostředků (doklady o prodeji, popř. interní doklad podle ustanovení § 57 odst. 9 zákona o spotřebních daních) spolu s daňovým přiznáním na uplatnění nároku na vrácení spotřební daně.

### Lih

Konsolidační balíček zvyšuje sazby spotřební daně z lihu s roční předvídatelností (§ 70). Roční nárůst sazeb spotřební daně z lihu se týká i sazby spotřební daně, která se využívá v pěstitelském pálení u lihu obsaženého v ovocných destilátech. Spolu se zvýšením sazeb spotřební daně z lihu se zvyšuje horní hranice zajištění spotřební daně podle ustanovení § 77 zákona o spotřebních daních.



*Nemůžou se dohodnout jakou sazbu DPH uplatnit na cappuccino.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

### Účetní souvislosti

Nejprve je nutné připomenout, že platná sazba spotřební daně, a neplatí to jen u spotřební daně z lihu, se použije v tom okamžiku, kdy jsou lihové výrobky uváděny do volného daňového oběhu a kdy vznikne povinnost spotřební daň z lihu přiznat a zaplatit. Pokud bude lihovar skladovat např. několik let již vyrobený líh, resp. lihový výrobek v prostorách lihovaru (lihovar musí být registrován jako daňový sklad s výjimkou pěstelského pálení), tedy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, bude vlastník lihového výrobku účtovat o těchto skladových zásobách v cenách bez spotřební daně. Až jejich uvedením do volného daňového oběhu budou tyto lihové výrobky zdaněny spotřební daní. V takovém případě bude použita právě ta sazba spotřební daně, která bude platná a účinná v tento okamžik. Pokud bude tedy lihový výrobek uveden do volného daňového oběhu v roce 2024, pak bude použita sazba spotřební daně z lihu ve výši 35 500 Kč za jeden hektolitr etanolu. Postupné zvyšování sazeb spotřební daně z lihu může způsobit, že obchodník s lihovými výrobky, jako účetní jednotka, bude účtovat o stejném lihovém výrobku jako o zásobách na skladě v různých pořizovacích cenách, které se budou lišit právě výší spotřební daně z lihu, která bude součástí ocenění.

### Současné tabákové výrobky

#### Zvýšení sazeb spotřební daně

U tabákových výrobků, které jsou předmětem spotřební daně z tabákových výrobků, dochází také ke změně, k navýšení sazby spotřební daně. Konsolidačním balíčkem dochází ke zvýšení sazeb od 1. února 2024, přičemž od 1. března 2024 se zde doplňuje snížená sazba spotřební daně právě pro tabák do vodní dýmky. Konsolidační balíček stanovuje současně další narůstající sazby spotřební daně u těchto tabákových výrobků s účinností od roku 2025, 2026, ale i od roku 2027.

#### Tabák do vodní dýmky

Od 1. března 2024 bude předmětem spotřební daně z tabákových výrobků kromě cigaret, doutníků, cigarillos a tabáku ke kouření i tabák do vodní dýmky. Do dosavadního výčtu tabáku ke kouření [ust. § 101 odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních daních] se doplňuje tabák, který lze používat pouze za použití vodní dýmky tak, že uvolňované emise prochází před vdechnutím kapalinou vodní dýmky.

#### Zahříváný tabákový výrobek

Zahříváný tabákový výrobek je jako neharmonizovaný výrobek zdaňován spotřební daní od dubna 2019. Úprava vymezení předmětu spotřební daně u zahříváných tabákových výrobků je vyvolaná zavedením „nových“ neharmonizovaných Ostatních tabákových výrobků a Výrobků souvisejících. U zahříváných

tabákových výrobků dochází od 1. února 2024 k navýšení sazby spotřební daně ze 3 Kč na 3,45 Kč na jeden gram tabáku obsaženého v zahříváném tabákovém výrobku. Konsolidační balíček stanovuje další nárůst této sazby spotřební daně s účinností od roku 2025 (na 3,97 Kč), 2026 (na 4,57 Kč), ale i od roku 2027 (na 5,26 Kč).

### Účetní souvislosti

I v případě zvýšení sazeb spotřební daně u tabákových výrobků bude platit obdobný postup aplikace platných sazeb spotřební daně, jako je tomu u lihových výrobků (viz předchozí text). Platná sazba spotřební daně se použije v tom okamžiku, kdy jsou, resp. mají být tabákové výrobky uváděny do volného daňového oběhu. Zde je povinnost spotřební daň přiznat navázána na objednávku tabákových nálepek s tím, že hodnotu tabákových nálepek je nutné uhradit do 60 dní ode dne jejich odebrání od pověřeného správce daně. Tabákové nálepky musí být použity v okamžiku, kdy vzniká povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit.

### Nové ostatní tabákové výrobky a výrobky související

Těmito novými neharmonizovanými výrobky jsou od 1. ledna 2024:

- Ostatní tabákové výrobky (např. šňupací a žvýkácí tabák) a
- Výrobky související s tabákovými výrobky (náplň do elektronické cigarety, nikotinové sáčky a ostatní nikotinové výrobky).

V dalším textu je budeme označovat jako „nové výrobky“.

V praxi to znamená, že tyto výrobky budou stejně jako zahříváné tabákové výrobky procesně sledovány co do jejich pohybu, skladování a prodeje a následně při jejich „uvedení do volného daňového oběhu“ budou hmotně zatíženy českou spotřební daní. V případě, že by bylo ale možné výrobek deklarovaný jako náplň do elektronických cigaret užívat i jako zahříváný tabákový výrobek, bude tento výrobek předmětem daně ze zahříváných tabákových výrobků. I u těchto výrobků stanovuje konsolidační balíček sazby spotřební daně na „pár“ let dopředu.

Množství pro vlastní spotřebu (viz § 4 odst. 5 zákona o spotřebních daních):

- Za množství ostatních tabákových výrobků pro osobní spotřebu se považuje takové množství ostatních tabákových výrobků, které nepřesahuje 500 g (nové ustanovení § 130n zákona o spotřebních daních).
- Za množství výrobků souvisejících s tabákovými výrobky pro osobní spotřebu se považuje takové množství, které nepřesahuje u (viz nové ustanovení § 130x zákona o spotřebních daních):
  - a) náplň do elektronických cigaret 80 ml,
  - b) nikotinových sáčků 500 g,
  - c) ostatních nikotinových výrobků 500 g.

Uvedené limity jsou poplatné pouze na daňovém území České republiky, neboť v jiném členském státě nejsou tyto výrobky předmětem spotřební daně, a nejsou tedy harmonizovány.

### Účetní souvislosti

V případě, že se budeme účetně zabírat těmito novými výrobky, které jsou nově předmětem spotřební daně, a to včetně zahříváných tabákových výrobků, musíme v přechodném období důsledně rozlišovat výrobky vyrobené, pořízené z jiného členského státu, nebo dovezené na daňové území České republiky ještě přede dnem nabytí účinnosti konsolidačního balíčku. Ty jsou podle přechodných ustanovení považovány již jako zdaněné a uvedené již do volného daňového oběhu, a to dnem nabytí účinnosti konsolidačního balíčku. Nové výrobky, a to včetně zahříváných tabákových výrobků, se mohou od 1. ledna 2024 uvádět ke konečné spotřebě (do volného daňového oběhu) bez tabákové nálepky, ale nejdéle po dobu tří měsíců. Proto zásoby takových výrobků budou (přechodně) evidovány v pořizovacích cenách, které spotřební daň neobsahují, ale i v cenách, které spotřební daň obsahovat budou. Takový postup přechodná ustanovení konsolidačního balíčku připouští nejdéle po dobu devíti měsíců ode dne nabytí účinnosti konsolidačního balíčku.

### Zajištění daně

Vzhledem k tomu, že jsou u již uvedených výrobků, které jsou předmětem spotřební daně, zvyšovány sazby spotřební daně, je nutné také reagovat na výši zajištění spotřební daně podle ustanovení § 21 zákona o spotřebních daních. Provozovatel daňového skladu, ale i ostatní osoby, které spotřební daň zajišťují, např. pro potřeby dopravy výrobků, jsou povinny průběžně sledovat výši zajištění daně (§ 21 odst. 8 a 9 zákona o spotřebních daních). Lhůta pro (do)zajištění spotřební daně je upravena v Přechodných ustanoveních

konsolidačního balíčku, a to odlišně od ustanovení § 21 odst. 9 zákona o spotřebních daních.

### Účetní souvislosti

Lze očekávat, že účetní jednotky mající povinnost podle zákona o spotřebních daních zajišťovat spotřební daň složením nebo převodem peněžních prostředků na depozitní účet pro zajištění daně zřízený správcem daně účtují o tomto zajištění spotřební daně jako o pohledávce. Při případném zvýšení tohoto (do)zajištění se tedy promítne odpovídající částka úbytkem peněžních prostředků ve prospěch zmíněné pohledávky.

### Přestupky

Protože konsolidační balíček definuje nové výrobky, které jsou od roku 2024 předmětem spotřební daně, vyvstala nutnost doplnění i sankcí za porušení procesních pravidel u těchto nových výrobků. Dosavadní devátá část zákona o spotřebních daních je tedy doplněna o definice přestupků a o výši pokut za porušení procesních pravidel s nakládáním s těmito novými výrobky. Upravena je i nově část, která se týká propadnutí a zabránění neznačených výrobků a výrobků značených nesprávným způsobem.

