

# AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 4/2018

**Téma: Daně aktuálně**



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

## Obsah

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Opakovaná výzva: Navrhujte kandidáty do volených orgánů KA ČR v prodlouženém termínu do 31. května.....	2
Upozornění na nutnost udělení nového souhlasu se zveřejněním kontaktních údajů na webu komory.....	3
Nové postupy v hodnocení kontinuálního profesního vzdělávání.....	3
Informace z odborných výborů KA ČR.....	3
Setkání zástupců Komory auditorů a ACCA.....	5
Křest překladu IPSAS do češtiny.....	5

## TÉMA ČÍSLA – DANĚ AKTUÁLNĚ

Editorial.....	6
Daňoví poradci v číslech (Radek Neužil).....	7
Novela zákona o daních z příjmů – výběr z nejdůležitějších změn od 1. července 2017 (Edita Štechová).....	10
Změna metody oceňování cenných papírů – začátek nebo ukončení oceňování reálnou hodnotou (Jana Skálová).....	16
Sdílená ekonomika (Gabriela Hoppe).....	19
Pořízení zboží z jiného členského státu v rámci podnikání, které bylo uvedené do volného daňového oběhu, z pohledu zákona o spotřebních daních (Ivo Šulc).....	23
Rozhovor s Petrou Pospíšilovou Pro změnu je třeba impulz a nasazení.....	28
Test: Daně.....	30

## NA POMOC AUDITORŮM

Hugo a Sally se baví o účetní závěrce.....	14, 20, 27
--	------------

## LIDÉ A FIRMY.....

## e-příloha Auditor 4/2018

- Daně
- Právo
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo 17. 5. 2018

## MY, ONI a TA komora



Stanislav Staněk

Mám asi poslední příležitost psát úvodník pro časopis Auditor, protože končí mé funkční období ve výkonném výboru a další nebude následovat. Využiji proto příležitosti a pokusím se popsat a vyvrátit některé mýty, které mezi námi auditory, někdy kolují.

„... a ta komora by k tomu mohla udělat nějaký vzor.“

„Pokud se na tom dohodneme, tak to bych musel udělat já, nikoho jiného na to nemám.“

„No to ne, tak jsme to nemysleli, abychom vám přidělovali práci. Ale komora by mohla...“

Touto krátkou parafrází skutečného rozhovoru na jednom školení bych chtěl demonstrovat první mýtus: jsme MY, auditori, a někde vedle nás nebo možná nad námi je TA komora. TA komora by nám měla připravit metodiku a vzory, připravit školení a vůbec dělat pomyslení. Také bych rád TU komoru měl, ale jak vyplývá i z uvedeného rozhovoru, dosud jsem ji nenašel. Pokud jsme si někdy mysleli, že TA komora připravila novou příručku či směrnici, nebylo to tak. Za příručku či směrnici je práce konkrétních auditorů, členů orgánů, členů výborů či pracovních skupin. Nikde není nějaká magická skupina specialistů, která něco udělá za nás nebo pro nás. TA komora je jen mýtem. Pokud něco chceme nebo potřebujeme, je jen na nás, jestli to mít budeme nebo ne.

Pojďme k dalšímu mýtu: Představitelé volených orgánů, především ti na nejvyšších místech, jsou nadáni zvláštní mocí

a mohou zajistit změny zákona ve prospěch auditorů, vyšší ceny auditu a hlavně zařídit, aby veřejnost naši práci chápala a oceňovala. Prostě ONI, členové volených orgánů, zařídí, abychom se MY, ostatní auditori, měli lépe. Naše přičinění není potřeba.

Členství v orgánech komory s sebou bohužel nepřináší žádné speciální schopnosti, které by zajistily větší pozornost zákonodárců či veřejnosti. Okamžikem volby u člověka nevzniknou žádné nové schopnosti či skokově nezmoudří. U sebe jsem nikdy nic takového nepocítil a u kolegů jsem také nic nepozoroval. Prosadíme jen to, co si vzhledem ke stavu profese zasloužíme. Nikdo nám nic nedá jen tak, pro nic za nic. Každý auditor musí přispět k tomu, abychom jako profese měli lepší renomé a získali lepší podmínky.

A poslední: MY, auditori, co svou práci děláme už léta a máme zkušenosti, nepotřebujeme, aby nás TA komora otravovala nějakými požadavky kontroly, evidence a vzdělávání. Auditorické oprávnění je přece legitimací k dobrým příjmům a ty nám nemá kazit TA komora a ONI, jacísi neumětelové, kteří by nás chtěli kontrolovat.

Kontrola, evidence a vzdělávání jistě mnoha svými aspekty představují nepříjemnost. Jsou ale nezbytnými prvky naší vlastní ochrany. Je to ujištění, že jako profese děláme dobrou práci, že jsme schopni reagovat na měnící se svět. MY, auditori, co svou práci děláme už léta a máme zkušenosti, přece nepotřebujeme, aby nám obraz profese kazili nezodpovědní hazardéři. Proto

se vzděláváme a proto se navzájem kontrolujeme. Jsme odpovědní k sobě i ostatním.

Doufám, že se mi podařilo alespoň trochu vyvrátit mýty o tom, že naše lepší příští zajistí

ONI nebo TA komora. Jsme tu jen MY, auditoři, a naše budoucnost je jen naší odpovědností. I dnes platí, co platilo dříve, jak dokládá známý citát: „Neptejte se, co komora může udělat pro vás,

ptejte se, co vy můžete udělat pro komoru.“

**Stanislav Staněk**

předseda Výboru pro regulaci a rozvoj profese KA ČR

## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 16. dubna, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významná část jednání výkonného výboru se týkala analýzy výše členských příspěvků.

Výkonný výbor schválil:

- seznam členů Výboru pro IFRS a finanční instituce KA ČR na rok 2018,
- navržený postup pro další spolupráci s ACCA.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil navržený postup úpravy vnitřních předpisů na listopadový sněm KA ČR,

- a schválil navržený postup zpracování analýzy výše členských příspěvků,
- zprávu Výboru pro auditorské zkoušky o přípravě memoranda o spolupráci s ICAEW,
- a schválil postup přípravy společné konference ČIIA, KA ČR a NKÚ, která se uskuteční 20. září

a vzal na vědomí:

- seznam vzdělávacích akcí pro druhé pololetí roku 2018,
- přehled o výsledcích kontroly vzdělávacích akcí KA ČR ze strany RVDA,
- informaci o plnění rozpočtu za období leden–březen 2018,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,

- informace o personálních záležitostech na úřadu KA ČR,
- informace o aktualitách z AE a IFAC,
- legislativní monitoring,
- pozvánku na veřejnou konzultaci k Akčnímu plánu ČR Partnerství pro otevřené vládnutí 2018–2020,
- informace o podnětech vyřizovaných Kárnou komisí KA ČR za období leden–březen 2018,
- statistiku uložených kárných opatření.

**Jiří Mikyna**

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

## OPAKOVANÁ VÝZVA

### Navrhujte kandidáty do volených orgánů KA ČR v prodlouženém termínu do 31. května

Volební komise na svém druhém zasedání 17. dubna provedla kontrolu návrhů kandidátů do volených orgánů komory a konstatovala, že všechny návrhy byly doručeny ve stanoveném termínu, tj. do 15. dubna 2018, a obsahovaly požadované údaje.

Vzhledem k tomu, že Volební komise neobdržela do stanoveného termínu 15. dubna 2018 dostatečný počet návrhů na kandidáty do Výkonného výboru, Dozorčí komise a Kárné komise, **prodloužila termín** pro další návrhy kandidátů (v souladu s volebním řádem § 3, odst. 5) **do čtvrtka 31. května 2018**.

Formuláře pro navrhování kandidátů auditoři obdrželi spolu s časopisem Auditor č. 1/2018 a jsou také ke stažení na webu komory na úvodní stránce v aktualitách.

Počet navržených kandidátů do jednotlivých orgánů k 15. dubnu 2018:

Orgán	Dosud obdržené nominace	Počet volených pozic
Výkonný výbor	6	13 (7 + 6 náhradníků)
Dozorčí komise	11	15 (11 + 4 náhradníci)
Kárná komise	6	10 (7 + 3 náhradníci)

Prezentace jednotlivých kandidátů bude uveřejněna před konáním sněmu v příloze časopisu Auditor č. 7/2018.

**Jarmila Císařová**

předsedkyně Volební komise KA ČR

## Upozornění na nutnost udělení nového souhlasu se zveřejněním kontaktních údajů na webu komory

V návaznosti na Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 2016/679 (GDPR) činí komora příslušné kroky, aby byla s tímto nařízením v souladu. **V této souvislosti budou muset statutární auditori obnovit souhlas se zveřejněním údajů, jejichž zveřejňování komoře nestanoví zákon o auditorech či jiný navazující právní předpis.** Jedná se o údaje, které komora zveřejňuje na svých webových stránkách v rejstříku auditorů. Takovými údaji jsou číslo pevné telefonní linky, číslo mobilního telefonu a email.

Před 25. květnem 2018 dojde k vymazání všech výše uvedených

kontaktních údajů. Ve smyslu Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 2016/679 (GDPR) bude také upraven dotazník pro statutárního auditora, kde budou auditori moci udělit nový souhlas se zveřejněním jimi uvedených kontaktních údajů, u kterých je souhlas vyžadován.

Dovolujeme si upozornit, že zpracování dotazníků pro statutárního auditora s novými souhlasy bude prováděno ručně, postupně, proto může trvat i delší dobu. Žádáme proto auditory o trpělivost.

**Libuše Šnajdrová**  
evidence auditorů KA ČR

## Nové postupy v hodnocení kontinuálního profesního vzdělávání

I letos prověřovalo oddělení vzdělávání komory začátkem roku účast auditorů na kontinuálním profesním vzdělávání (KPV). Kontrola probíhala ve dvou fázích. Nejprve se týkala účasti auditorů na povinném (prioritním) vzdělávacím tématu (PVT), při kterém se auditori seznámili v období 2015–2017 s novelou zákona o auditorech a souvisejícími novelizovanými auditorskými standardy. Následně pak byla vyhodnocena účast auditorů na KPV v roce 2017, při které je kontrolováno vzdělávání v rozsahu 40 hodin za kalendářní rok stanovené vnitřním předpisem komory pro KPV (dále jen směrnice pro KPV).

Rádi bychom poděkovali všem auditorům, kteří předali komoře informace o své účasti na KPV v roce 2017 v termínu předepsaném směrnicí KPV, tedy do konce ledna 2018. Většina auditorů k tomuto předání využila elektronickou

on-line komunikaci, proto bylo možné vyhodnotit již během února, kteří auditori na tuto povinnost zapomněli, a rozeslat upomínky. Dovolujeme si opětovně konstatovat, že se v posledních letech velmi zlepšila komunikace auditorů s oddělením vzdělávání komory, a to jak u auditorů pracujících samostatně, tak i u auditorských společností. Kontrola KPV tak probíhá rok od roku operativněji a též se každým rokem zkracuje seznam auditorů, který musí oddělení vzdělávání podle ustanovení směrnice pro KPV předat k dalšímu řešení kárné komisi komory. Přesná statistická čísla nejsou účelem tohoto článku, najdete je ve zprávách, které bude komora připravovat pro letošní podzimní sněm auditorů.

S ohledem na uvedenou skutečnost je i dalším cílem tohoto článku opětovně upozornit auditory na **novelizované ustanovení**

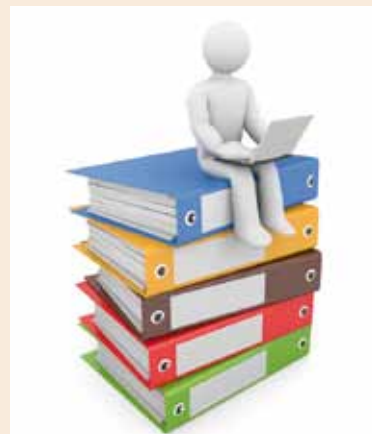
## Informace z odborných výborů KA ČR

### Výbor pro metodiku auditu (VMA)

19. března 2018

Na březnovém jednání byl diskutován materiál připravený Ministerstvem financí ČR týkající se metodické podpory určené přezkoumávacím orgánům či auditorům k výkladu povinnosti ověření poměru dluhu v souvislosti se stanovením této povinnosti zákonem č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů, v návaznosti na zákon č. 23/2017 Sb., o rozpočtové odpovědnosti, z důvodu posouzení dopadů závěrů a doporučení uvedených v tomto materiálu do metodologie auditorské práce, např. v příkladech možných závěrů ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření.