**Ivo Šulc**

*Ing. Ivo Šulc absolvoval VUT v Brně, poté působil jako učitel ekonomických a technických předmětů na středním stupni ve Zlíně. V roce 1990 získal oprávnění k poskytování právní pomoci jako daňový poradce. Od března 1993 je zapsán v seznamu daňových poradců. Specializuje se na spotřební daně a správu daní a poplatků. Je zapojen do práce v odborném kolegiu Komory daňových poradců ČR, prostřednictvím sekce spotřebních daní. Působí jako zkušební komisař Komory daňových poradců ČR. Publikuje v několika periodických i neperiodických publikacích, je autorem publikace *Spotřební daně s komentářem (ANAG 2010, III. vydání)* a působí jako lektor.*





# Daň z nemovitých věcí s výhledem na rok 2024



Jana Procházková

Daň z nemovitých věcí je tradiční daň daňové soustavy ČR. Většina novelizací se v posledních letech týkala spíše legislativních zpřesňujících úprav, k úpravám sazeb daně de facto nedošlo od roku 2010. V prosinci 2023 na byla platnosti rozsáhlá novela zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDNOV 2024“), která je součástí zákona o konsolidaci veřejných rozpočtů. Cílem této novely, který je zdůrazňován široké veřejnosti, je zejména zvýšení všech sazeb daně v průměru o 80 % současného stavu. Obsahem novely je však celá řada dalších legislativních změn, které budou nabývat účinnosti ve dvou po sobě následujících zdaňovacích obdobích, tj. v roce 2024 a 2025.

Tento článek se zaměřuje pouze na změny dopadající na zdanění nemovitých věcí ve zdaňovacím období roku 2024.

Text novely ZDNOV 2024 oproti předcházející právní úpravě navozuje dojem výrazně složitějšího procesu správy této daně, neboť pro aplikační praxi vymezuje základní pojmy, vztah ke katastru nemovitostí, specifikuje skupiny pozemků a skupiny staveb a jednotek, nastavuje postup výpočtu daně na výpočtových listech včetně zaokrouhlování, vymezuje parametry pro stanovení místního koeficientu, upřesňuje postupy dle obecně závazných vyhlášek a opatření obecné povahy.

## Vybrané změny daně z pozemků

Předmět daně z pozemků se novelou ZDNOV 2024 změnil pouze v rozsahu negativního vymezení předmětu daně u pozemků vodních ploch, které nově budou zcela mimo předmět daně (viz § 2 odst. 2 písm. c ZDNOV 2024). Daň se tak sníží poplatníkům, kteří na rok 2023 přiznávali a platili daň z pozemků rybníků sloužících k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb. Z důvodu této legislativní změny nemají stávající poplatníci povinnost podat daňové přiznání na rok 2024, správce daně stanoví daň se zohledněním této změny.

Daň z pozemků dosud respektovala formální stav evidence druhu pozemku v katastru nemovitostí s výjimkou dvou předmětů daně, konkrétně stavebního pozemku („F“) a zpevněné plochy pozemku („X a Y“). Tento základní princip se nemění, přesto od roku 2024 dojde ke změně, a to v nastavení zákonných podmínek pro vznik stavebního pozemku a zpevněné plochy pozemku.

V definici stavebního pozemku novela ZDNOV 24 eliminuje podmínku, že pozemek je nezastavěný zdanitelnou stavbou. Navržená právní úprava tak reaguje zejména na případy, kdy poplatník staví zdanitelnou

stavbu na pozemku již zastavěném stavbou nezapsanou v katastru nemovitostí (viz § 1a odst. 1 písm. k ZDNOV 2024). Tuto legislativní změnu musí poplatník zohlednit v daňovém přiznání na rok 2024.

V definici zpevněné plochy pozemku je eliminována vazba na druh pozemku ostatní plochy či zastavěné plochy a nádvoří a dále nově u zpevněné plochy pozemku ve vlastnictví podnikatele již není nutné šetřit, zda slouží k podnikání nebo v souvislosti s ním, neboť nově je zdanění vázáno na zařazení pozemku v obchodním majetku podle zákona upravujícího daně z příjmů. Navržená právní úprava tak reaguje zejména na případy zpevněných ploch pozemků, které byly lokalizovány na různých druzích pozemků, např. na pozemku trvalého travního porostu, a tudíž dosud nenaplnovaly podmínku druhu pozemku jako jednu ze zákonných podmínek pro vznik zpevněné plochy pozemku. Poplatníci dotčení touto změnou ZDNOV 2024 jsou povinni podat daňové přiznání a změnu zohlednit v daňovém přiznání.

Poměrně velká část novely ZDNOV 2024 se týká komplexní úpravy zdanění pozemků druhu pozemku ostatní plocha se záměrem snížení daňové zátěže u nevyužitelných pozemků.

Novela ZDNOV 2024 do sazeb daně zařazuje novou skupinu pozemků nevyužitelných ostatních ploch, kterými jsou ostatní plochy evidované v katastru nemovitostí se způsobem využití neplodná půda, mez, stráž, zamokřená plocha a zeleň – předmět daně „W“ (viz § 5a odst. 1 písm. g ZDNOV 2024).

Další samostatnou skupinu pozemků budou nově tvořit pozemky jiných ploch evidované v katastru nemovitostí s druhem pozemku ostatní plocha se způsobem využití jiná plocha – předmět daně „Q“ (viz § 5a odst. 1 písm. h ZDNOV 2024).



Z důvodu změn u již dříve podaných daňových příznání, spočívajících pouze v rozdělení původní sazby daně, resp. předmětu daně, u pozemků ostatních ploch „G“, na nové předměty daně, konkrétně na pozemky ostatních ploch se způsobem využití jiná plocha „Q“, pozemky ostatních ploch se způsobem využití neplodná půda, mez, stráž, zamokřená plocha a zeleň „W“ (skupina nevyužitelných ostatních ploch) a na pozemky ostatních ploch „G“ neuvedené v předmětu daně Q a W, poplatník daňové příznání na rok 2024 nepodává. Správce daně provede změnu zdanění bez součinnosti s poplatníkem.

Novelou ZDNOV 24 se od roku 2024 mění sazby daně u pozemků zařazených ve skupině:

- a) vybraných zemědělských pozemků (předmět daně „A“ – původně 0,75 %) 1,35 %,
- b) trvalých travních porostů (předmět daně „B“ – původně 0,25 %) 0,45 %,
- c) lesních pozemků (předmět daně „C“ – původně 0,25 %) 0,45 %.

Sazby daně z pozemků činí od roku 2024 za každý 1 m<sup>2</sup> u pozemků zařazených ve skupině:

- a) zemědělských zpevněných ploch pozemků (předmět daně „X“ – původně 1,00 Kč) 1,80 Kč,
- b) ostatních zpevněných ploch pozemků (předmět daně „Y“ – původně 5,00 Kč) 9,00 Kč,
- c) stavebních pozemků (předmět daně „F“ – původně 2,00 Kč) 3,50 Kč,
- d) nevyužitelných ostatních ploch (předmět daně „W“) 0,08 Kč,
- e) jiných ploch (předmět daně „Q“) 0,35 Kč,
- f) vybraných ostatních ploch (předmět daně „G“ – původně 0,20 Kč) 0,35 Kč,
- g) zastavěných ploch a nádvorí (předmět daně „E“ – původně 0,20 Kč) 0,35 Kč.

### Vybrané změny daně ze staveb a jednotek

Novela ZDNOV 2024 nově vymezila budovu garáže, kterou se rozumí zdanitelná stavba se způsobem využití garáž, a budovu pro rodinnou rekreaci, kterou se rozumí zdanitelná stavba se způsobem využití stavba pro rodinnou rekreaci (viz § 1a odst. 1 písm. a, b ZDNOV 2024).

Novela tak nastavuje u budov evidovaných v katastru nemovitostí se způsobem využití garáž a budovy pro rodinnou rekreaci ryze formální přístup a pro tyto zdanitelné stavby nastavuje sazbu daně dle způsobu využití evidovaného v katastru nemovitostí, a to za předpokladu, že tato zdanitelná stavba na převažující části podlahové plochy nadzemní části není užívána k podnikání nebo nejde o stavbu podnikatele zařazenou v obchodním majetku podle zákona upravujícího daně z příjmů. Pokud u zdanitelné stavby není způsob využití v katastru nemovitostí evidován nebo není-li nemovitá věc evidována v katastru nemovitostí vůbec, pak se předmět daně, resp. sazba daně, i ve zdaňovacím

období roku 2024 nastavuje podle skutečného způsobu využití s výjimkou nemovitých věcí, které má podnikatel zařazené v obchodním majetku podle zákona upravujícího daně z příjmů.

Pokud poplatník v předchozích letech stavbu evidovanou v katastru nemovitostí se způsobem využití stavba pro rodinnou rekreaci přiznával jako obytný dům (předmět daně „H“), na rok 2024 nepodává daňové příznání a změnu zdanění na stavbu pro rodinnou rekreaci (předmět daně „J“) provede správce daně (viz přechodné ustanovení bod 2 písm. d ZDNOV 2024).

Oproti tomu u budov evidovaných se způsobem garáž, které například byly v předchozím zdaňovacím období přiznány jako příslušenství obytného domu „I“, musí poplatník daňové příznání na rok 2024 podat a změnu v dani zohlednit.

Sazby daně ze staveb a jednotek od roku 2024 činí za každý 1 m<sup>2</sup> u:

- a) budovy obytného domu (předmět daně „H“ – původně 2,00 Kč) 3,50 Kč,
- b) jiné budovy zařazené ve skupině obytných budov (předmět daně „I“ – původně 2,00 Kč) z výměry přesahující 16 m<sup>2</sup> zastavěné plochy 3,50 Kč,
- c) budovy pro rodinnou rekreaci (předmět daně „J“ – původně 6,00 Kč) 11,00 Kč,
- d) jiné budovy zařazené ve skupině rekreačních budov (předmět daně „K“ – původně 2,00 Kč) 3,50 Kč,
- e) zdanitelné stavby a zdanitelné jednotky zařazené ve skupině garáží (předměty daně „L a V“ – původně 8,00 Kč) 14,50 Kč,
- f) zdanitelné stavby a zdanitelné jednotky zařazené ve skupině zdanitelných staveb a zdanitelných jednotek pro podnikání v zemědělské prvovýrobě, lesním nebo vodním hospodářství (předměty daně „M a S“ – původně 2,00 Kč) 3,50 Kč,
- g) zdanitelné stavby a zdanitelné jednotky, které jsou zařazené ve skupině zdanitelných staveb a zdanitelných jednotek pro podnikání v průmyslu, stavebnictví, dopravě, energetice nebo ostatní zemědělské výrobě (předměty daně „N a T“ – původně 10,00 Kč) 18,00 Kč,
- h) zdanitelné stavby a zdanitelné jednotky zařazené ve skupině zdanitelných staveb a zdanitelných jednotek pro ostatní druhy podnikání (předměty daně „O a U“ – původně 10,00 Kč) 18,00 Kč,
- i) zdanitelné stavby zařazené ve skupině ostatních zdanitelných staveb (předmět daně „P“ – původně 6,00 Kč) 11,00 Kč,
- j) zdanitelné jednotky zařazené ve skupině ostatních zdanitelných jednotek (předmět daně „Z“ – původně 2,00 Kč) 3,50 Kč.

Pokud ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím dojde pouze ke změně výše sazby daně ze staveb a jednotek a pokud se na tuto nemovitou věc použije sazba daně podle stejného ustanovení ZDNOV 2024

jako v roce 2023, není poplatník povinen podat daňové přiznání na rok 2024.

Novela ZDNU 2024 také zpřesňuje priority pro zařazení předmětů daně, které primárně neslouží pro podnikání, do sazby daně pro podnikání (respektive nově skupin staveb a jednotek), což se v podstatě neodlišuje od stávající praxe, uvedení těchto zásad je však důležité pro právní jistotu poplatníků i správce daně.

Spolu s se sazbami daně novela ZDNU 2024 navyšuje také sazbu daně za další nadzemní podlaží u zdanitelných staveb, a to z 0,75 Kč na 1,40 Kč. Změna výše této sazby daně oproti předchozímu zdaňovacímu období nezakládá důvod pro podání daňového přiznání.

Novela ZDNU 2024 dále navyšuje částku zvýšení daně za podnikání v nebytovém prostoru budovy obytného domu z částky 2 Kč/m<sup>2</sup> na 3,50 Kč/m<sup>2</sup> výměry podlahové plochy. Změna částky zvýšení daně za podnikání není důvodem pro podání daňového přiznání.

Nově se však toto zvýšení daně bude aplikovat také u místností v obytném domě využívaných k podnikání v oboru ubytování s výjimkou místnosti, která je osvobozenou částí budovy (viz § 11a ZDNU 2024). Pokud tedy poplatník vlastní rodinný dům, ve kterém bydlí, a jednu či více místností pronajímá za účelem krátkodobé rekreace a nabízí zde ubytovací služby, např. poskytuje ložní prádlo či nabízí snídaní, musí tuto skutečnost zohlednit v daňovém přiznání na rok 2024 připočtením zvýšení daně.

Novelizací dojde také ke změně rozsahu aplikace zvýšení daně u zdanitelných jednotek. Zvýšení daně původně aplikované pouze na vymezenou jednotku „skupina bytů a nebytových prostorů“ se rozšiřuje také na zdanitelnou jednotku, která zahrnuje místnost využívanou k podnikání v oboru ubytování, s výjimkou místnosti, která je osvobozenou částí budovy (viz § 11a odst. 2 ZDNU 2024). Toto rozšíření se od roku 2024 týká i zdanitelných jednotek, které jsou prohlášením vlastníka vymezeny jiným způsobem než jen jako skupina bytů na nebytových prostorů.

Novela ZDNU 2024 také upraví nastavení poplatníků daně, kterými budou nově uživatelé pozemků, zdanitelných staveb a zdanitelných jednotek ve vlastnictví České republiky, se kterými je příslušný hospodařit Státní pozemkový úřad (SPÚ) nebo Úřad pro zastupování státu ve věcech majetkových (ÚZSVM), standardní výjimky u daně ze staveb a jednotek jsou zachovány. Uživatel je širší pojem a zahrnuje vedle nájemce či pachtýře také uživatele na základě jiného právního titulu (např. výpůjčky, výprosy) nebo uživatele bez právního titulu. Proto novým poplatníkům uživatelům, kteří dosud tyto nemovitě věci k dani nepřiznávali, vzniká povinnost podání daňového přiznání. Finanční správa ČR v důsledku této změny předpokládá zvýšení počtu poplatníků o 40 tisíc (viz § 3 odst. 4 a § 8 odst. 3 a 4 ZDNU 2024).

## Změna některých osvobození

Novelou ZDNU 24 dochází rovněž ke změně některých osvobození, např.:

- Bude rozšířeno osvobození pozemků tvořících funkční celek se zdanitelnou stavbou nebo zdanitelnou jednotkou sloužící vymezeným veřejně prospěšným právnickým osobám nebo zařízením o spolky zdravotně postižených občanů, zařízení služby péče o dítě v dětské skupině nebo podle zákona upravujícího poskytování služby péče o dítě v dětské skupině, a o sociální družstvo (vymezené dle zákona o obchodních korporacích). U daně z pozemků se také zrušuje eliminace tohoto osvobození z důvodu pronájmu, pachtu nebo používání pozemku k podnikání (viz § 4 odst. 1 písm. g body 9, 10 a 11 a § 4 odst. 3 ZDNU 2024). Obdobně se u daně ze staveb a jednotek rozšiřuje osvobození zdanitelných staveb a zdanitelných jednotek o zařízení služby péče o dítě v dětské skupině nebo podle zákona upravujícího poskytování služby péče o dítě v dětské skupině a o sociální družstvo. Nárok na toto osvobození uplatní poplatník v daňovém přiznání (viz § 9 odst. 1 písm. k body 10 a 11 a § 9 odst. 5 ZDNU 2024).
- Zruší se osvobození pozemků tvořících funkční celek se zdanitelnou stavbou nebo zdanitelnou jednotkou a zdanitelných staveb nebo zdanitelných jednotek sloužících výlučně odpadovému hospodářství, která již neodpovídají pojmosloví zákona o odpadech. Podle přechodných ustanovení tuto změnu zdanění u spravovaných daňových přiznání provede správce daně bez povinnosti podání daňového přiznání poplatníkem. Nově se budou osvobozovat toliko pozemky tvořících funkční celek se stavbou podle stavebního zákona sloužící výlučně nebo pozemky samy o sobě sloužící výlučně k asanaci kontaminovaných pozemků, podzemních vod a objektů. I v tomto případě u již dříve podaných daňových přiznání není tato změna důvodem pro podání daňového přiznání (viz § 4 odst. 1 písm. h, y, přechodné ustanovení body 2 a 5 ZDNU 2024).
- Osvobození pozemků území zvláště chráněných podle předpisů o ochraně přírody a krajiny bude u pozemků v národních parcích rozšířeno o pozemky zařazené v národních parcích v zóně přírodě blízké. Tyto pozemky jsou většinou osvobozeny z titulu vlastnictví ČR, proto bude nárok na osvobození v daňovém přiznání uplatňovat jen malé množství poplatníků (viz § 4 odst. 1 písm. j, § 4 odst. 4 ZDNU 2024).
- Osvobození pozemků imisních lesů „A a B“ bude novelou ZDNU 2024 přiznáno jen lesním pozemkům v rozsahu, ve kterém se na nich nacházejí lesy pod vlivem imisí podle lesního zákona zařazené do dvou nejvyšších pásem ohrožení. Lesním pozemkem se rozumí pozemek druhu lesní pozemek (viz § 4 odst. 1 písm. s, § 1a odst. 1 písm. c ZDNU 2024). Toto osvobození standardně neuplatňuje poplatník v daňovém

přiznání. Daňové přiznání je poplatník povinen podat v případě, že v předchozím zdaňovacím období bylo osvobození přiznáno pozemku určenému k plnění funkcí lesa, na kterém se nacházel les hospodářský zařazený do imisního pásma ohrožení „A nebo B“ a v katastru nemovitostí byl tento pozemek evidován v jiném druhu pozemku než lesní pozemek, např. v druhu ostatní plocha, neboť nárok na toto osvobození již pozemku nelze přiznat.