Na jednání byla také diskutována připravovaná aktualizace auditorského standardu č. 52, která bude zahrnovat zejména změny v důsledku úprav legislativních požadavků. Tyto změny byly zohledňovány při přípravě metodických pomůcek. Jde o příklad smlouvy a příklad zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření (jsou postupně zveřejňovány na webu KA ČR) a zpracování ISAE 3000.



## Výbor pro účetní výkaznictví (VÚV)

20. března 2018

Členové výboru pracují na dokončení materiálu shrnujícího definiční znaky výnosů, který bude následně předán na jednání pracovní skupiny zabývající se přípravou nového zákona o účetnictví, protože tato problematika není v českém účetnictví dosud dostatečně řešena.



## Výbor pro IFRS a finanční instituce (VIFRS)

14. března 2018

Na březnovém jednání výboru byl odsouhlasen termín klubového setkání nad novými standardy IFRS 9 a IFRS 15. Členové diskutovali zkušenosti z implementace nových standardů IFRS 15 v oblasti energetiky a IFRS 9 v praxi. U implementace standardu IFRS 9 se ukazuje, že postupy nejsou sjednoceny a společnosti při implementaci často postupují podle své mateřské společnosti.

oddělení metodiky KA ČR

směrnice pro KPV, platné od začátku roku 2017. O novinkách v KPV byli auditoři informováni již v průběhu roku 2017 v časopise Auditor, a to v několika článcích, jejichž autorem je současný předseda výboru pro KPV Jiří Vrba, a na webových stránkách komory v části Pro členy / Plnění KPV. Upozornění se týká především § 2 odst. 4 směrnice pro KPV, který vysvětluje formy činnosti, jimiž auditoři plní KPV. V některých bodech pak stanoví, že účast na vzdělávání mimo komoru je možné auditorům do KPV započítat pouze tehdy, „pokud je pořádkující instituce odsouhlasena výkonným výborem“.

Z dotazů auditorů lze vyrozumět, že se již s touto změnou seznámili. Pro jistotu však využíváme tuto platformu a opětovně si dovoluujeme auditorům zdůraznit, že účast na vzdělávacích akcích u jiných odborných institucí bude od roku 2018 započtena do KPV pouze za podmínky, že tyto instituce podepíší s komorou memorandum o spolupráci v oblasti vzdělávání auditorů (dále jen memorandum). Ačkoli toto ustanovení bylo platné již pro rok 2017, vyhlásil výkonný výbor komory rok 2017 jako přechodné období a při kontrole KPV za rok 2017 tak byla auditorům ponechána možnost započítat hodiny podle původních pravidel.

Oddělení vzdělávání využilo kontrolu KPV k tomu, aby vybralo nejčastěji uváděné vzdělávací instituce (dále jen agentury) a navázalo s nimi komunikaci. Agentury jsou průběžně oslovovány předsedou výboru pro KPV prostřednictvím oddělení vzdělávání komory a je jim nabídnuta spolupráce v oblasti vzdělávání auditorů. Cílem této iniciativy ze strany komory je umožnit auditorům i nadále uznat do KPV odborné vzdělávání u agentur, které nabízejí vzdělávání v regionech, kde členové komory žijí a provozují svoji auditorskou činnost. Do současné doby bylo takto uzavřeno memorandum s 23 agenturami

na území celé ČR. Seznam agentur, které již s komorou uzavřely memorandum, je od dubna 2017 k dispozici na webových stránkách komory a je průběžně aktualizován po podpisu každého nového memoranda.

Auditoři mohou iniciovat uzavření spolupráce jimi vybrané agentury s komorou. **Vybízíme proto touto cestou auditory, aby v případě zájmu kontaktovali „své“ agentury a seznámili je s možností uzavření spolupráce.** Komora před vlastním podpisem memoranda posuzuje především obsahovou nabídku vzdělávání, lektorské zajištění a odborné zaměření vzdělávací agentury. V této souvislosti současně upozorňujeme, že **uzavření memoranda není pro danou agenturu certifikací** vybraných vzdělávacích akcí.

Na základě uzavřeného memoranda získává komora možnost posoudit kvalitu vzdělávacích aktivit nabízených agenturou a právo v případě nutnosti nahlédnout u dané instituce do prezenčních listin. Auditoři pak při splnění dalších podmínek stanovených směrnicí pro KPV týkající se obsahové náplně a forem vzdělávání získávají možnost započtení účasti na školení u dané agentury do KPV.

Celé znění směrnice pro KPV je volně přístupné na webu komory v části O komoře / Vnitřní předpisy.

Iva Julišová

oddělení vzdělávání KA ČR



## Setkání zástupců Komory auditorů a ACCA

V sídle Komory auditorů se 29. března konalo setkání zástupců komory a ACCA. Za komoru se zúčastnili viceprezident Pavel Kulhavý, místopředseda výboru pro auditorské zkoušky Zdeněk Grygar a Bohumil Král, který se dlouhodobě věnuje spolupráci komory s ACCA.

Za ACCA se zúčastnila jednání Kateřina Benešová, bývalá ředitelka ACCA pro Českou republiku, Slovensko a Maďarsko, která představila novou ředitelku Vieru Kučerovou. Dále se za „českou“ ACCA zúčastnil David Kopecký. Dalším neméně významným představitelem ACCA byl Stephen Heathcote, výkonný ředitel

trhu, a Richard Allen, oba z britského vedení společnosti.

Předmětem jednání byly zejména otázky prohloubení vzájemné spolupráce, a to jednak v oblasti uznávání zkoušek a kvalifikací, navazující na aktualizace syllabů ACCA a komory, výměna zkušeností z elektronického zpracování zkoušek a jejich vyhodnocení a zejména pak otázka přípravy společného semináře věnovaného otázkám podnikatelské a profesní etiky a jejich implementace do systému předkvalifikačního vzdělávání a zkoušek.

-pag-



## Křest překladu IPSAS do češtiny

V pondělí 26. března 2018 byl pokřtěn oficiální překlad *Příručky mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor* ve verzi z roku 2016. Jde o překlad mezinárodních účetních standardů IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), které vydává IFAC (International Federation of Accountants) a které se používají v účetnictví a účetním výkaznictví účetních jednotek ve veřejném sektoru po celém světě.

Díky tomuto překladu se čeština stala teprve čtvrtým jazykem, do kterého bylo toto vydání přeloženo. Příručka byla představena odborné veřejnosti na konferenci s názvem *Mezinárodní standardy IPSAS v prostředí České republiky*, kterou uspořádal NKÚ v kongresovém centru České národní banky a které se

zúčastnila řada významných hostů jak na straně řečníků, tak i účastníků konference.

Překlad mezinárodních standardů vyšel jako dvojsvazková publikace, přeložené standardy mají přibližně 2100 stran. Vlastní překlad připravila skupina překladatelů, která své texty předkládala k revizi oponentům a celý tento proces řídila devítičlenná redakční rada, jejímž předsedou byl Luboš Rokos (NKÚ). Dalšími jejími členy byli například Vladimír Zelenka z Komory auditorů ČR a FFÚ VŠE v Praze, děkan Fakulty financí a účetnictví VŠE Ladislav Mejzlik, Michal Svoboda z MF ČR a FFÚ VŠE v Praze či Petr Kříž, partner společnosti PricewaterhouseCoopers Audit. Práce na překladech trvala téměř jeden rok.

-MeL-



## Editorial

Tématem tohoto čísla jsou daně. To je téma široké, téměř bezbřehé. Proto se redakční rada rozhodla rozdělit jej do dvou čísel. V prvním vám přinášíme odborné články, které se týkají aktuálních novinek nebo povinností, které máme, my poplatníci, plnit právě teď. Druhé pak bude zaměřeno spíše výhledově na novinky, které nás čekají, na připravované změny daňových zákonů a směry, kterými se Česká republika bude v budoucnu ubírat.

Aktuální daňová témata zahájíme pohledem na profesi daňového poradce. Komora daňových poradců ČR slaví v letošním roce stejně jako Komora auditorů ČR 25 let svého trvání, a tak jsme připravili obdobné shrnutí jako ve druhém čísle letošního roku, kde jste měli možnost se seznámit s auditorskou obcí v číslech. Počty daňových poradců opro-

ti počtům auditorů každoročně narůstají.

Dále se už ponoříme do daňové problematiky. Článek Edity Štechové je zaměřen na novelu zákona o daních z příjmů, která vstoupila v účinnost 1. července 2017. Díky přechodným ustanovením bude řada novinek použita poprvé ve zdaňovacím období roku 2018 a jejich praktická aplikace není vůbec jednoduchá. Druhý článek od Jany Skálové reaguje na možnost změny kategorie účetních jednotek. Poprvé v roce 2018 může dojít k přechodu mikro účetních jednotek do malých nebo obráceně. S tím je spojena změna metody oceňování cenných papírů, která může mít daňové dopady.

Gabriela Hoppe přináší daňový pohled na sdílenou ekonomiku. Pro řadu poskytovatelů ubytování bylo velkým překvapením, že se jedná o ekonomickou čin-

nost s povinnostmi nejen v dani z příjmů, ale i v DPH.

Spotřební daní je věnována poměrně malá pozornost. Řada lidí se domnívá, že se jich netýká. Tento omyl vyvrací Ivo Šulc ve svém článku týkajícím se pořízení zboží, které je předmětem spotřební daně, pro účely podnikání z jiného členského státu. Jaké má následky to, že se rozhodnete dovézt na oslavu výročí vaší společnosti víno z Rakouska? Pokud nevíte, článek je určen přesně pro vás.

Závěrem ještě pár slov od prezidentky Komory daňových poradců ČR Petry Pospíšilové. Zeptali jsme se jí také na očekávané novinky a změny, které na profesi daňového poradce čekají.

Přeji vám příjemné čtení.

**Jana Skálová**  
editorka tohoto čísla



## Daňoví poradci v číslech

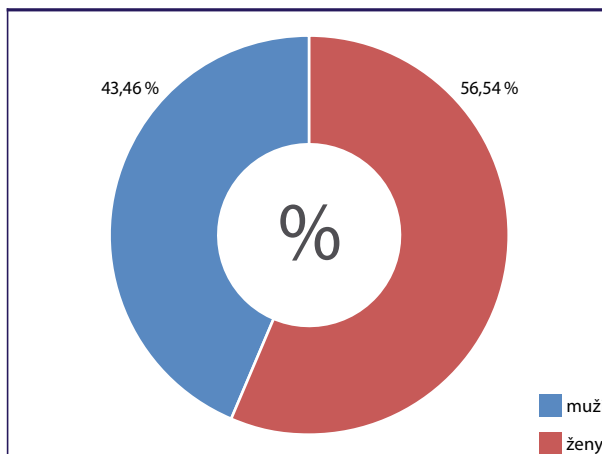


Radek Neužil

Počet daňových poradců se každoročně mírně zvyšuje. Nárůsty sice už nejsou tak strmé jako v počátečních letech existence Komory daňových poradců ČR, ale i tak se celkové číslo blíží k počtu 5 tisíc, viz graf a tabulka dole. Ukazuje to na trvalý zájem o vstup do profese daňového poradce, a to i přesto, že kvalifikační zkouška není úplně jednoduchá a úspěšnost se pohybuje kolem 20 procent. Na druhé straně lze všechny její části absolvovat v průběhu jednoho měsíce, takže časová náročnost celého zkušebního procesu nemusí být nijak dlouhá.

Ze statistiky daňových poradců vyplývá docela zajímavý údaj, v posledních letech se zřetelně mění poměr mužů a žen. Po letech, kdy byl poměr prakticky vyrovnaný, se do dominance dostávají ženy. Jejich podíl se pomalu ale jistě blíží k 60 procentům, jak ukazuje graf a tabulka vpravo. Pohled na daňové poradce z hlediska demografie, věku či vzdělání najdete na další straně.