- Novela ZDNL 2024 vyčlenila do samostatného osvobození zdanitelné stavby nebo zdanitelné jednotky přenosové, přepravní nebo distribuční soustavy nebo rozvodného tepelného zařízení podle energetického zákona (viz § 9 odst. 1 písm. g ZDNL 2024). Nově jsou tak osvobozeny i zdanitelné jednotky splňující zákonné podmínky. Vyjmutím tohoto osvobození z původního osvobození dle § 4 odst. 1 písm. i bod 4 ZDNL nelze nárok na osvobození přiznat celé zdanitelné stavbě či zdanitelné jednotce, ale pouze části, ve které jsou splněny podmínky osvobození. Nárok na osvobození celé zdanitelné stavby či zdanitelné jednotky neuplatňuje poplatník v daňovém přiznání. Za předpokladu, že ve zdanitelné stavbě, např. ve výměníku, který je součástí rozvodného tepelného zařízení, je zároveň provozována jiná činnost, např. je zde servis jízdních kol, musí poplatník podat daňové přiznání na rok 2024 a přiznat daň z části zdanitelné stavby, která slouží tomuto podnikání.

### Výpočet daně

Část čtvrtá novely ZDNL 2024 se týká postupů při výpočtu daně na výpočtových listech, do kterých se doplňuje inflační koeficient, a to na řádku č. 221 tiskopisu daňového přiznání II. oddílu údajů k dani z pozemků a na řádku č. 323 III. oddílu údajů k dani ze staveb a jednotek. Pro rok 2024 je inflační koeficient ve výši 1,00 (viz přechodná ustanovení bod 9 ZDNL 2024).

Dosavadní nastavení výše koeficientů obecně závaznými vyhláškami obcí bude ve vazbě na přechodná ustanovení ZDNL 2024 aplikováno i v kalendářním roce 2024. Místní koeficient nastavený obecně závaznými vyhláškami obcí nebude standardně aplikován na pozemky orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad nebo ovocných sadů a trvalých travních porostů, ale ani na pozemky nově zařazené do skupiny pozemků nevyužitelných ploch (předmět daně „W“).

V souvislosti se zvýšením sazeb daně novela ZDNL 2024 zvyšuje i výši daněprostého minima ze 30 Kč na 50 Kč (daň ve výši 49 Kč a méně má poplatník povinnost přiznat podáním daňového přiznání na rok 2024, ale daň neplatí). Novela ZDNL 2024 rovněž zvyšuje minimální výši daně u spoluvlastnického podílu na nemovité věci ze stávajících 50 Kč na 90 Kč (viz § 15 odst. 3 a odst. 4 ZDNL 2024).

### Formulářová a elektronická podání

S novelou ZDNL 2024 souvisí potřeba změny vyhlášky o formulářových podáních. Dne 3. listopadu 2023 byla ve Sbírce zákonů zveřejněna vyhláška č. 328/2023 Sb., kterou se mění vyhláška č. 456/2020 Sb., o formulářových podáních pro daň z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů. Nabývá účinnosti 1. ledna 2024. Tiskopis přiznání k dani z nemovitých věcí bude od roku 2024 obsahovat např. začlenění písmen „Q a W“ pro nově vymezené předměty daně a inflační koeficient. Změna tiskopisů dále reaguje na potřebu rozlišení pozemkové a stavební parcelní řady dle evidence katastru nemovitostí, a to nově u stavebních pozemků a pozemků zpevněných ploch na řádku č. 207 b) a u zdanitelných staveb a budov, ve kterých je vymezena zdanitelná jednotka, na řádku č. 306 d) tiskopisu daňového přiznání č. 25 5450 MFin.

Nelze opomenout ani tradiční změnu vyhlášky o stanovování seznamu katastrálních území s přiřazenými průměrnými základními cenami zemědělských pozemků, která je ve Sbírce zákonů již standardně publikována na přelomu listopadu a prosince kalendářního roku. Tato změna není důvodem pro podání daňového přiznání stávajícími poplatníky.

Závěrem ještě upozornění na aplikaci Elektronická podání pro Finanční správu (EPO) dostupnou na [www.mojedane.cz](http://www.mojedane.cz), kterou doporučuje Finanční správa ČR k využití veřejnosti pro vyplnění daňového přiznání.

**Jana Procházková**

*Jana Procházková je zaměstnanec Finanční správy České republiky (Finanční úřad pro Královéhradecký kraj), člen garanční skupiny GFR zaměřené na daň z nemovitých věcí, člen zkušební komise pro zkoušky na daňového poradce, lektor.*



## Dorovnávací daň



Kateřina  
Mikulková

Na poli mezinárodního zdanění poslední rok významně rezonuje schválení Směrnice (EU) 2022/2523 o zajištění globální minimální úrovně zdanění nadnárodních skupin podniků a velkých vnitrostátních skupin v EU (Směrnice), kterou Rada EU schválila ještě v závěru roku 2022.

Směrnice je výsledkem Pilíře II iniciativy BEPS 2.0 navrženého na úrovni OECD (který si klade za cíl nastolit spravedlivé zajištění zdanění mezi zúčastněnými státy), ze které EU vycházela při formulaci podoby Směrnice pro členské státy EU. Směrnice má být transponována do legislativy všech členských států nejpozději do konce roku 2023 (některá vybraná ustanovení až do konce roku 2024). Členské státy EU budou patřit dle dostupných informací k prvním zemím v rámci OECD, které s odkazem na globální dohodu začaly tato pravidla implementovat. Cílem Směrnice je zavedení globální minimální efektivní sazby daně ve výši 15 %.

Pravidla tohoto zdanění se budou týkat zisků velkých nadnárodních i tuzemských skupin s ročními výnosy nejméně 750 milionů EUR v konsolidované účetní závěrce, a to nejméně ve dvou ze čtyř předchozích účetních období dané skupiny (konsolidační období). Pakliže daňový subjekt není součástí žádné takové skupiny, nová pravidla se na něho nebudou vztahovat.

OECD i EU si od zavedení těchto pravidel slibují zejména snížení rizika eroze základu daně a s tím související přesouvání zisků mimo státy, ve kterých obchodní společnosti uskutečňují své ekonomické aktivity. Pravidla zdanění touto globální minimální efektivní sazbou by měly postupně platit v každém jednotlivém státě, ve kterém dotčené entity působí.

Směrnice se opírá primárně o dvě pravidla, která mají zajistit minimální úroveň zdanění. Pomocí nich budou společnosti vyhodnocovat, zda má dojít k uplatnění tzv. přiřazované dorovnávací daně, která členská entita ve skupině má tuto daň tzv. „dorovnat“, v jakém státě má být dorovnána a v jaké výši. Pravidla jsou následující:

- Pravidlo pro zahrnutí příjmů (Income Inclusion Rule), podle kterého mateřská entita skupiny stanoví svůj přidělený podíl dorovnávací daně ve vztahu k níže zdaněným členským entitám ze skupiny.
- Pravidlo pro nedostatečně zdaněný zisk (Undertaxed Profits Rule), které představuje tzv. sekundární pravidlo, na základě kterého jiná členská entita dané skupiny stanoví podíl na přiřazované dorovnávací dani, která nebyla stanovena podle primárního pravidla pro zahrnutí příjmů. Toto pravidlo lze tedy chápat jako jakousi „pojistku“ k zajištění zdanění na efektivní úrovni.

Směrnice zahrnuje celou řadu poměrně složitých pravidel, provázaných ustanovení, výjimek z pravidel a dalších postupů. Výsledkem transpozice Směrnice do české legislativy je návrh nového zákona o dorovnávacích daních.

### Český zákon o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní a velké vnitrostátní skupiny

V květnu roku 2023 Ministerstvo financí ČR zveřejnilo návrh nového zákona o dorovnávacích daních, který v průběhu letních měsíců prošel připomínkovým řízením. Finální návrh zákona byl v říjnu 2023 schválen poslaneckou sněmovnou. Na počátku prosince došlo ke schválení Senátem PČR a jeho doručení k podpisu prezidentovi. Plánovaná účinnost zákona je nejpozději k 31. prosinci 2023. Toto datum je zároveň nejzazším termínem, kterým je ČR vázána, aby příslušnou implementaci dokončila.

Vzhledem ke značné komplexnosti a provázanosti pravidel Směrnice zvolili čeští zákonodárci, dle důvodové zprávy v prvním návrhu zákona, čistou transpozici Směrnice (mimo ustanovení, která upravují například vztah s českým právním řádem). Přesto se návrh zákona setkal s řadou otevřených diskusí či již zmiňovaných oficiálních legislativních připomínek. Důvodem je například skutečnost, že tento zákon pracuje s celou řadou nových pojmů, které nejdou úplně ruku v ruce s těmi, které známe z dosavadního českého daňového práva. S ohledem na globální charakter těchto pravidel nicméně nebylo dle zákonodárců možné zvolit jinou terminologii, aniž by došlo k nežádoucím odchylkám od jednotných globálních pravidel.

Dle znění nového zákona o dorovnávacích daních se v praxi bude jednat o dvě samostatné přímé daně. První z nich je přiřazovaná dorovnávací daň, která se bude odvíjet od pravidel zahrnutých ve Směrnici, tedy od pravidla pro zahrnutí zisku a pravidla pro nedostatečně zdaněný zisk.

ČR mimo to také využila svého práva a transponovala do tohoto zákona tzv. vnitrostátní českou dorovnávací daň. Faktickým přínosem vnitrostátní dorovnávací daně má být dle předložených informací zajištění minimální úrovně zdanění zdaňované skupiny právě v ČR.

Do jaké míry a v jakém rozsahu se bude týkat samotný výpočet dorovnávacích daních českých členských entit, které mají své nejvyšší mateřské entity a další přidružené „výše postavené entity“ v zahraničí, je prozatím otázkou. Opomeneme-li složitý postup, dle kterého by daň měla být vypočtena, je nutné zdůraznit, že vždy bude záležet na konkrétní skladbě skupiny a její dílčí hierarchii v rámci vlastnické struktury či typu společnosti.

Jak sama praxe mnohdy hovoří, již samotná struktura velkých nadnárodních společností není vždy jednoznačná. Pokud se tedy česká členská entita kvalifikuje jako entita mateřská, může to pro ni znamenat zákonnou odpovědnost v rámci celé skupiny za zajištění aplikace pravidla pro zahrnutí zisku a výpočet dorovnávacích daní. Další významnou roli může hrát například skutečnost, v jakém státě se nejvyšší mateřská entita nachází, nebo zda ve skupině například figuruje investiční fond v této pozici. V některých případech by tak mohla nastat situace, kdy nejvyšší mateřská entita (na kterou, za jinak splněných podmínek, dopadla povinnost výpočtu dorovnávací daně) sídlí ve státě, který nepřistoupil na tato globální pravidla a v žádném podobě je tedy do své vnitrostátní legislativy neimplementoval. Na základě této skutečnosti by tak mohlo například dojít (zjednodušený příklad) k situaci, kdy by česká členská entita, která není v rámci struktury skupiny nejvyšší entitou, byla povinna zaštitit výpočet nejen vnitrostátní české dorovnávací daně, ale také přiřazované dorovnávací daně za celou skupinu. Je však třeba zdůraznit, že tento zákon upravuje celou řadu dalších dílčích kritérií, které je nutné brát v potaz pro účely tohoto vyhodnocení.

Pro úplnost je dále třeba zdůraznit fakt, že se nebude formálně jednat o daně z příjmů ani o daně jim obdobné. Jak uvádí samotná důvodová zpráva návrhu tohoto zákona, tyto dvě nové daně budou svojí konstrukcí zcela svébytné. Vztah mezi novým zákonem o dorovnávacích daních a zákonem o daních z příjmu je explicitně upraven přímo v novém zákoně. Součástí návrhu zákona je rovněž část upravující správu dorovnávacích daní, kdy lze dle důvodové zprávy subsidiárně aplikovat český daňový řád. Kromě toho by tento zákon měl být dle dostupných informací v souladu s platnými smlouvami o zamezení dvojího zdanění, které má ČR uzavřené s jednotlivými státy.

Zákon o dorovnávacích daních dále zahrnuje rovněž řadu dílčích specifických aspektů, kterými jsou například:

- Pravidla pro stálé provozovny, které jsou v kontextu tohoto zákona chápány jako samostatné členské entity. Dle navržené legislativní úpravy lze hovořit o poměrně komplexním souboru specifických pravidel ať už v kontextu postavení stálé provozovny pro účely samotných dorovnávacích daní, nebo například pro účely alokace zisku stálé provozovny včetně výpočtu kvalifikovaného zisku.
- Přejícné pravidlo bezpečného přístavu, které, jak už z terminologického názvu vyplývá, má mít pouze přejícný charakter. Pravidlo má v praxi zajistit dočasnou výjimku z povinnosti vypočítat dorovnávací daň, která je založena na vyměňování informací ve zprávě podle zemí (Country-by-Country Reporting), a také přispět k nižší administrativní zátěži v prvních několika obdobích od samotné

implementace, kdy bude ze strany postihnutých entit nezbytné přijmout nové interní procesy pro komplexní výpočet dorovnávacích daní dle stanovených pravidel. Neznamena to však, že by tyto společnosti neměly v přejícném období žádné povinnosti. Zároveň je třeba naplnit stanovená kritéria, aby se do těchto přejícných pravidel dostaly.

- Pravidla pro úpravu odložené daně upravující postup pro stanovení celkové výše odložené daně členské entity včetně její úpravy v daném období i v obdobích následujících. Zákon zahrnuje mimo jiné specifická pravidla pro opětovně zahrnutý odložený daňový dluh či pro odloženou daňovou pohledávku náhradní ztráty při určení efektivní daňové sazby.

Není to jen samotný nový zákon o dorovnávacích daních, který upravuje postupy pro společnosti z velkých nadnárodních a tuzemských skupin společností. V rámci zveřejněného návrhu novelizace účetních vyhlášek mají mít společnosti, které budou poplatníky dorovnávací daně, povinnost v příloze účetní závěrky tuto skutečnost uvést. Dále se navrhuje, aby účetní jednotka v samotném výpočtu odložené daně dorovnávací daň nezohledňovala a uvedla rovněž část nákladu na splatnou daň připadající na dorovnávací daň. Samotná důvodová zpráva pak uvádí „*Dorovnávací daň má složitě a těžko předvídatelné dopady na vykazování odložené daňové pohledávky a dluhu. Pro nespolehlivost a netransparentnost takového vykazování a z důvodu úspory administrativních nákladů se navrhuje, aby tyto dopady nebyly počítány složitou metodikou používanou pro výpočet odložené daně, nýbrž aby účetní jednotky o dopadech této daně informovaly pouze strukturovaným popisem v příloze v účetní závěrce*“.

Sečteno a podtrženo, před dotčenými entitami, jejich pracovníky a kvalifikovanými poradci nyní stojí zcela nová výzva v podobě tohoto zákona (a dalších



Vedu posilu. Teď už tu dorovnávací daň určitě spočítáme.  
Kresba: Ivan Svoboda

souvisejících předpisů), který představuje zcela odlišný systém uplatňování komplexních pravidel, výpočtů a výjimek z nich v rámci zdanění velkých nadnárodních a tuzemských skupin společností. Mimo uchopení těchto pravidel jako takových, získání potřebných (rozsáhlých) informací a dat pro jejich aplikaci na úrovni skupiny jako celku i jako jednotlivé členské entity dané skupiny, vyjasnění provázanosti s dalšími předpisy bude rovněž zapotřebí disponovat znalostí vybraných oblastí mezinárodních účetních standardů z důvodu aplikace specifických pravidel při samotném výpočtu. Nechme se tedy překvapit,

jak se s postupnou praxí bude celá tato specifická oblast vyvíjet.

**Kateřina Mikulková**

*Kateřina Mikulková pracuje na pozici Senior Tax Consultant ve společnosti TPA Tax s.r.o. Je specialistkou na oblast mezinárodního zdanění a transakčního poradenství. Zabývá se daňovou due diligence, a to zejména u společností s IT & IP rights. Kromě toho se věnuje interní lektorské činnosti a zastřešuje v daňovém oddělení vzdělávací agendu.*

## Novinky na poli mezinárodního zdanění

O tom, že se na poli mezinárodního zdanění neustále něco děje, nás v roce 2023 přesvědčila Evropská komise, která v rámci mezinárodního daňového práva zveřejnila hned několik nových návrhů směrnic EU. Pojdme se podívat na to, které to jsou.

### Směrnice BEFIT (Business in Europe, Framework for Income Taxation)

V září 2023 byl zveřejněn nový návrh směrnice, která cílí na zavedení jednotného postupu k určení základu daně nadnárodních skupin společností včetně jejich stálých provozoven. Dle Evropské komise by v rámci pravidel této směrnice mělo dojít ke snížení nákladů na dodržování daňových předpisů. Základní kritérium, kterých společností se směrnice bude týkat, je obdobné jako v případě Píliře II (globální minimální úroveň zdanění, o kterém se můžete blíže dočíst rovněž v tomto čísle) či Country-by-Country Reportingu. Toto kritérium je: nadnárodní skupiny společností působící v EU s ročním konsolidovaným obratem nejméně 750 milionů EUR, jejichž konečný mateřský subjekt vlastní přímo nebo nepřímo alespoň 75 % vlastnických práv nebo práv poskytujících nárok na zisk. V případě nadnárodních skupin se sídlem ve třetích zemích by jejich členové skupin, které sídlí na území EU, museli získat alespoň 50 milionů EUR z ročních kombinovaných příjmů alespoň ve dvou z posledních čtyř zdaňovacích období nebo alespoň 5 % celkových příjmů skupiny.

Pravidla dle této směrnice budou ovšem dobrovolná i pro menší nadnárodní skupiny. Ty se mohou rozhodnout, zda se tohoto systému chtějí účastnit, avšak za předpokladu, že sestavují konsolidovanou účetní závěrku. Pro některé nadnárodní skupiny společností z vybraných odvětví jsou v příslušných částech návrhu směrnice pak zohledněna tzv. odvětvová specifika (například mezinárodní doprava, lodní doprava či těžební průmysl). Směrnice zahrnuje několik pravidel, dle kterých by společnosti měly postupovat v případě určení základu daně

(na úrovni jednotlivé společnosti ve skupině, na úrovni společného základu daně za celou nadnárodní skupinu a na úrovni určení podílu každé společnosti ze skupiny na společném základu daně). Směrnice má dle dosavadních informací nahradit dřívější navrhovaná pravidla pro společný základ daně (CCTB) a pro společný konsolidovaný základ daně (CCCTB).

K tomu, aby mohla být směrnice přijata k implementaci do vnitrostátních předpisů, musí nejprve dojít k jejímu jednotnému přijetí všemi členskými státy EU. Za předpokladu tohoto scénáře by nová pravidla měla být implementována jednotlivými členskými státy nejpozději od 1. ledna 2028.