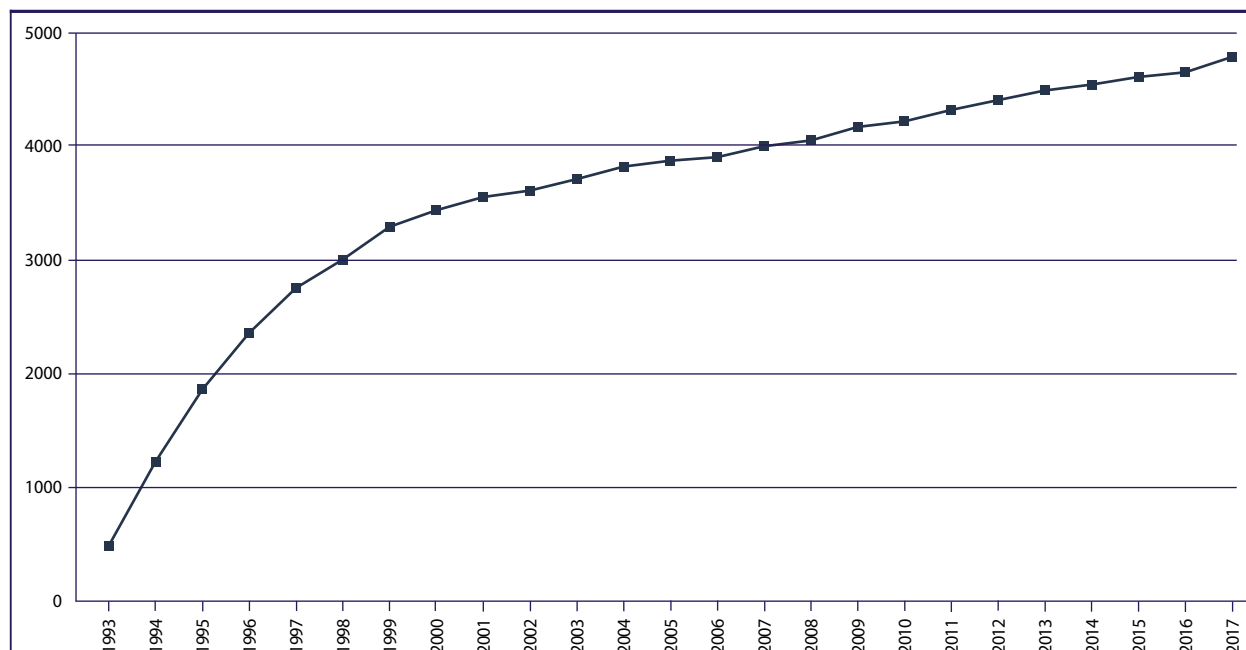
Poměr mužů a žen mezi daňovými poradci k 31.12.2017



Počty mužů a žen mezi daňovými poradci k 31. 12. 2017

	Počet	%
Ženy	2709	56,54
Muži	2082	43,46
<b>Celkem</b>	<b>4791</b>	<b>100</b>

Celkový počet daňových poradců (fyzických osob) v letech 1993–2017



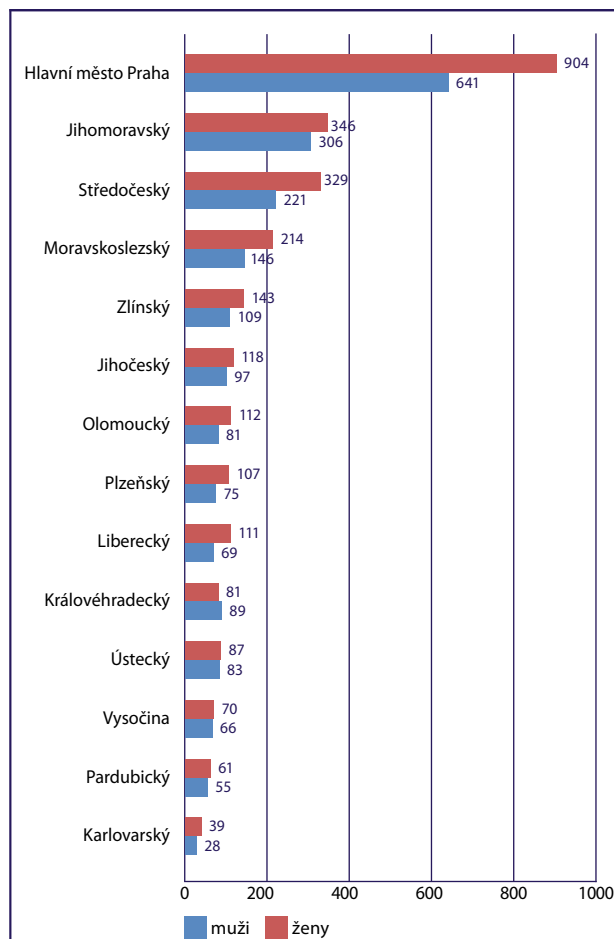
Celkový počet daňových poradců v jednotlivých letech

Rok	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Celkový počet DP	487	1228	1863	2361	2756	3007	3295	3441	3557	3614	3715	3825	3877
Rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	
Celkový počet DP	3908	4004	4055	4174	4223	4324	4410	4495	4547	4614	4655	4791	



Z hlediska demografie je zřejmé, že nejsilnější komunita daňových poradců je v Praze. V součtu se Středočeským krajem je zde dohromady 44 procent daňových poradců. Na druhém místě v krajském členění je kraj Jihomoravský.

#### Počet daňových poradců podle krajů k 31. 12. 2017

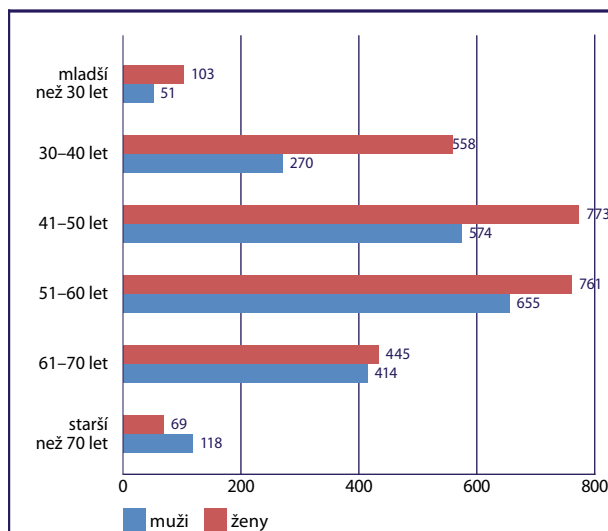


#### Počet daňových poradců v jednotlivých krajích k 31. 12. 2017

Kraj	ženy	muži	celkem
Hlavní město Praha	904	641	1545
Jihočeský	118	97	215
Jihomoravský	346	306	652
Karlovarský	39	28	67
Královéhradecký	81	89	170
Liberecký	111	69	180
Moravskoslezský	214	146	360
Olomoucký	112	81	193
Pardubický	61	55	116
Plzeňský	107	75	182
Středočeský	329	221	550
Ústecký	87	83	170
Vysočina	70	66	136
Zlínský	143	109	252

Co se týče věkové struktury členské základy Komory daňových poradců, největší populace je ve věkovém rozmezí 41 až 60 let. Tomu odpovídá i průměrný věk daňových poradců 50 let. Co se týče struktury vzdělání, téměř 90 procent daňových poradců má vysokoškolské vzdělání, které je od roku 2004 povinné pro všechny nové uchazeče.

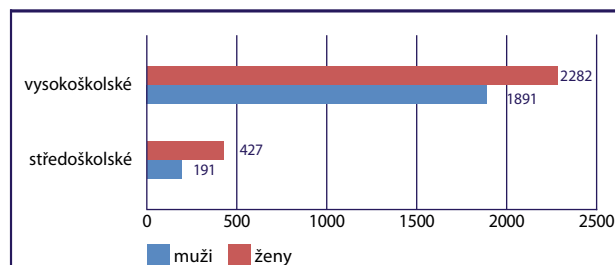
#### Počty mužů a žen mezi daňovými poradci podle věkových kategorií k 31. 12. 2017



#### Počty mužů a žen mezi daňovými poradci podle věkových kategorií k 31. 12. 2017

Věková kategorie	ženy	muži	počet daňových poradců
mladší než 30 let	103	51	154
30-40 let	558	270	828
41-50 let	773	574	1347
51-60 let	761	655	1416
61-70 let	445	414	859
starší než 70 let	69	118	187
<b>celkem</b>	<b>2709</b>	<b>2082</b>	<b>4791</b>

#### Dosažené vzdělání daňových poradců k 31. 12. 2017



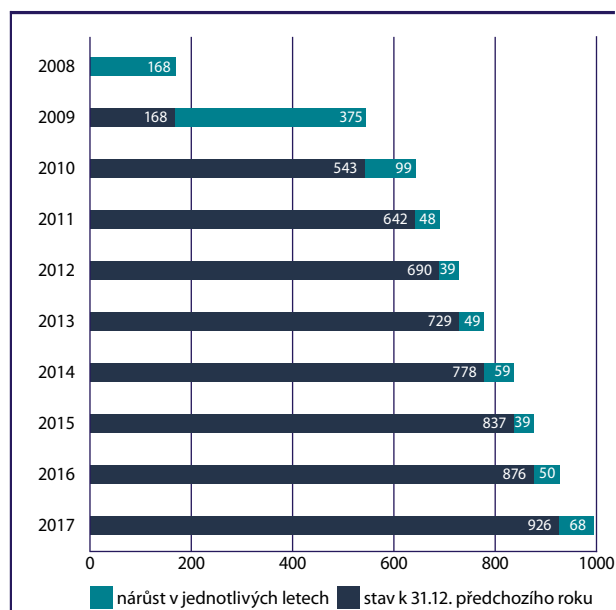
#### Dosažené vzdělání daňových poradců – žen a mužů k 31. 12. 2017

	vysokoškolské	středoškolské	celkem
Ženy	2282	427	2709
Muži	1891	191	2082
<b>Celkem</b>	<b>4173</b>	<b>618</b>	<b>4791</b>

## Daňově poradenské společnosti

Od roku 2008 eviduje Komora daňových poradců ČR také daňově poradenské společnosti – právnické osoby. Tato forma výkonu profese je trvale velmi populární, a tak není překvapením, že se na konci roku 2017 dostal jejich počet k číslu jeden tisíc. V této souvislosti je potřeba podotknout, že v daňovém poradenství je souběžný výkon ve více právních formách možný, takže je zde určitý překryv skupiny fyzických a právnických osob.

### Celkový počet daňově poradenských společností v letech 2008–2017



Celkový počet daňově poradenských společností evidovaných k 31. prosinci 2017 činil **994**. V těchto společnostech působilo **1761** daňových poradců.

Mezi zajímavé statistiky patří také to, kolik daňových poradců pracuje v jedné právnické osobě. Naprosto zdrcující převahu mají společnosti s jediným daňovým poradcem, převažuje tak výkon poradenství v „jedno- mužné“ společnosti s ručením omezeným. Na druhém místě jsou společnosti se dvěma daňovými poradci.

Počet daňových poradců v daňově poradenské společnosti	Počet daňově poradenských společností k 31. 12. 2017
1	755
2	145
3	41
4	16
5	9
6	7
7	3
8	1
9	2
10	0
více než 10	13

Poslední tabulka přináší informace o tom, které právnické osoby zaměstnávají nejvíce daňových poradců.

Daňově poradenské společnosti s nejvyšším počtem daňových poradců k 31. 12. 2017	Počet daňových poradců
1 Deloitte Advisory s.r.o.	77
2 Ernst & Young, s.r.o.	59
3 KPMG Česká republika, s.r.o.	50
4 PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o.	35
5 BDO Tax s.r.o.	29
6 Moore Stephens s.r.o.	27
7 TPA Tax s.r.o.	25
8 Rödl & Partner Tax, k.s.	24
9 Mazars s.r.o.	18
10 Fučík & partneři, s.r.o.	15
11 PROXY, a.s.	13
12 KODAP, s.r.o.	12
13 VGD, s.r.o.	11
14 Staněk, Tomíček & Partners, s.r.o.	9
15 RSM TACOMA a.s.	9
16 ABC.TAXES, s.r.o.	8

### Radek Neužil

*Ing. Radek Neužil, LL.M., je odborníkem v oblasti profesních regulací. Od roku 1993 působí jako tajemník Komory daňových poradců České republiky, kterou mimo jiné zastupuje v Confédération Fiscale Européenne (CFE) v General Assembly a jako člen výboru pro profesní otázky. Od roku 2009 působí v Radě pro veřejný dohled nad auditem, kde v současné době zastává pozici předsedy Disciplinárního výboru.*



# Novela zákona o daních z příjmů

## výběr z nejdůležitějších změn od 1. července 2017



Edita Štechová

Ráda bych vás v tomto článku seznámila s některými důležitými změnami v oblasti daní z příjmů fyzických a právnických osob, které přinesla novela zákona č. 254/2017 Sb., již se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP). Změny ve výdajových paušálech, zpřísnění podmínek pro získání daňového bonusu, možnost podnámence odpisovat technické zhodnocení – to jsou jen některé ze změn, s nimiž se budou daňoví poplatníci nově potýkat buď již ve zdaňovacím období 2017 nebo později. Novela ZDP přináší poměrně složitá přechodná ustanovení týkající se právě nabývání účinnosti jednotlivých změn, kterým se vyplatí věnovat zvýšenou pozornost. Potěšitelné je, že novela ZDP přináší vedle řady zpřísnění také poměrně velké množství pozitivních změn z pohledu daňových poplatníků.