### Směrnice FASTER: Čeká nás revoluce v systému srážkových daní u přeshraničních investic?

Evropská Komise dále v oblasti mezinárodního daňového práva zveřejnila návrh nové směrnice FASTER, která se dotkne systému srážkových daní u přeshraničních investic. Směrnice má mimo jiné zajistit lepší harmonizaci srážkové daně pomocí zavedení nových pravidel. Primárně má však dojít k zefektivnění některých postupů, které se v souvislosti se srážkovými daněmi aplikují, a rovněž k zamezení zneužívání tohoto systému.

#### Které oblasti se nová pravidla dotknou?

Směrnice cílí na přeshraniční investice a upravuje postup při výplatě dividend z držby veřejně obchodovaných akcií a úroků, které plynou z emitovaných dluhopisů.

#### Jaké konkrétní změny se chystají?

Jednou z primárních změn bude zavedení digitálního certifikátu o daňové rezidenci (eCTR) či vnitrostátní registr finančních zprostředkovatelů, kteří vystupují mezi emitentem cenného papíru a investorem. Směrnice plánuje rovněž doplnit stávající postup při vracení sražených daní. Konkrétně se jedná

o nový systém tzv. rychlé refundace a systém osvobození od daně u zdroje.

### Jaká pozitiva přinesou tyto změny?

Nový eCTR umožní dle Evropské komise urychlit celý proces žádosti o vrácení srážkové daně včetně jeho významného zjednodušení, což by mohl ocenit nejjeden investor. Ze strany daňových orgánů by pak mělo dojít k zajištění důvěrnějšího přehledu o přeshraničních investicích a kontroly dodržování pravidel systému srážkových daní.

Nová pravidla by měla platit od 1. ledna 2027, pakliže dojde k přijetí této směrnice členskými státy.

### HOT or Not? Aneb Směrnice Head Office Tax System

Mohlo by se zdát, že Evropská komise svými směrnici cílí mnohdy pouze na velké nadnárodní skupiny společností. Opak je ale pravdou. Dalším z návrhů směrnic si tentokrát bere do hledáčku malé a střední podniky, které vykonávají svoji ekonomickou činnost pomocí stálých provozoven v jiných členských státech. Pro ty má Evropská komise v úmyslu zavést možnost systému ústředí daňové správy neboli Head Office Tax System (HOT).

V praxi by to pro uvedené typy obchodních společností znamenalo, že si budou moci určit, zda chtějí podávat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob pouze v členském státě, kde se nachází ústředí. Prostřednictvím daňového orgánu členského státu ústředí by následně došlo ke sdílení daňového přiznání s daňovými orgány jiných členských států, ve kterých se nachází stále provozovny, a to včetně převodu odpovídajících daňových příjmů, které má získat členský stát v rámci zdanění zisků z činnosti této stále provozovny v tomto členském státě.

Navrhovaná účinnost této směrnice je od 1. ledna 2026. Stejně jako je tomu u všech směrnic, musí nejdříve dojít k jednomyslnému přijetí všemi členskými státy EU. Zůstává tedy v tento okamžik otázkou, zda s tímto novým přístupem k systému zdanění budou všechny členské státy souhlasit.

### DAC 7 – Oznamovací povinnost pro provozovatele digitálních platforem

Nejsou to však jen návrhy nových směrnic, které v roce 2023 přinesly změny na mezinárodní daňové úrovni. Již s účinností od 1. ledna 2023 došlo k implementaci Směrnice Rady (EU) 2021/514 ze dne 22. března 2021 o povinné automatické výměně informací oznamovaných provozovateli platforem. Nová oznamovací povinnost se vztahuje na provozovatele digitálních platforem na všech internetových rozhraních včetně mobilních a jiných aplikací.

Provozovatelé digitálních platforem budou oznamovat příjmy a další povinné informace, které prodejci na jejich digitálních platformách získají výkonem činnosti za:

- poskytnutí nemovité věci včetně její části, přičemž se může jednat například o nebytové prostory, nemovitosti určené k osobnímu užití, k ubytovacím službám nebo parkovací stání,
- poskytnutí dopravního prostředku bez řidiče, jako jsou osobní automobily,
- poskytnutí služby, například poskytnutí dopravního prostředku s řidičem, úklidové práce, kurýrní služby, on-line vedení účetnictví nebo hlídání dětí, není rozhodující, zda bude služba poskytnuta ve fyzickém prostředí či pouze online formou,
- dodání zboží včetně živých zvířat.

V souvislosti s touto oznamovací povinností jsou vymezené výjimky, podle kterých nemá provozovatel digitální platformy povinnost informace o prodejcích hlásit, a to například když:

- Prodejce poskytuje ubytování, kdy během jednoho kalendářního roku uskuteční více jak 2 tisíce takových činností ve vztahu k jednotlivé nemovité věci.
- Prodejce zboží uskuteční méně jak 30 transakcí s úhrnnou hodnotu příjmů z nich do 2 tisíc EUR za jeden kalendářní rok.

Výjimky v oznamovací povinnosti mají i někteří provozovatelé digitálních platforem, konkrétně pak ti, kteří spadají do veřejnoprávního sektoru, dále ti, kteří jsou kotováni na burze, nebo provozovatelé, jejichž digitální platforma slouží k pouhému přesměrování zákazníka na prodejní digitální platformu.

### Jaké jsou povinnosti provozovatele digitální platformy?

Provozovatelé digitálních platforem mají povinnost se ohlásit/registrovat u Specializovaného finančního úřadu do 15 dní ode dne, kdy splní kritéria jakožto oznamující provozovatel digitální platformy. Dále mají již od 1. ledna 2023 povinnosti shromažďovat určené informace a data o jednotlivých prodejcích. Poprvé však dojde k samotnému oznámení o prodejcích až po skončení kalendářního roku 2023 s termínem podání oznámení nejpozději do 31. ledna 2024.





### Jaké jsou povinnosti prodejce, který působí na digitální platformě?

Prodejci (právnícké osoby, fyzické osoby i jednotky bez samostatné právní subjektivity) mají povinnost poskytnout provozovatelům digitálních platform potřebnou součinnost či chybějící informace.

### K čemu bude sloužit Oznámení podané provozovatelem digitální platformy?

Specializovaný finanční úřad poskytne informace získané z oznámení o jednotlivých prodejcích jejich správcům daně, kteří tak před vyměřením daňové povinnosti z předložených daňových přiznání budou moci ověřit správnou výši deklarovaných příjmů z této činnosti. Kromě toho budou tyto informace poskytovány v rámci mezinárodní spolupráce a automatické výměny informací mezi dalšími členskými státy a jejich příslušnými daňovými orgány.

### Mezinárodní daňové vztahy s Ruskou federací

Válečný konflikt na Ukrajině má celosvětově dopad na různá odvětví, výjimkou nejsou ani vztahy na úrovni mezinárodního daňového práva. V tomto ohledu v letošním roce došlo k přijetí nezbytných opatření jak na úrovni EU, tak u nás v ČR. Ruská federace v tomto ohledu rovněž nezůstala nečinná. Dále naleznete stručné shrnutí nejvýznamnějších změn.

### Ruská federace na seznamu nespolutracujících jurisdikcí

Rada EU zařadila Ruskou federaci na seznam nespolutracujících jurisdikcí v daňové oblasti již na počátku letošního roku (únor 2023), což má konkrétní dopady, které se mohou týkat některých českých společností.

### DAC 6 – Oznamování přeshraničních uspořádání při platbách do Ruské federace

Ačkoliv DAC 6 již není na poli mezinárodního zdanění žádným nováčkem, je třeba brát tato oznamovací pravidla u přeshraničních transakcí stále v potaz. Do české legislativy byla pravidla pro oznamování přeshraničních uspořádání implementována již v roce 2020. Pro obchodní společnosti tak vznikla povinnost oznamovat daňovým orgánům některé přeshraniční transakce a další přeshraniční uspořádání, která splňují definované charakteristické znaky. EU a daňové orgány chtějí pomocí těchto pravidel průběžně získávat lepší přehled o využívání pravidel daňové legislativy a zejména informace o případném agresivním daňovém plánování.

Pokud by česká společnost evidovala ve svém účetnictví odpočitatelnou platbu, která plyne přidružené společnosti do Ruské federace, může se jednat o přeshraniční uspořádání, u kterého dojde k naplnění charakteristického znaku vyvedení příjmu, který zahrnuje odpočitatelnou přeshraniční platbu mezi přidruženými společnostmi (C1), a to i bez splnění testu hlavního přínosu. Takové uspořádání by pak



podléhalo oznamovací povinnosti dle pravidel DAC 6. Tento postup se aplikuje pouze pro nová přeshraniční uspořádání, která české společnosti s Ruskou federací uskutečnili od 14. února 2023.

### CFC pravidla – pravidla pro zdanění ovládané společnosti

Další oblastí, která může mít dopad na české společnosti v případě vztahů s Ruskou federací je speciální režim zdanění zahraničních společností, ve kterých drží české mateřské společnosti přímo nebo nepřímo více než 50 %. Tento režim byl do české legislativy zaveden na úrovni mateřské společnosti v návaznosti na směrnici proti vyhýbání se daňovým povinnostem (ATAD). V praxi tento speciální režim dopadá na společnosti bez podstatné ekonomické aktivity či na společnosti s nízkou efektivní mírou zdanění. Mateřská společnost ve svém základu daně následně dodaní zisky těchto typů zahraničních společností z jejich pasivních činností.