Pojďme se podívat podrobněji na některé vybrané změny, které jsou v článku seřazeny vzestupně dle číslování jednotlivých paragrafů novely ZDP.

### **Srážková daň dle § 6 odst. 4 nově i pro příjmy z dohod o pracovní činnosti do 2 500 Kč za měsíc**

Od zdaňovacího období 2018 dochází k rozšíření výčtu příjmů ze závislé činnosti, na které se vztahuje srážková daň dle § 6 odst. 4 ZDP. U příjmů plynoucích z dohod o provedení práce se nic nemění a do úhrnné výše 10 tisíc Kč u téhož plátce daně bez podepsaného prohlášení budou nadále zdaňovány srážkovou daní. Změna nastává u dohod o pracovní činnosti a obecně u příjmů dle § 6 odst. 1 ZDP do úhrnné výše 2 500 Kč za kalendářní měsíc u téhož plátce daně bez podepsaného prohlášení, ze kterých bude nově srážena srážková daň ve výši 15 % namísto zálohové daně.

Úprava § 36 odst. 7 ZDP zůstává beze změny a umožňuje tak poplatníkům zahrnout příjmy sražené srážkovou daní dle § 6 odst. 4 ZDP do svého daňového přiznání. Pro poplatníky se jedná většinou o velmi výhodnou variantu, neboť nezahrnutím příjmů sražených dle § 6 odst. 4 ZDP do daňového přiznání by se připravili o možný přeplatek na dani vlivem neuplatněných slev a nezdanitelných částí základu daně.

*Představme si poplatníka pana Nováka, který uzavřel se zaměstnavatelem A dohodu o pracovní činnosti na období březen až prosinec 2018, a nepodepsal u něho prohlášení poplatníka. Jeho odměna byla sjednána ve výši 2 400 Kč za kalendářní měsíc. Zaměstnavatel uplatnil postup dle § 6 odst. 4 ZDP a srazil panu Novákovi z jeho odměny každý měsíc*

*srážkovou daň ve výši 360 Kč bez odvodu povinného pojistného. Pan Novák nebyl nikde jinde v průběhu roku 2018 zaměstnán a neměl žádné jiné příjmy kromě příjmů z dohody o pracovní činnosti u zaměstnavatele A. Pan Novák může považovat sraženou daň ve výši 3 600 Kč v průběhu měsíců březen až prosinec za konečnou a nemusí vyvíjet žádnou další aktivitu. Druhou možností je podepsat dodatečně u zaměstnavatele A prohlášení k dani za zdaňovací období 2018 a požádat zaměstnavatele A o provedení ročního zúčtování. Výsledkem ročního zúčtování bude přeplatek na dani ve výši odvedené srážkové daně (tedy 3 600 Kč) díky dodatečnému uplatnění základní slevy na poplatníka. Třetí možností pana Nováka je podat daňové přiznání, jehož výsledkem bude opět přeplatek na dani ve výši 3 600 Kč. S daňovým přiznáním již však panu Novákovi jeho poslední zaměstnavatel nepomůže, to musí podat sám.*

### **Novela ZDP zpřísňuje § 7 odst. 7 ZDP a snižuje výši maximálních limitů paušálních výdajů na polovinu**

Poplatníci s příjmy dle § 7 ZDP mohou uplatňovat namísto skutečných výdajů paušální výdaje. V posledních pěti letech jsme zaznamenali dvě výrazná zpřísnění úpravy paušálních výdajů v ZDP. Prvním z nich bylo samotné zavedení výše maximálních limitů v roce 2013. Druhou z nich je zpřísnění, které přináší tato novela ZDP, a to razantní snížení výše maximálních limitů paušálních výdajů.

Lze očekávat, že v důsledku nižší výše maximálních limitů bude velké množství poplatníků zvažovat a propočítávat, zda se jim nadále finančně vyplatí používat tuto doposud velmi oblíbenou a administrativně nenáročnou metodu uplatňování výdajů. Je třeba si uvědomit, že zákon nezakazuje poplatníkům dle § 7 ZDP používat paušální výdaje, i když jejich skutečné výdaje převyšují limity stanovené v § 7 odst. 7 ZDP. Pro poplatníky samotné však začnou být od určité výše jejich dosažených příjmů paušální výdaje stále méně a méně výhodné. A kdy je ještě pro poplatníka výhodné paušální výdaje uplatňovat a kdy ne? Pro správné rozhodnutí je třeba mít přehled o skutečných výdajích svého podnikání. V případech, kdy jsou skutečné výdaje nižší než výdaje paušální, není co řešit, a nejvýhodnější je dál uplatňovat paušál. Pokud skutečné výdaje pouze mírně převyšují ty paušální, poplatník by měl zvážit, zda by mu vznikla daňová úspora po přechodu na skutečné výdaje i po zohlednění dodatečných nákladů spojených se zvýšenou administrativou. I když výdaje spojené s vedením daňové evidence nejsou dramaticky vysoké, je třeba je v kalkulaci zohlednit.

Dále je nutné mít na paměti, že přechází-li poplatník z paušálních výdajů na skutečné, musí v období, kdy naposledy uplatňoval paušální výdaje, dodanit hodnotu pohledávek evidovaných k poslednímu dni zdaňovacího období, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem. Tato povinnost je zakotvena v § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 ZDP, a tudíž i na tyto dodatečné výdaje z titulu dodanění pohledávek při přechodu na skutečné výdaje je třeba nezapomínat.

*Představme si paní Mráčkovou, která provozuje již třetím rokem cukrárnu na náměstí v jedné malé české městě. Výdaje byla zvyklá po celou dobu uplatňovat paušálem dle § 7 odst. 7 písm. b) ZDP ve výši 60 % z dosažených příjmů. V průměru dosahuje ročních příjmů ve výši 2 000 000 Kč a tomu odpovídajících skutečných výdajů ve výši 1 000 000 Kč. V případě, že se rozhodne uplatnit paušální výdaje i v roce 2018, bude si moci uplatnit výdaje pouze ve výši 800 000 Kč, i když 60 % z jejich příjmů činí 1 200 000 Kč. Po zohlednění základní slevy na poplatníka může očekávat daňovou povinnost ve výši 155 160 Kč. Paní Mráčková má zjištěno, že dodatečné výdaje spojené s vedením daňové evidence a zvýšené administrativy z titulu přechodu na uplatňování skutečných výdajů, by jí stály celkem 60 000 Kč za rok. Žádné neuhrazené pohledávky neeviduje. Skutečné výdaje by potom byly ve výši 1 060 000 Kč a daňová povinnost opět po zohlednění základní slevy na poplatníka ve výši 116 160 Kč. Samotné rozhodnutí, zda se paní Mráčkové vyplácí vzdát se pohodlných paušálních výdajů a ušetřit na dani z příjmu 39 000 Kč, již nechme na ní.*

### **Paušální daň podle § 7a ZDP nově i pro poplatníky s příjmy dle § 6 ZDP**

Daň stanovenou paušální částkou, která je upravena v § 7a ZDP, využívá jen několik málo podnikatelů, přestože poskytuje poplatníkům nemalé výhody v podobě snížení administrativní zátěže. Jedním z důvodů, proč je využívána v praxi tak málo, je velmi přísný výčet požadavků, které musí poplatník splnit, aby paušální daň mohl vůbec začít uplatňovat. Právě v § 7a odst. 1 ZDP, který upravuje požadavky na poplatníky, jež mohou uplatňovat paušální daň, došlo k určitému zmírnění. Od zdaňovacího období 2017 může o paušální daň požádat i poplatník, který má nejen příjmy dle § 7 ZDP, ale také podle § 6 ZDP. Současně se může jednat i o poplatníka, který má zaměstnance, což dříve nebylo možné. Maximální limit ročních příjmů ve výši 5 milionů Kč ve třech bezprostředně předcházejících zdaňovacích obdobích zůstal v novele ZDP zachován. Zákonodárce tedy tímto krokem dává poplatníkům najevo, že má zájem na tom, aby se zvýšil počet poplatníků, kteří budou paušální daň v budoucnu používat.

Postup stanovení výše paušální daně se nemění a je popsán v § 7a odst. 3 ZDP. Vychází zejména z rozdílu mezi očekávanými příjmy a výdaji ve zdaňovacím

období, na které se paušální daň stanovuje, po zohlednění nezdanitelných částí základu daně podle § 15 ZDP a daňových slev podle § 35ba ZDP i daňového zvýhodnění podle § 35c ZDP. V případě, že by poplatníkovi po výpočtu vyšel nárok na daňový bonus, nebude k němu přihlédnuto. Paušální daň musí dle § 7a odst. 4 ZDP činit nejméně 600 Kč za zdaňovací období.

V případě, že poplatník daně z příjmů fyzických osob splní podmínky dle § 7a odst. 1 ZDP a s finančním úřadem se dohodne na výši paušální daně, nemusí vést daňovou evidenci ani účetnictví, nemusí podávat daňové priznání a má ohledně daně z příjmu vyšší jistotu, jelikož předem ví, kolik zhruba zaplatí. Nermalou výhodou je také výrazně nižší riziko zahájení daňové kontroly vůči takovému poplatníkovi. Paušální daň však má i své nevýhody, a to například v podobě ztráty nároku na daňový bonus z titulu daňového zvýhodnění. Navíc by bylo mylné se domnívat, že výše paušální daně, na které se s finančním úřadem poplatník dohodne, musí být vždy konečná. V případě, že by poplatník dosáhl určité výše příjmů dle § 7a odst. 5 ZDP, s nimiž v podkladech pro stanovení paušální daně nepočítal, musí stejně po skončení zdaňovacího období podat daňové priznání, a i tyto příjmy priznat.

### **Mezi odpisovatele provedeného technického zhodnocení se nově zařadil i podnájemce podle § 28 odst. 7 ZDP**

Novela ZDP rozšiřuje v § 28 odst. 7 výčet osob, které jsou oprávněné odpisovat provedené technické zhodnocení na hmotném majetku (dále jen TZ), o osobu podnájemce. Daňové odpisování TZ na straně podnájemce je podmíněno získáním souhlasu od vlastníka, že může TZ provést a současně ho může daňově odpisovat. V případě, že takový souhlas podnájemce získá, zaeviduje TZ dle § 26 odst. 3 písm. a) ZDP do jiného majetku. Po dobu podnájemního vztahu bude moci uplatňovat daňové odpisy rovnoměrnou nebo zrychlenou metodou.



*Od té doby, co začal studovat všechny daňové novely, to vypadá, že mu z toho praskne hlava.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

Je třeba si uvědomit, že v okamžiku ukončení podnájemního vztahu to bude právě osoba nájemce (namísto vlastníka), kdo ponese daňové dopady z titulu TZ provedeného podnájemcem. V případě, že s podnájemcem nebude dohodnuto, že TZ odstraní a majetek uvede do původního stavu, nájemci vznikne nepeněžitý příjem, který bude muset zdanit. Pro osobu nájemce je tedy důležité, aby se angažoval v jednáních mezi vlastníkem a podnájemcem o souhlasu s TZ a smluvně si s podnájemcem nastavil podmínky jeho vypořádání při ukončení podnájemní smlouvy. Toto rozšíření zákona by mělo vyvolat tlak na vyšší míru spolupráce a komunikace v řetězci vlastník – nájemce – podnájemce.

*Představme si situaci, kdy se vlastník s podnájemcem dohodli na tom, že podnájemce může provést TZ v podobě půdní vestavby výrobní haly v hodnotě 1 000 000 Kč, ve které je podnájemce v nájmu. Podnájemce půdní vestavbu realizoval a zařadil ji do svého jiného majetku a začal ji daňově odpisovat. Rok po provedeném TZ se však podnájemce dostal do finančních problémů a byl nucen ukončit podnájemní smlouvu. V tomto případě, to bude právě nájemce, kdo bude nést daňové dopady z titulu vypořádání TZ s podnájemcem.*

*Nájemce má několik možností, jak se se vzniklou situací vypořádat, a každá z nich má jiný daňový dopad. Může trvat na tom, aby podnájemce uvedl majetek do původního stavu a TZ odstranil. V tomto případě by náklady na odstranění TZ byly na straně podnájemce daňově uznatelné a nikomu by nevznikl bezúplatný příjem k dodání. Druhou možností by byla dohoda, že nájemce uhradí podnájemci tu část odpisů, kterou si nestihl podnájemce daňově uplatnit. U podnájemce by tento příjem podléhal zdanění, proti kterému by si dle § 24 odst. 2 písm. tb) ZDP mohl uplatnit daňovou zůstatkovou cenu TZ. Také se může stát, že se nájemce rozhodne, že podnájemci neuhradí nic. Podnájemce v tomto případě ztrácí možnost jakkoliv uplatnit daňovou zůstatkovou cenu v nákladech, a na straně nájemce vzniká nepeněžitý příjem ke zdanění a možnost začít uplatňovat daňovou zůstatkovou cenu v nákladech ve formě daňových odpisů. Nájemce pak uplatňuje daňové odpisy až do okamžiku odepsání jiného majetku do nuly nebo do ukončení nájemní smlouvy s vlastníkem výrobní haly, záleží na tom, co nastane dříve. V okamžiku ukončení nájemní smlouvy bude nájemce řešit vypořádání TZ znovu, nyní však s vlastníkem a bude ve stejném postavení, jako byl tehdy podnájemce.*

Tento příklad měl za cíl upozornit na nutnost komunikace v řetězci vlastník – nájemce – podnájemce tak, aby si jeho účastníci mezi sebou včas ošetřili podmínky vypořádání technického zhodnocení a mohli se připravit na jeho daňové dopady.

Nová úprava se vztahuje na technická zhodnocení uvedená do užívání po účinnosti tohoto zákona,

tedy po 1. červenci 2017. Daňový odpis bude možné poprvé uplatnit za rok 2018.

### **„Nová“ úprava zdanění peněžitých darů účelově poskytnutých na pořízení hmotného majetku**

Slovo „nová“ je v uvozovkách, jelikož jsme se touto novelou ZDP vrátili zpět do úpravy zákona platné v letech 2014 a 2015 a opět budeme peněžitě dary účelově poskytnuté na pořízení hmotného majetku daňově řešit jako dotace. Pokud tedy poplatník dar použije na pořízení hmotného majetku, zákon mu povoluje v § 29 odst. 1 ZDP snížit jeho vstupní cenu a zmíněný výnos vyloučit dle § 23 odst. 3 písm. c) bodu 9 ZDP. Stát o zdanění výnosu samozřejmě nepřijde, avšak dojde k odsunu daňové povinnosti do budoucích let formou nižších daňových odpisů. Podnikatelé tuto variantu určitě s radostí uvítají, což si můžeme ukázat na následujícím příkladu.

*Představme si podnikatele pana Nováka, který provozuje obchod s modelářskými potřebami. Jeho hlavní dodavatel mu poskytl peněžitý dar na nákup nového počítačového vybavení do jeho provozovny ve výši 100 000 Kč jako poděkování za dlouholeté obchodní partnerství. Pan Novák ještě tentýž rok počítačové vybavení nakoupil za 100 000 Kč. Porovnejme si, jaké daňové dopady by mělo přijetí daru v roce 2016 a v roce 2017.*

*Přijetí daru v roce 2016:*

- 2016: daňová povinnost z titulu jednorázového zdanění bezúplatného příjmu ve výši -19 000 Kč
- 2016: daňová úspora z titulu daňového odpisu ve výši 1/3 vstupní ceny ve výši +6 333 Kč
- 2017: daňová úspora z titulu daňového odpisu ve výši 1/3 vstupní ceny ve výši +6 333 Kč
- 2018: daňová úspora z titulu daňového odpisu ve výši 1/3 vstupní ceny ve výši +6 334 Kč
- V roce 2016 sice pan Novák odvedl do státní pokladny 19 000 Kč, ale ty se mu formou daňové úspory z titulu daňového odpisu vrátí zpět v letech 2016 až 2018.

*Přijetí daru v roce 2017:*

- 2017: daňová povinnost z titulu jednorázového zdanění bezúplatného příjmu ve výši 0 Kč
- 2017: nevzniká nárok na daňový odpis, jelikož vstupní cena majetku snižená o bezúplatný příjem činí 0 Kč a není tedy z čeho odepisovat

*V roce 2017 pan Novák neodvedl do státní pokladny nic a také si v dalších letech nemůže nárokovat žádnou daňovou úsporu ve formě daňových odpisů.*

Je jasné, že pro pana Nováka je mnohem výhodnější úprava zdanění daru platná znovu od zdaňovacího období roku 2017, jelikož se vyhne jednorázovému zdanění bezúplatného příjmu a jeho cash flow nebude v roce přijetí daru zatíženo daní. Zásada časové hodnoty peněz jde díky této úpravě v zákoně ve prospěch daňových poplatníků.

### Nový § 30c ZDP sjednocuje daňový režim nabývání spoluvlastnických podílů pro fyzické a právnické osoby

Cílem nového společného ustanovení § 30c ZDP je sjednotit u fyzických a právnických osob postup při zvyšování spoluvlastnických podílů. Nově se v § 30c odst. 1 ZDP výslovně objevuje obecný princip, že pokud poplatník nabyde další spoluvlastnický podíl, tak se tyto podíly slučují. Jinými slovy, každý spoluvlastník může mít pouze jeden spoluvlastnický podíl, který se mu může zvyšovat nebo snižovat.

U právnických osob jsme byli na tento výklad zvyklí. Právnické osoby mohly mít vždy jen jeden spoluvlastnický podíl na tomtéž majetku. Představme si například nemovitost, která je ve vlastnictví tří právnických osob A, B a C, a každá z nich má spoluvlastnický podíl ve výši 1/3. V případě, že se A rozhodne prodat svůj podíl B, tak A bude mít po prodeji 0 spoluvlastnických podílů a B bude mít 1 spoluvlastnický podíl ve výši 2/3. Nepřipadá v úvahu, že by B mělo po prodeji dva spoluvlastnické podíly, každý ve výši 1/3.

Naopak u fyzických osob jsme byli zvyklí evidovat více spoluvlastnických podílů, podle toho, jak byly postupně nabývány v čase, tak abychom mohli při prodeji vyhodnotit, zda poplatník splňuje podmínky pro uznání časového testu pro osvobození příjmu z prodeje dle § 4 odst. 1 ZDP. O toto osvobození samozřejmě fyzické osoby v důsledku nové obecné úpravy v § 30c ZDP nepřijdou. Povedou evidenci, na jejímž základě bude možné při prodeji určit, která část spoluvlastnického podílu splňuje podmínky pro osvobození a která už ne.

Nový postup v § 30c ZDP se také blíže věnuje úpravě odpisování spoluvlastnických podílů při jejich zvýšení. V případě, že dojde ke zvýšení spoluvlastnického podílu jinak než způsobem uvedeným v § 30 odst. 10 ZDP (tj. například koupí), tak poplatník pokračuje ve způsobu odepisování dosavadního hmotného majetku ze změněné vstupní ceny.

*Představme si právnickou osobu A, která má 50% spoluvlastnický podíl v obchodním centru. Tento podíl pořídila před několika lety a odpisuje ho rovnoměrně dle § 31 odst. 1 písm. a) ZDP. Společnosti A se naskytla v prosinci 2017 možnost odkoupit zbývající 50% podíl za pořizovací cenu 800 000 Kč od společnosti B. Zůstatková cena původního 50% spoluvlastnického podílu společnosti A činí v prosinci 2017 rovných 500 000 Kč. Společnost A bude moci po odkupu spoluvlastnického podílu od B odepisovat ze změněné vstupní ceny, která se stanoví jako součet zůstatkové ceny původního spoluvlastnického podílu a pořizovací ceny nového spoluvlastnického podílu, tedy 1 300 000 Kč. Bude muset pokračovat v odpisování metodou, kterou uplatňovala u dosavadního vlastnického podílu, v našem případě dle § 31 odst. 1 písm. a) ZDP.*

V případě, že dojde ke zvýšení spoluvlastnického podílu způsobem uvedenými v § 30 odst. 10 ZDP

(tj. například přeměnou), lze odepisovat pouze do výše součtu zůstatkových cen jednotlivých podílů.

*Vratme se zpět ke společnosti A z předchozího příkladu a lehce upravme zadání. Představme si, že společností A a B se dohodly v prosinci 2017 na fúzi splynutím, jejímž výsledkem bude nástupnická společnost C. Zůstatková cena spoluvlastnického podílu ke dni předcházejícímu rozhodný den fúze je v A při rovnoměrném odepisování 500 000 Kč a v B při zrychleném odepisování 400 000 Kč. Nástupnická společnost C může uplatnit daňové odpisy v maximální výši 900 000 Kč a může si sama zvolit, zda bude pokračovat v metodě rovnoměrného či zrychleného odpisování. Tato možnost je zakotvena v § 30c odst. 3 ZDP, který říká, že pokud nelze určit, který spoluvlastnický podíl je dosavadní, způsob odpisování si zvolí poplatník jako při pořízení nového majetku.*

### Uvolnění daňových odpisů u nehmotného majetku v § 32a odst. 4 ZDP

Nenápadná změna v § 32a odst. 4 ZDP vnáší do daňových odpisů nehmotného majetku drobné uvolnění a nechává na rozhodnutí samotné účetní jednotky, zda využije možnosti odpisovat nehmotný majetek, ke kterému nemá právo užívání na dobu určitou, nově déle než po zákonem stanovenou dobu.

Ve srovnání s úpravou platnou v letech 2001 až 2003 se opravdu jedná pouze o drobné uvolnění, jelikož tehdy do daňových nákladů vstupovaly přímo účetní odpisy, které si účetní jednotka mohla stanovit sama v souladu se zákonem o účetnictví. Pevně stanovené doby odpisování vyjádřené v měsících pro jednotlivé druhy nehmotného majetku se do daňového zákona dostaly až v roce 2004 a od té doby zůstaly nezměněny. Pouze v roce 2016 jsme se rozloučili s kategorií zřizovací výdaje, která byla zrušena.

Audiovizuální dílo lze tedy dle současné úpravy odpisovat nejméně po dobu 18 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje nejméně 36 měsíců a ostatní nehmotný majetek nejméně 72 měsíců. Daňový subjekt se nově může rozhodnout, že bude například software odpisovat 48 měsíců. Měl by mít však na paměti, že jakmile si jednou zvolí počet měsíců, po které bude majetek daňově odpisovat, nesmí toto rozhodnutí změnit. Každé provedené technické zhodnocení na nehmotném majetku pak automaticky



povede k dalšímu prodloužení doby odpisování nejméně po dobu uvedenou v § 32a odst. 6 ZDP.

Prodloužení doby odpisování nad zákonem stanovenou dobu může mít smysl například u nehmotného majetku, jehož skutečná doba životnosti je vyšší než minimální doba odpisování stanovená v daňovém zákoně (např. u audiovizuálních děl, pro která platí nejkratší doba 18 měsíců). Pokud účetní odpisy dobu životnosti majetku správně zobrazují, může poplatník využít této novely ZDP a díky ní sjednotit evidenci účetních a daňových odpisů u tohoto majetku.

Úprava se nevztahuje na nehmotný majetek, u něhož bylo zahájeno odpisování před dnem účinnosti tohoto zákona. U majetku, který byl zařazen po 1. červenci 2017 bude možné tuto úpravu nově použít. Odpisování bude zahájeno hned od následujícího měsíce po jeho zařazení.

### Poplatníci s příjmy pouze z § 8 a § 9 ZDP ztrácí nárok na daňový bonus dle § 35c odst. 4 ZDP

V novele ZDP došlo ke změně v definici poplatníků, kteří mají nárok na daňový bonus z titulu daňového zvýhodnění na vyživované dítě. Když se na změny v § 35c odst. 4 ZDP podíváme z pohledu poplatníků

s příjmy pouze dle § 8 a § 9 ZDP, tak musíme konstatovat, že došlo jednoznačně ke zpřísnění zákonné úpravy. Poplatníci s příjmy pouze z kapitálového majetku či z pronájmu touto novelou ZDP o daňový bonus přišli. Toto zpřísnění bude prvně uplatněno pro zdaňovací období roku 2018.