V případě vlastnické struktury zahrnující Ruskou federaci je však tento speciální režim přísnější, jelikož dojde k jeho aplikaci automaticky bez testování činnosti společnosti nebo míry jejího zdanění. V tomto případě podléhají tomuto speciálnímu režimu zisky z veškeré činnosti takové ovládané společnosti, nikoliv pouze pasivní příjmy. Pakliže má ruská ovládaná společnost jako zdaňovací období běžný kalendářní rok, měly by být její příjmy zahrnuty do základu daně české ovládající společnosti ke konci roku 2023.

### Omezení aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Ruskou federací

V srpnu letošního roku vydala Ruská federace dekrét č. 585, na základě kterého došlo k pozastavení platnosti vybraných článků smluv o zamezení dvojímu zdanění s 38 zeměmi, které zařadila na svůj seznam tzv. zneprátelených zemí, mezi nimi je i Česká republika. Konkrétně se jedná o články 5 až 22 a článek 24 upravující například pravidla pro stálé provozovny, licenční poplatky, úroky, podíly na zisku, zcizení majetku, sportovce, příjmy z mezinárodní dopravy.

Ministerstvo financí ČR s odkazem na diplomatickou nótu a sdělení Ministerstva zahraničních věcí ČR vydalo ve finančním zpravodaji č.10/2023 Sdělení ke smlouvě mezi vládou ČR a Ruskou federací o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňového úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sdělení), ve kterém deklaruje, že od 29. září 2023 došlo k vnitrostátním účinkům přerušení provádění předmětných článků i ze strany ČR. Ministerstvo financí ČR ve Sdělení rovněž uvedlo, že přestože Ruská federace výslovně nepřerušila provádění článků 23 (vyloučení dvojího zdanění) a 25 (řešení případů dohodou), má za to, že přerušeni uvedených článků (5 až 22 a 24) má přímý dopad i na ně. Tedy že „nemůže nastat situace, kdy by ode dne přerušeni provádění předmětných článků Smlouvy jedna smluvní strana Smlouvy byla povinna

vylučovat dvojí zdanění podle článku 23 Smlouvy, jelikož příjem či majetek nemohl být zdaněn v druhém smluvním státě ‚podle ustanovení této smlouvy‘, respektive ‚v souladu s ustanovením této smlouvy‘, jak uvádí článek 23 Smlouvy“.

V případě transakcí mezi českými a ruskými daňovými rezidenty budou výplaty příjmů daňovým ne-rezidentům nyní zdaněny ve státě zdroje vždy podle sazeb stanovených platnou národní legislativou, a to bez případné možnosti snížení sazby daně dle jednotlivých článků smlouvy či nezdanění z titulu, že právo na zdanění má pouze druhý smluvní stát. Ve výsledku tak může docházet k efektivnímu dvojímu zdanění téhož příjmu jak v ČR, tak v Ruské federaci.

**Kateřina Mikulková**

na pomoc auditorům

## Evropské standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti

Evropská komise přijala 31. července 2023 Nařízení komise v přenesené pravomoci, kterým se doplňuje směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, pokud jde o standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti. Standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti, které mají podniky používat pro podávání zpráv o udržitelnosti v souladu s články 19a a 29a směrnice 2013/34/EU podle harmonogramu stanoveného v čl. 5 odst. 2 směrnice (EU) 2022/2464, jsou uvedeny v příloze č.1 toho nařízení, v příloze č. 2 jsou pak uvedeny zkratky a slovníček pojmů. Toto nařízení se použije od 1. ledna 2024 pro účetní období začínající 1. ledna 2024 nebo později.

Cílem evropských standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti (European Sustainability Reporting Standards, dále jen „ESRS“) je specifikovat informace o udržitelnosti, které podnik zveřejňuje v souladu se směnicí Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2022/2464. ESRS konkrétně specifikují informace, které podnik zveřejňuje o svých významných dopadech, rizicích a příležitostech v souvislosti s environmentálními, sociálními a správními otázkami udržitelnosti. ESRS nevyžadují, aby podniky zveřejňovaly informace o environmentálních, sociálních a správních tématech, na něž se vztahují ESRS, pokud podnik vyhodnotil předmětné téma jako nevýznamné.

V sérii článků bychom vás chtěli postupně s jednotlivými ESRS standardy seznámit.

ESRS standardy jsou rozděleny do tří kategorií:

### 1) Průřezové standardy (ESRS 1, ESRS 2)

Standard ESRS 1 poskytuje informace o struktuře ESRS, vysvětluje základní pojmy a pravidla pro přípravu a prezentaci informací o udržitelnosti.

Standard ESRS 2 stanoví požadavky na zveřejňování informací, které má podnik poskytovat na obecné úrovni o všech významných záležitostech udržitelnosti v oblastech podávání zpráv o řízení, strategii, dopadu, řízení rizik a příležitostech a o ukazatelích a cílech.

### 2) Tematické standardy (standardy v oblasti životního prostředí ESRS E1–E5, sociálních věcí ESRS S1 – S4 a správy a řízení ESRS G1)

Tematické standardy stanovují další specifické požadavky z oblasti životního prostředí, sociálních věcí a správy a řízení a doplňují obecné požadavky na zveřejnění uvedené v ESRS 2.

Průřezové a tematické standardy se vztahují na všechny podniky bez ohledu na to, v jakém odvětví či odvětvích daný podnik působí (agnostické).

### 3) Odvětvové standardy

Odvětvové standardy se vztahují na všechny podniky působící v příslušném odvětví. Zabývají se dopady, riziky a příležitostmi, které jsou pravděpodobně významné pro všechny podniky příslušného odvětví a které nejsou zahrnuty nebo nejsou dostatečně zahrnuty v tematických standardech. Tyto standardy mají zajistit srovnatelnost informací mezi podniky působícími v daném odvětví.

Příprava odvětvových standardů v současné době probíhá a jejich dokončení se po prodloužení lhůty očekává do 30. června 2026.

### Standard ESRS 1 Obecné požadavky

Jak již bylo zmíněno, ESRS 1 popisuje strukturu standardů ESRS, vysvětluje základní pojmy a stanoví obecné požadavky na přípravu a prezentaci informací týkajících se udržitelnosti. ESRS 1 upravuje následující záležitosti:

- oblasti vykazování (správa a řízení, strategie, řízení dopadů, rizik a příležitostí, ukazatele a cíle) a pravidla pro vypracování zpráv o udržitelnosti,
- požadavky na kvalitativní charakteristiky informací (relevance, věrný a poctivý obraz, srovnatelnosti, ověřitelnost a srozumitelnost),
- dvojí materialita (dopadová a finanční) (pozn.: v překladu ESRS 1 je používán termín významnost),
- náležitou péči,
- problematiku hodnotového řetězce ve vztahu ke zprávě o udržitelnosti,
- časová období ve vztahu ke zprávě o udržitelnosti,
- přípravu a prezentaci informací o udržitelnosti (srovnávací informace, odhady, chyby apod.),
- strukturu prohlášení o udržitelnosti,
- propojení zprávy o udržitelnosti s ostatními částmi podnikového výkaznictví,
- přechodná ustanovení.

Součástí ESRS 1 je i sedm dodatků, které buď doplňují požadavky ESRS 1 a jsou stejně závazné jako samotný standard, nebo poskytující nezávazné příklady, jak postupovat při přípravě zprávy o udržitelnosti.

Přehled dodatků:

- dodatek A – Požadavky na uplatňování,
- dodatek B – Kvalitativní charakteristiky informací,
- dodatek C – Seznam postupně zaváděných požadavků na zveřejňování,
- dodatek D – Struktura prohlášení o udržitelnosti podle ESRS,
- dodatek E – Vývojový diagram pro určení informací podle ESRS,
- dodatek F – Příklad struktury prohlášení o udržitelnosti podle ESRS,
- dodatek G – Příklad začlenění informací formou odkazu.

Mezi základní pojmy, se kterým ESRS 1 pracuje, patří dopady, rizika, příležitosti a dvojí materialita.

### Dopady, rizika a příležitosti

Pojem „dopady“ se vztahuje na pozitivní i negativní dopady související s otázkami udržitelnosti, které jsou spojeny s podnikáním daného podniku a které byly identifikovány prostřednictvím posouzení materiality dopadu. Vztahuje se jak na skutečné, tak i na budoucí potenciální dopady.

Pojem „rizika a příležitosti“ se vztahuje na finanční rizika a příležitosti podniku související s udržitelností, včetně těch, které vyplývají ze závislosti podniku na přírodních, lidských a sociálních zdrojích a které byly identifikovány v rámci posuzování finanční materiality.