*Představme si pana Nováka, který má dvouletou dceru a v průběhu roku 2017 měl příjmy pouze z pronájmu svého dvougeneračního domku ve výši 250 000 Kč. Pan Novák uplatnil za zdaňovací období 2017 výdaje paušálem ve výši 30 % dle § 9 odst. 4 ZDP a před uplatněním slev na dani činila jeho daňová povinnost 26 250 Kč. Pan Novák využil svého práva a uplatnil základní slevu na poplatníka ve výši 24 840 Kč, a jelikož má dvouletou dcerku, se kterou žije ve společné domácnosti, tak i daňové zvýhodnění na vyživované dítě ve výši 13 404 Kč. Díky daňovému zvýhodnění vznikl panu Novákovi daňový bonus ve výši 11 994 Kč, který využil na nákup dovolené pro sebe a dcerku v nedalekém Chorvatsku. V případě, že by úprava § 35c odst. 4 ZDP nabývala účinnosti již pro zdaňovací období 2017, musel by se pan Novák s dovolenou pro sebe a dcerku rozloučit. Na daňový bonus by po novele ZDP již nárok neměl, jelikož nesplňuje podmínku ročního příjmu dle § 6 či § 7 ZDP ve výši alespoň šestinásobku minimální*

## Hugo a Sally se baví o účetní závěrce

### 1. Rozvaha



Ahoj Sally. Tak máme hotový audit. Odsouhlasili jsme si obratovou převahu po všech doúčtováních, už chybí jen provést kontrolu výkazů a přílohy na podpůrnou dokumentaci, jakmile je obdržíme.

Zatím nejásej, čeká tě ještě kus práce.

Sestavení výkazů je přece rutinní záležitost. Umí to každý lepší účetní program, a tak předpokládám, že klient sestaví výkazy správně.

Určitě máš pravdu v tom, že přiřazení jednotlivých účtů do jednotlivých pozic ve výkazech je poměrně dobře upraveno ve vyhlášce. Každopádně jsou případy, kdy některé účty nabývají jak kladných, tak záporných hodnot. A to je naprosto v pořádku.

Aha, tak proto jsem při odsouhlasení rozvahy připravené klientem narazil na rozdíly. Já měl v rozvaze některé aktivní pozice záporné. Takže je prostě přehodím na pasivní stranu.

V podstatě ano, jen nezapomeň, že existují situace, kdy lze transakce vzájemně zúčtovat a vykázat podle konečného zůstatku. Jedná se například o účty, na které se účtuje DPH. Dalším takovým případem jsou záporné položky pohledávek nebo závazků z obchodního styku. Hugo, znáš tři kritéria, při jejichž splnění můžeme vzájemně zúčtovat?



mzdy. Z titulu daně z příjmů neodvede do státní pokladny ani korunu a současně pozbyde nárok na daňový bonus.

Naopak poplatníci s příjmy dle § 7 se do výčtu osob, které mohou uplatnit daňové zvýhodnění a nárok na daňový bonus, dostali bez dalších omezujících podmínek, pomineme-li základní podmínku o příjmu ve výši alespoň šestinásobku minimální mzdy za zdaňovací období.

Snad proto, aby si poplatníci s různými dílčími základy daně mezi sebou nezáviděli, zákonodárce pamatoval i na zpřísnění úpravy pro poplatníky s příjmy dle § 7 ZDP, avšak v jiné části zákona. Toto zpřísnění na ně čeká konkrétně v § 7 odst. 7 ZDP, který se zabývá stanovením maximálních limitů pro výdaje uplatnitelné procentem z příjmů.

### Nové ustanovení § 38zf ZDP o vratitelném přeplatku

Díky tomuto novému ustanovení § 38z ZDP předejdeme absurdním situacím, k nimž v souvislosti s vratitelnými přeplatky docházelo a stále dochází. V případech, kdy poplatníci podali daňová přiznání spolu s žádostí o vrácení vratitelného přeplatku více než 60 dní před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání, docházelo k hromadnému zamítání jejich žádostí. Namísto brzkého vyřízení a vrácení přeplatku zpět se potýkali s problémy, neboť jejich žádosti byly finančními úřady zamítány. A to kvůli podmínce

zakotvené v daňovém řádu, která říká, že žádost o vrácení vratitelného přeplatku nesmí být podána dříve než 60 dní před dnem vzniku přeplatku. A dnem vzniku přeplatku je myšlen poslední den lhůty pro podání daňového přiznání. Znění nového § 38z ZDP nás této komplikace zbavuje.

V tomto novém ustanovení je totiž řečeno, že pokud je poplatníkem podána žádost o vrácení vratitelného přeplatku společně s daňovým přiznáním před uplynutím lhůty pro podání přiznání, tak se má za to, že ji podal v poslední den lhůty pro podání přiznání.

Trochu nešťastný je v tomto případě přechodník, neboť toto nové ustanovení se vztahuje až na daňová přiznání za rok 2018 podávaná v roce 2019. Na urychlení vratek přeplatků si tedy budeme muset ještě rok počkat.

Edita Štechová

*Ing. Edita Štechová* vystudovala Fakultu financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze a úspěšně složila zkoušku CFA Level 2. V letech 2014–2017 působila na vedoucí pozici finančního analytika a poradce ve středoevropské investiční skupině Penta Investments. Účastnila se real estate transakcí v řádu několika miliard korun. V současné době působí v poradenské společnosti TPA a má na starost kompletní účetní agendu několika tuzemských a zahraničních nemovitostních klientů.

## Hugo a Sally se baví o účetní závěrce

Transakce musí být krátká, tj. splatnost do jednoho roku, ve stejné měně a za stejnou právní osobou.

Správně. Zdá se, že jsi na posledním školení nespal. A dál?

Dále jsem při kontrole narazil na reklasifikační rozdíly. Krátkodobá část dlouhodobého dluhu.

V rámci analytické evidence účtů účetní jednotky obvykle nerozlišují mezi krátkou a dlouhou částí dluhu. Proto na to musíš v rámci auditu myslet a krátkodobou část vyčíslit. Není to právě ten rozdíl, který hledáš?

Hm. Víš, že ano! Dokonce když nad tím tak přemýšlím, bylo by lepší, kdyby o tom rovnou účtovali a nepřidělávali mi práci. Kdo se v tom má pak vyznat. Třeba za rok.

Přesně tak. Taková reklasifikace by měla být součástí závěrkových operací, měla by být uložena mezi dokladovými inventurami. A toto je jen jeden z možných příkladů. V praxi narazíš určitě na další.



## Změna metody oceňování cenných papírů – začátek nebo ukončení oceňování reálnou hodnotou



Jana Skálová

S rokem 2018 jsme vstoupili do třetího roku účinnosti významné novelizace účetních předpisů spojených s kategorizací účetních jednotek na mikro, malé, střední a velké. A po dvou letech „hájení“ tedy může být datum 1. ledna 2018 prvním okamžikem změny kategorie účetní jednotky.

Zákon o účetnictví v § 1e odst. 2 upravuje přesuny mezi jednotlivými kategoriemi účetních jednotek. Pokud účetní jednotka ve dvou po sobě následujících rozvahových dnech řádných účetních závěrek překročí (nebo přestane překračovat) dvě hraniční hodnoty, provede změnu kategorie účetních jednotek od začátku bezprostředně následujícího účetního období.

Pokud tedy účetní jednotka, která byla k 1. lednu 2016 klasifikována jako mikro účetní jednotka, překročila v kalendářních letech 2016 a 2017 kritéria pro zařazení mezi mikro účetní jednotky, pak se od 1. ledna 2018 stává malou (případně střední či velkou) účetní jednotkou. Naopak, pokud malá, střední či velká účetní jednotka v letech 2016 a 2017 nepřekračovala příslušné hraniční limity, od 1. ledna 2018 přestupuje mezi mikro účetní jednotky.

Na tyto situace reaguje nový § 61c vyhlášky č. 500/2002 Sb. pro podnikatele s názvem „Metoda ocenění majetku reálnou hodnotou při změně kategorie účetní jednotky“.

Zde je uvedeno:

„(1) Mikro účetní jednotka, která změnila kategorii účetní jednotky podle § 1e odst. 2 zákona, ocení příslušný majetek reálnou hodnotou podle § 27 zákona, a to k prvnímu dni účetního období podle § 1e odst. 2 zákona; ustanovení § 15a tímto nejsou dotčena.“

(2) Účetní jednotka podle § 1b odst. 2, 3 nebo 4 zákona, která změnila kategorii účetní jednotky podle § 1e odst. 2 zákona na účetní jednotku podle § 1b odst. 1 zákona a oceňovala majetek reálnou hodnotou podle § 27 zákona, ocení příslušný majetek podle § 25 zákona, a to k prvnímu dni účetního období podle § 1e odst. 2 zákona. Změny reálných hodnot majetku vykázané v položce „A.II.2.2. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků“ účetní jednotka vykáže v položce „A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření“; ustanovení § 15a tímto nejsou dotčena.“

Odstavec 2 obsahuje zřejmou chybu v psaní, která vznikla při novelizaci vyhlášky, kdy jedno ustanovení novely vyhlášky přečíslovává řádky pasiv rozvahy

a druhé pak na zrušený řádek odkazuje a tyto novinky nebyly vzájemně provázány.

Od 1. ledna 2018 došlo také ke změně v § 15a vyhlášky, kde byly sloučeny řádky obsahující nerozdělený zisk a neuhrazenou ztrátu do jediného řádku „A.IV.1. Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)“. Následně pak došlo k přečíslování na „A.IV.2. Jiný výsledek hospodaření minulých let“.

Námi rozebíraná změna účetní metody bude poprvé zaúčtována v roce 2018, proto je nutno chápat toto ustanovení tak, že § 61c odkazuje na řádek A.IV.3, ale správně by měl být odkaz na A.IV.2. v novém číslování, protože k datu 31. prosince 2018 bude dopad změny účetní metody vykázan právě na přečíslovaném řádku A.IV.2.

Daňové dopady změny metody upravuje § 23 zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), který pro přesnost cituji:

(3) Výsledek hospodaření

a) se zvyšuje o

13. částku vzniklou v důsledku změny účetní metody, která zvýšila vlastní kapitál, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo o změně účetní metody účtováno, pokud tato změna účetní metody následně ovlivňuje příjmy a výdaje vstupující do základu daně,

b) se snižuje o

6. částku vzniklou v důsledku změny účetní metody, která snížila vlastní kapitál, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo o změně účetní metody účtováno, pokud tato změna účetní metody následně ovlivňuje příjmy a výdaje vstupující do základu daně.



Už jste našel ten chybějící mikropodnik?

Kresba: Ivan Svoboda

Dopady změny metody spočívající v oceňování či neoceňování cenných papírů reálnou hodnotou mohou vyústit ve dvě varianty daňového posouzení:

- přecenění na reálnou hodnotu zaúčtované do kapitálu ovlivňuje příjmy nebo výdaje vstupující do základu daně, a to zejména u akcií, které drží poplatník za účelem obchodování s nimi, nebo i u realizovatelných akcií, kde držený podíl na základním kapitálu nepřekročil 10 % a příjem z prodeje tudíž patří do obecného základu daně poplatníka;
- do kapitálu zaúčtované přecenění akcií, které jsou zaúčtovány jako cenné papíry dlouhodobé realizovatelné, kde držený podíl na základním kapitálu je vyšší než 10 % a příjem z prodeje těchto akcií je od daně z příjmů osvobozen.

Pouze pro první variantu tak bude platit, že zaúčtování do kapitálu bude ovlivňovat základ daně z příjmů ve zdaňovacím období, kdy bude přecenění zaúčtováno. V takovém případě společnost zohlední příslušné daňové dopady při sestavení přiznání k dani z příjmů.

Pojďme si tedy představit dopady změny metody při přechodu z mikro účetních jednotek do malých na příkladu oceňování cenných papírů reálnou hodnotou. Předpokládejme, že společnost byla do 31. prosince 2017 mikro účetní jednotkou, přičemž od 1. ledna 2018 se z důvodu překročení kritérií ve dvou po sobě jdoucích obdobích stala malou účetní jednotkou.

V dále uvedených případech jsou používána historicky zažitá čísla účtů doplněná komentářem. Pro zachycení změn účetní metody je používán účet 425 – Jiný výsledek hospodaření minulých let.

### Příklad č. 1 – Cenné papíry k obchodování

Společnost nakoupila v srpnu 2017 na veřejném trhu akcie za pořizovací cenu 100 tisíc Kč, které zaúčtovala na účet 251 – Krátkodobé majetkové cenné papíry k obchodování. Tyto akcie mají k datu závěrky k 31. prosinci 2017 reálnou hodnotu ve výši 120 tisíc Kč.

Postup zaúčtování k 1. 1. 2018 bude následující:

Datum	Popis účetní operace	Částka v Kč	MD	D
1. 1. 2018	Počáteční zůstatek cenných papírů v pořizovací ceně	100 000	251	
1. 1. 2018	Změna metody – zaúčtování přecenění na reálnou hodnotu	20 000	251	425
15. 2. 2018	Prodej cenných papírů – zúčtování reálné hodnoty do nákladů	120 000	561	251
15. 2. 2018	Prodejní cena na veřejném trhu	150 000	378	661

Výsledek hospodaření ze zaúčtovaných nákladů a výnosů je ve výši 30 tisíc Kč. Jelikož se jedná o transakci, která má dopad do základu daně, bude v přiznání k dani z příjmů právnických osob daňový základ

zvýšen také o částku zaúčtovanou jako zvýšení vlastního kapitálu v důsledku změny metody ve výši 20 tisíc Kč. Celkový základ daně ve výši 50 tisíc Kč tak odpovídá zisku z prodeje cenných papírů, jde tedy o rozdíl mezi pořizovací a prodejní cenou.

### Příklad č. 2 – Dlouhodobé realizovatelné cenné papíry

Společnost nakoupila v srpnu 2016 akcie za pořizovací cenu 240 tisíc Kč a zaúčtovala je na účet 063 – Realizovatelné cenné papíry. Tyto akcie tvoří 12 % základního kapitálu akciové společnosti a mají k datu účetní závěrky, tj. k 31. prosinci 2017 dle odborného odhadu reálnou hodnotu 600 tisíc Kč.

Postup zaúčtování k 1. 1. 2018 bude následující:

Datum	Popis účetní operace	Částka v Kč	MD	D
1. 1. 2018	Počáteční zůstatek cenných papírů v pořizovací ceně	240 000	063/1	
1. 1. 2018	Změna metody – zaúčtování přecenění na reálnou hodnotu dle odborného odhadu	360 000	063/2	425
15. 8. 2018	Prodej cenných papírů – zúčtování původní pořizovací ceny do nákladů	240 000	561	063/1
15. 8. 2018	Zúčtování přecenění do nákladů	360 000	561	063/2
15. 8. 2018	Prodejní cena sjednaná s kupujícími	1 000 000	378	661

K prodeji akcií došlo po uplynutí jednoho roku od jejich nabytí, podíl je vyšší než 10 % na základním kapitálu, tento prodej akcií proto bude posuzován jako osvobozený od daně z příjmů.

Výsledek hospodaření ze zaúčtovaných nákladů a výnosů představuje částku 400 tisíc Kč. Jelikož je prodej těchto akcií od daně osvobozen, budou ze základu daně při sestavení daňového přiznání vyloučeny jak celkové náklady ve výši 600 tisíc Kč, tak výnosy ve výši jednoho milionu Kč. Z tohoto důvodu nemá do základu daně dopad ani částka ve výši 360 tisíc Kč zaúčtovaná jako zvýšení hodnoty cenných papírů proti vlastnímu kapitálu.

### Přechod z malých účetních jednotek do mikro účetních jednotek

Další případy změn účetních metod se týkají malých (případně středních a velkých) účetních jednotek, používajících ocenění reálnou hodnotou, které přešly do kategorie mikro účetních jednotek.

Podle vyhlášky § 61c, odst. 2 ... *účetní jednotky oceňují příslušný majetek podle § 25 zákona, a to k prvnímu dni účetního období podle § 1e odst. 2 zákona...* tedy toho období, ve kterém ke změně došlo.

Stane-li se malá, střední či velká účetní jednotka mikro účetní jednotkou od 1. ledna 2018, tuto

formulaci je možno vyjádřit také tak, že poslední ocenění reálnou hodnotou k 31. prosinci 2017 bude považováno od 1. ledna 2018 za pořizovací cenu. To potvrzuje i další věta z § 61c, odst. 2 vyhlášky:

*Změny reálných hodnot majetku vykázané v položce „A.II.2.2. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků“ účetní jednotka vykáže v položce „A.IV.3. (pozn. autorky: od roku 2018 máme přečíslovány položky v pasivech rozvahy, takže má být uvedeno A.IV.2.) Jiný výsledek hospodaření“; ustanovení § 15a tímto nejsou dotčena“.*

Také toto zaúčtování změny účetní metody bude nutno daňově posuzovat dle § 23, odst. 3 ZDP uvedeného v tomto textu výše. I v tomto případě bude potřeba vzít v úvahu, zda budou cenné papíry prodávány s daňovým dopadem, nebo z jejich prodeje budou získány osvobozené příjmy.

### Příklad č. 3 – Osvobozené příjmy z prodeje realizovatelných cenných papírů

Společnost nakoupila v únoru 2017 akcie za pořizovací cenu 200 tisíc Kč a zaúčtovala je na účet 063 – Realizovatelné cenné papíry. Tyto akcie tvoří 10 % základního kapitálu akciové společnosti a mají k datu účetní závěrky, tj. k 31. prosinci 2017 dle odborného odhadu reálnou hodnotu 500 tisíc Kč. Přecenění na reálnou hodnotu bylo zaúčtováno k 31. prosinci 2017 standardní metodou proti vlastnímu kapitálu (účet 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků). V listopadu 2018 pak byly akcie prodány za cenu jednoho milionu Kč.

Postup zaúčtování k 1. 1. 2018 a následně v průběhu roku 2018 bude následující:

Datum	Popis účetní operace	Částka v Kč	MD	D
1. 1. 2018	Počáteční zůstatek cenných papírů v pořizovací ceně	200 000	063/1	
1. 1. 2018	Počáteční zůstatek přecenění na reálnou hodnotu	300 000	063/2	
1. 1. 2018	Počáteční zůstatek oceňovacích rozdílů z přecenění majetku a závazků vykázaný ve vlastním kapitálu	300 000		414
1. 1. 2018	Zrušení přecenění do jiného výsledku hospodaření minulých let	300 000	414	425
15. 11. 2018	Prodej cenných papírů – zúčtování původní pořizovací ceny do nákladů	200 000	561	063/1
15. 11. 2018	Zúčtování nárůstu hodnoty akcií do nákladů	300 000	561	063/2
15. 11. 2018	Prodejní cena sjednaná s kupujícími	1 000 000	378	661

K prodeji akcií došlo po uplynutí jednoho roku od jejich nabytí, jde o podíl 10 % na základním kapitálu,



tento prodej akcií tedy bude posouzen jako osvobozený od daně z příjmů.

Výsledek hospodaření ze zaúčtovaných nákladů a výnosů je ve výši 500 tisíc Kč. Jelikož je prodej akcií osvobozen od daně z příjmů, budou ze základu daně vyloučeny všechny zaúčtované náklady i související výnos. Z důvodu osvobození od daně z příjmů nebude zrušení přecenění do jiného výsledku hospodaření minulých let v roce 2018 nijak zohledněno v přiznání k dani z příjmů.

### Příklad č. 4 – Neosvobozené příjmy z prodeje realizovatelných cenných papírů

Vezmeme v úvahu zadání příkladu č. 3 s tím rozdílem, že míra účasti na akciové společnosti bude pouze 5 %. Příjem z prodeje akcií nebude splňovat podmínky pro osvobození od daně, bude se tedy jednat o zdanitelný příjem vstupující do obecného základu daně.

Účtování jednotlivých operací zůstává stejné jako v případě č. 3, výsledek hospodaření ze zaúčtovaných nákladů a výnosů představuje zisk ve výši 500 tisíc Kč.

Náklady zachycené na účtu 561 – Prodané cenné papíry ve výši 500 000 Kč, představují daňově uznatelný náklad podle § 24, odst. 2, písm. r) ZDP, podle kterého se za daňově uznatelný náklad považuje hodnota cenného papíru při prodeji zachycená v účetnictví v souladu s účetními předpisy ke dni jeho prodeje. Protože pouze částka ve výši 200 tisíc Kč představuje pořizovací cenu a navýšení o 300 tisíc Kč nebylo v minulosti proúčtováno oproti zdanitelným výnosům, bude nutno tuto skutečnost ještě zohlednit v daňovém přiznání za rok 2018. Proveďte se to úpravou podle § 23, odst. 3, písm. a) bod 13 ZDP, který stanovuje, že:

*Výsledek hospodaření se zvyšuje o částku vzniklou v důsledku změny účetní metody, která zvýšila vlastní kapitál, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo o změně účetní metody účtováno, pokud tato změna účetní metody následně ovlivňuje příjmy a výdaje vstupující do základu daně.*

### Závěr

Změna účetní metody spočívající v zavedení nebo zrušení oceňování cenných papírů reálnou hodnotou byla pro právní jistotu účetních jednotek zakotvena do samostatného § 61c vyhlášky pro podnikatele.

Její aplikace vyžaduje také daňové posouzení pro účely daně z příjmů právnických osob, které se promítne do daňového přiznání za kalendářní rok 2018. V průběhu roku 2019 by pak měly valné hromady při schvalování účetních závěrek za rok 2018 rozhodnout také o „rozdělení“ položky A.IV.2 Jiný výsledek hospodaření minulých let, který tímto vyčištěním bude připraven pro další použití bez kompenzace s těmi účetními operacemi, které na něj byly zaúčtovány v minulosti.

**Jana Skálová**

**Ing. Jana Skálová, Ph.D.**, auditorka, daňová poradkyně, partner společnosti TPA, dále působí na VŠE v Praze, katedře finančního účetnictví a auditingu. Od roku 2003 je členkou Prezidia Komory daňových poradců ČR (KDP ČR), je autorkou či spoluautorkou několika knih se zaměřením na vazbu účetnictví a daně z příjmů do obchodního práva. Odborné veřejnosti je známa svou přednáškovou činností na téma účetnictví a daní, a to zejména pro Komoru auditorů ČR a KDP ČR. Přednáší i pro Finanční správu.

## Sdílená ekonomika



Gabriela Hoppe

### Co je sdílená ekonomika (shared/sharing/collaborative economy)?

Pod pojmem sdílená ekonomika se ve většině případů rozumí některá z forem pronájmu, výměny či sdílení majetku. Lákavou výhodou pro zákazníky je nižší cena (už majetek vlastním, požičoval jsem ho pro svoje soukromé užití), na straně nabídky je motivem nejčastěji příležitost (tj. nevyužívám majetek po celou dobu jeho vlastnictví). Zvláštním případem majetku je i čas, neboť charakteristickým rysem sdílené ekonomiky je zapojení i takových účastníků, kteří by v tradičním prostředí neměli šanci se trhu zúčastnit, zejména pro malou časovou dispozici (typicky matky na mateřské, studenti). Nejčastěji se sdílí majetek sloužící pro ubytování (byty, chaty) nebo pro dopravu (auta). Charakteristickým rysem je významná úloha zprostředkovatele (online platformy), který se vyznačuje rychlostí a dostupností zprostředkování kontaktů, flexibilitou založenou zejména na aplikaci pro chytré telefony a nízkou cenou. Mezi nejvýznamnější hráče celosvětově patří Uber, Airbnb, v České republice Liftago a zonky.cz.

### Proč vzbuzuje sdílená ekonomika v současné době rozhořčení na straně tradičních podnikatelů?

Problémem je, že vlastníci majetku nejsou schopni rozlišit mezi soukromým užitím a příležitostným nájmem či jinou výdělečnou činností a podnikáním, zpravidla upraveným živnostenskými předpisy. Nepochopení tohoto rozdílu vede jednak ke sporům ve společnosti (např. taxikáři versus Uber), jednak k chybám ve vykazování v účetní evidenci a ve zdanění. Chybné zdanění a nesplnění povinností zejména poplatkové povahy následně vede k nasazování cen nižších, než jsou ceny,

za které jsou tradiční podnikatelé ochotni a schopni podnikat. Nicméně, pozitivním efektem flexibility sdílené ekonomiky je upozornění na zbytečnou regulaci, která z historického hlediska měla smysl ochrany slabší strany (spotřebitele) a která díky moderním technologiím pozbývá významu.