### Dvojí materialita

Základem pro podávání zpráv o udržitelnosti v souladu s ESRS je posouzení materiality. Posouzení materiality je nezbytné k tomu, aby podnik určil významné dopady, rizika a příležitosti, o nichž má být zpráva udržitelnosti podána. Podnik podává své zprávy o otázkách udržitelnosti na základě zásady dvojí materiality. Jedná se o dopadovou a finanční materialitu. Otázka udržitelnosti je z pohledu dopadové materiality významná, pokud se týká významných skutečných nebo potenciálních, pozitivních nebo negativních dopadů podniku na lidi nebo životní prostředí, a to v krátkodobém, střednědobém nebo dlouhodobém horizontu. Jedná se jak o dopady spojené s vlastní činností podniku, taky o dopady související s předcházejícím a následným hodnotovým řetězcem daného podniku. Otázka udržitelnosti je z finančního hlediska materiální, pokud vytváří rizika nebo příležitosti, které mají nebo mohou mít významný finanční dopad na podnik, a to v krátkodobém, střednědobém nebo dlouhodobém horizontu. Finanční materialita opět není omezena jen na rizika a příležitosti související s vlastní činností podniku, ale zahrnuje rovněž i rizika a příležitosti související s hodnotovým řetězcem daného podniku.

V případě, kdy je příslušná otázka udržitelnosti z hlediska dopadové nebo finanční případně obou druhů materiality vyhodnocena jako významná, je podnik povinen zveřejnit informace požadované příslušnými tematickými a odvětvovými ESRS a dále informace specifické pro daný podnik.

Bez ohledu na výsledek posouzení materiality podnik vždy zveřejní informace požadované ESRS 2 a požadavky na zveřejňování informací v souvislosti s požadavkem na zveřejnění IRO-1 *Popis postupů identifikace a hodnocení významných dopadů, rizik a příležitostí*, jak jsou uvedeny v dodatku C ESRS 2.

Pokud podnik dospěje k závěru, že dané téma není pro podnik materiální, a tudíž opomíjí všechny požadavky na zveřejnění informací v příslušném ESRS, může stručně vysvětlit závěry svého posouzení materiality pro dané téma. Pokud podnik vyhodnotí, že změna klimatu pro něj není jako téma materiální, a tudíž opomíjí všechny požadavky na informace v ESRS E1 *Změna klimatu*, zveřejní podrobné vysvětlení svého posouzení materiality s ohledem na změnu klimatu, a to včetně výhledové analýzy.

**Marie Jandová**  
oddělení metodiky KA ČR

# Automatizované nástroje a techniky v auditu – využití při provádění auditorských postupů

Tento článek je další ze série témat zpracovaných IAASB ve formě podpůrných materiálů pro využití automatizovaných nástrojů a technik (Automated Tools and Techniques, dále také „ATT“). Shrňeme v něm možnost využití ATT při provádění auditorských postupů. Nejprve se zaměříme na využití ATT při postupech prováděných pro vyhodnocení rizik a při testech věcné správnosti a na možné synergie, které využití ATT umožňuje. Ve druhé části pak shrňeme využití ATT pro analytické testy věcné správnosti v souladu s ISA 520.

V souvislosti s používáním ATT v rámci auditu je ještě vhodné připomenout, že využití těchto nástrojů je potřeba zvážit s ohledem na dostupnost, kvalitu a objem dat. V některých případech může auditor dojít k závěru, že využití ATT v rámci auditorských postupů není efektivní. Zároveň využití ATT nijak nemění povinnost auditora postupovat v souladu s platnými standardy ISA.

## Využití ATT souběžně pro vyhodnocení rizik a pro testy věcné správnosti

Jednou z předností výstupů při použití ATT mohou být synergie, které lze využít jak pro vyhodnocení rizik, tak i pro testy věcné správnosti. ATT umožňují zpracování celé populace dat obsahující velké množství parametrů a využívající různé zdroje. Díky tomu lze lépe pochopit specifika účtování datových toků, identifikovat anomálie a přesněji vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti.

Možnost souběžného využití ATT pro vyhodnocení rizik a pro testy věcné správnosti si ukážeme na následujícím ilustrativním příkladu.

Uvažujme výrobní společnost, kde je proces zpracování tržeb plně automatizovaný, proces rozeznávání výnosů je pro všechny typy výnosů stejný, všechny výnosy jsou rozeznávány ve stejný okamžik (při předání přepravci), fakturace probíhá v okamžiku, kdy zboží opustí sklad, faktura je splatná za 30 dní a prodejní transakce typicky neprobíhají o víkend.

Z auditního spisu víme, že proces účtování výnosů představuje významný proces z hlediska auditu. Kontroly identifikované nad tímto procesem byly otestovány a vyhodnoceny jako efektivní a zároveň je pro tvrzení výskyt a správnost identifikováno riziko materiální nesprávnosti. Pro účely testování má auditor k dispozici populaci dat výnosů a jednotlivé parametry (časové údaje, množství, kód produktu) byly otestovány a je možné se na ně spolehnout. Auditní tvrzení, které auditorskými postupy pokrýváme, jsou výskyt (occurrence) a správnost (accuracy).

Auditor si stanovil následující očekávání, která poté za pomoci ATT aplikovaných na celou populaci výnosů ověřoval:

Očekávání	Tvrzení
Transakce neproběhla o víkend	Výskyt (occurrence)
Datum transakce je shodné s datem vyskladnění	Výskyt (occurrence)
Datum faktury je shodné s datem vyskladnění	Výskyt (occurrence)
Množství zboží a kódy produktu na fakturě a výdejce ze skladu se shodují	Správnost (accuracy)
Prodejní cena na fakturě se shoduje s přijatou platbou	Výskyt (occurrence) a správnost (accuracy)

Na základě provedených procedur auditor rozdělil transakce na ty, které daná očekávání nesplňují (skupina A) a na ty, které je splňují (skupina B).

Transakce ze skupiny A představují anomálii, kterou bude auditor dále zkoumat v dalších krocích. Výstup z ATT tak v tomto případě slouží k vyhodnocení rizika a cílené identifikaci rizikových transakcí, na kterých je potřeba provést dodatečné auditorské postupy.

Na druhé straně transakce ze skupiny B anomálie nevykazují a provedené postupy lze využít jako jeden z testů věcné správnosti pro daný účet a daná tvrzení.

## Využití ATT pro analytické testy věcné správnosti v souladu s ISA 520

Výstupy z ATT jsou obvykle pro použití v rámci analytických testů věcné správnosti velmi vhodné, neboť umožňují zpracování velkého objemu dat, celých populací a umožňují také zahrnutí různých interních i externích zdrojů dat. To zároveň znamená, že auditor je zodpovědný za vyhodnocení spolehlivosti použitých dat – toto vyhodnocení probíhá i v případě, že auditor nepoužívá ATT, nicméně s použitím ATT typicky roste počet využívaných zdrojů dat a s tím i objem testů, které ověřují spolehlivost použitých dat.



Při provádění analytických testů věcné správnosti je klíčové co nejpřesněji stanovit očekávání, vůči kterému se výsledky procedur porovnávají. V tomto ohledu může využití ATT zlepšit přesnost při stanovení nezávislého očekávání, především díky možnosti využití většího počtu atributů jednotlivých transakcí, možnosti desagregace populace na menší homogenní celky a možnosti lépe identifikovat trendy a souvislosti mezi transakcemi. To pak vede k vyšší míře ujistění, kterou je auditor schopen pro daný účet a dané tvrzení z analytických procedur získat.

### Závěr

ATT lze využít pro provádění auditorských postupů mnoha způsoby a kvalita získaných důkazních informací může být větší než při manuálním zpracování

dat. Klíčovým předpokladem pro kvalitní a spolehlivý výstup ATT je však spolehlivost použitých dat (kterou musí auditor vyhodnotit) a také dostatečná znalost účetní jednotky, jejich procesů a odvětví, ve kterém působí, aby byl auditor schopen správně určit očekávané charakteristiky testované populace a provést vyhodnocení, zda položky v populaci splňují definovaná očekávání.

Tento článek byl připraven na základě materiálu IAASB s názvem *Frequently Asked Questions (FAQ) Regarding the use of automated tools and techniques in performing audit procedures*, který lze nalézt na [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

### Lenka Bízová

členka Podvýboru pro IFRS  
a finanční instituce KA ČR



## AUDITOR č. 10/2023

ročník XXX

### REDAKCE

Komora auditorů ČR  
Opletalova 55, 110 00 Praha 1  
tel.: 224 212 670, 221 602 289  
e-mail: [redakce@kacr.cz](mailto:redakce@kacr.cz)

### REDAKTORKA

Ing. Lenka Zouharová, Ph.D.

### REDAKČNÍ RADA

doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.,  
předseda  
Ing. Jiří Pelák, Ph.D.,  
místopředseda  
Jarmila Melichová  
Ing. Jiří Mikyna  
Ing. Jan Molín, Ph.D.  
doc. Ing. David Procházka, Ph.D.  
Ing. Michal Šindelář, Ph.D.  
Ing. Michal Štěpán  
Ing. Petr Vácha, Ph.D.

Pravidla pro zveřejňování článků jsou uvedena na webu KA ČR ([www.kacr.cz/desatero](http://www.kacr.cz/desatero)). Články prochází recenzním řízením redakční rady.

### VYDÁVÁ

Komora auditorů České republiky  
tel.: 224 212 670, 224 222 178  
IČ 70901473

Vydávání povoleno MK ČR 6934  
ISSN 1210-9096

### INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

Infomedia, spol. s r.o.  
Otradovická 731/11, 142 00  
Praha 4, tel.: 607 972 085  
e-mail: [infomedia@infomedia.cz](mailto:infomedia@infomedia.cz)

### TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

### OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

Komora auditorů ČR  
e-mail: [kacr@kacr.cz](mailto:kacr@kacr.cz)

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

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

© Komora auditorů ČR