### Sdílená ekonomika a DPH

Generální finanční ředitelství vydalo k otázce zdanění sdílené ekonomiky dvě tzv. informace. Dne 29. května 2017 vydalo Informace k daňovému posouzení povinností poskytovatelů přepravních služeb (UBER)<sup>1</sup> a dne 10. října 2018 Informace k daňovému posouzení povinností poskytovatelů ubytovacích služeb (Airbnb a další)<sup>2</sup>. Informace jsou obšírné, ale pouze obecné, obsahují shrnutí aplikace DPH, daně z příjmů a silniční daně (pro řidiče Uber) a rovněž také povinnosti pro účely elektronické evidence tržeb (v případě ubytování).

### Ekonomická činnost

Obě informace shrnují, že z hlediska DPH se o ekonomickou činnost jedná bez ohledu na to, zda řidič Uberu či hostitel Airbnb má či nemá příslušné živnostenské oprávnění. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Dle judikatury Soudního dvora Evropské unie (SDEU) se při posuzování ekonomické činnosti nepřihlíží ani k výsledku vykonávané činnosti, postačuje, že činnost je vykonávána za účelem získání příjmů.

Pro účely zákona o DPH je nutné rozlišovat nájem a ubytovací službu, neboť se u nich uplatňuje rozdílný daňový režim. V úvahu připadá i krátkodobý nájem nemovitě věci, který trvá nepřetržitě nejvýše 48 hodin. Krátkodobý nájem nemovitě věci podléhá vždy DPH, ostatní nájem nemovitě věci je od DPH osvobozen

<sup>1</sup> [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017\\_DPH\\_Info-k-danovemu-posouzeni-povinnosti-poskytovatelu-prepravnich-sluzeb-UBER.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017_DPH_Info-k-danovemu-posouzeni-povinnosti-poskytovatelu-prepravnich-sluzeb-UBER.pdf)

<sup>2</sup> [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2017-10-11\\_Info\\_k\\_danovemu\\_posouzeni\\_povinnosti\\_poskytovatelu\\_ubytovacich\\_sluzeb.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2017-10-11_Info_k_danovemu_posouzeni_povinnosti_poskytovatelu_ubytovacich_sluzeb.pdf)

(plátce se však může rozhodnout, že u nájmu nemovité věci jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností bude uplatňovat DPH).

Služby spočívající v ubytování, které jsou zprostředkovány prostřednictvím online platform, tak lze na základě charakteru těchto služeb v zásadě považovat za ubytovací služby nikoliv za nájem, neboť ve většině případů naplní definice oddílu 55 klasifikace produkce CZ-CPA a současně nesplní podmínky definice nájmu dle judikatury SDEU. Nájmem se totiž rozumí, že pronajímatel převede na nájemce za úplaty na sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem, a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva. Nájem nemovitosti je rovněž obvykle spíše pasivní činností závisící na pouhém plynutí času, aniž by byla vytvářena významnější přidaná hodnota, a doba nájmu není tudíž sama o sobě rozhodujícím znakem.

### Místo plnění u poskytovaných služeb

Řidič Uberu bude vždy poskytovat tuzemské plnění podléhající základní sazbě DPH. Hostitel poskytující ubytovací služby rovněž poskytuje tuzemské plnění. Pokud je poskytovatel ubytování již plátcem DPH, zahrnuje poskytnuté služby mezi standardní zdanitelná plnění uváděná v DPH příznání. V opačném

případě se musí k DPH registrovat, a to buď z důvodu překročení limitu obrátu jednoho milionu korun za 12 měsíců, nebo z důvodu přijetí služeb s místem plnění v ČR od osoby neusazené v ČR. Dobrovolná registrace je samozřejmě možná i před splněním těchto podmínek, z praktického hlediska je však nutno upozornit, že správce daně bude zkoumat, zda a jaké zdanitelné plnění bude řidič Uberu či hostitel uskutečňovat.

### Místo plnění u přijatých služeb online platformy

Zvláštní pozornost si zaslouží situace online platform, pokud poskytují služby přímo českým spotřebitelům (B2C transakce). Zatímco u B2B transakcí se o odvod daně postará příjemce (ať už je DPH plátce, identifikovaná osoba, nebo se z důvodu přijetí této služby teprve zaregistruje). V každém případě hostitel nebo řidič Uberu musí počítat s tím, že z plnění poskytovaných online platformou, za které platí většinou ve formě provize či servisního poplatku, musí odvést DPH. Zároveň má možnost uplatnit si nárok na odpočet daně při splnění zákonných podmínek (to samozřejmě platí jen pro DPH plátce, osoba identifikovaná k dani nárok na odpočet neuplatňuje).

Online platforma (Uber, Airbnb aj.) musí při poskytování služby přímo osobě nepovinně k dani přiznat DPH

## Hugo a Sally se baví o účetní závěrce

### 2. Výsledovka, výkaz cash flow



Trochu se bojím, co mi řekneš k výsledovce.

Výsledovka by neměla představovat tolik komplikací. Za předpokladu, že jsi v rámci auditních procedur testoval i otázku vykázání. Existuje celá řada obchodních transakcí, u kterých účetní veřejnost diskutuje, zda vykazovat např. jako náklad nebo jako snížení výnosů. Ale pokud máš audit hotový, tak jsi jistě na toto pomyslel. Jako opravdový oříšek vidím sestavení CF.



Počkej, přece pohyby peněžních prostředků zjistím z bankovního účtu, popřípadě pokladny. Takže je naprosto zřejmé, co si za ty peníze koupili nebo naopak z jakého titulu platby obdrželi. Rozdělit peněžní transakce na provozní, investiční a finanční činnost zas nebude takový problém.

A máš vůbec představu, kolik těch položek je? Pokud jich bude více než tisíc, tak to bude pořádná fuška. Není neobvyklé, že to jsou desítky až stovky tisíc položek. Takže přímá metoda, což byla vlastně tvoje původní idea, bude těžko použitelná.

Chápu. Takže když ne přímá, tak nepřímá metoda. To bude znamenat založit výpočet na hospodářském výsledku. Ale ten je ovlivněn celou řadou „nepeněžních“ operací, napadají mne odpisy, opravné položky, rezervy a ...

v tuzemsku v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa (tzv. mini one stop shop). Musí se v takovém případě registrovat k DPH v jednom z členských států EU a odvádět DPH podle pravidel všech zemí, ve kterých má zákazníky.

### Identifikovaná osoba

Řidiči Uberu a hostitelé, kteří nejsou doposud registrováni jako plátcí DPH, se přijetím služeb od online platformy stanou identifikovanou osobou ve smyslu § 6h zákona o DPH a vznikne jim povinnost podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, ve kterém se stala identifikovanou osobou. DPH přiznání podávají jen za období, ve kterém jim vznikla daňová povinnost, tj. z přijetí služeb od online platformy. Z tuzemských zdanitelných plnění DPH neodvádějí, nicméně stejně musí i nadále sledovat limit obratu jeden milion Kč.

### Evidence tržeb

V souvislosti s poskytováním ubytovacích služeb prostřednictvím internetových platform mohou hostitelům i platformám vznikat povinnosti dle zákona o EET. Vždy je potřeba posoudit konkrétní smluvní vztah, rozhodující je, čím jménem a na čí účet jsou platby za poskytnutí služby přijímány.

V případě přímého zastoupení (např. na základě mandátní či podobné smlouvy) je hostitel povinen zajistit

splnění evidenční povinnosti sám nebo prostřednictvím online platformy, pokud ji tím pověří, i v tomto případě má však plnou odpovědnost sám hostitel.

V případech, kdy online platforma jedná na základě nepřímého zastoupení (např. na základě komisionářské či jiné podobné smlouvy), je sama platforma povinna zajistit splnění povinností souvisejících s EET, bez součinnosti hostitele, a to i v případě, že přijatá platba neobsahuje plnění (nebo část plnění), které je jejím přímým (marží).

### Gabriela Hoppe

*Gabriela Hoppe je vedoucí oddělení daňového poradenství a jednatelkou společnosti IB Grant Thornton Czech Republic. Absolvovala Vysokou školu ekonomickou v Praze a Právnickou fakultu Univerzity Karlovy. Od roku 2003 je členem Komory daňových poradců a specializuje se na daň z příjmů právnických osob, daň z přidané hodnoty a daňové plánování a optimalizace. Dále je členem IFA. Poskytovala poradenské služby klientům jak menší a střední velikosti, tak i nadnárodními společnostmi, zejména z oblasti automobilového průmyslu, potravinářství, velkoobchodu i maloobchodu, hotelnictví a cestovního ruchu, investičním a leasingovým společnostmi. Je autorkou odborných článků a věnuje se přednáškové činnosti.*

## Hugo a Sally se baví o účetní závěrce

A hlavně si nevystačíš jen s rozvahou, výsledkovkou nebo obratovou předvahou. Informace budeš muset hledat i v rámci dokladových inventur účtů. Určitě začni tím, že požádáš klienta, aby ti CF detailně doložil, z čeho se každá jednotlivá položka skládá.

To už jsem zkusil a paní účetní mne poprosila, zda bych to za ní sestavil.

Hm, a sestavíš? Myslel jsi na nezávislost? Existují omezení auditora při poskytování neauditorských služeb. Určitě to prober s klíčovým partnerem zakázky a podívej se do etického kodexu. Nejlépe do sekce 290, která se zabývá nezávislostí při auditech.

Uf, to jsi mi neudělala radost. Ale chápu, že kdybych to sestavil já, mohl by z toho být průšvih.

Případně nezapomeň dokumentovat ve spise jakékoliv hrozby vyplývající z kontroly po sobě samém a aplikaci zabezpečovacích prvků tak, aby hrozba byla eliminována nebo snížena na přijatelnou úroveň.

## SOFTWAREVÉ ŘEŠENÍ PRO KANCELÁŘE AUDITORŮ A DAŇOVÝCH PORADCŮ

**Evidujete a vyhodnocujete Vaše výkony?**  
**Zajímá Vás, jak lze ukládat a třídit dokumenty?**  
**Řešíte, jak mít rychle přehled o komunikaci s klientem?**

### **BMDCONSULT**

- evidence výkonů a jejich fakturace → jednoduše a efektivně
- CRM → rychlý přehled o Vašich zákaznících
- organizace kanceláře → denní agenda přehledně pod kontrolou
- evidence dokumentů → skenujte přímo do archívů
- závěrka a výroční zpráva → výkazy na míru



- synchronizace s MS Outlook
- automatická/manuální archivace e-mailů z MS Outlook do BMD
- projektové řešení
- workflow pro firemní procesy
- hromadná korespondence
- ... a mnoho dalších praktických funkcí!

**Rádi Vám řešení BMD nezávazně  
představíme a zodpovíme Vaše dotazy!**

BMD SYSTEMHAUS GmbH | Kit s.r.o.

Boháč Jiří

Tel.: +420 731 654 361

bohac@kit.cz

# Pořízení zboží z jiného členského státu v rámci podnikání, které bylo uvedené do volného daňového oběhu, z pohledu zákona o spotřebních daních



Ivo Šulc

Pořízení zboží z jiného členského státu je již poměrně zažitou obchodní činností. Cílem jednotlivých směrnic Evropské unie je zajištění volného pohybu zboží po území Evropské unie, tedy i v rámci přeshraničního styku. Z pohledu aplikace zákona o dani z přidané hodnoty je toto pořízení zboží z jiného členského státu dosti probíráno a praxe ukazuje, že je mezi

odbornou veřejností dostatečně vnímáno. Jak je to ale se zbožím, které je současně předmětem spotřební daně? Tady jsou, alespoň to tak z četnosti dotazů na tuto problematiku vnímám, značné mezery a z neznalosti věci vzniká zbytečně mnoho sporů s Celní správou České republiky. Proto jsem se rozhodl, v rámci daňové osvěty, nastínit možnosti a upozornit na povinnosti, které se k takto pořizovanému zboží, které je současně předmětem spotřební daně, vztahují. Tedy z pohledu zákona o spotřebních daních.

Zboží podléhající spotřební dani je předmětem spotřební daně v okamžiku výroby na území Společenství, resp. v okamžiku dovozu na území Společenství<sup>1</sup>. Český zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění (dále jen „zákon o spotřebních daních“) nezná pojem „podléhat spotřební dani“, a proto si definoval pro své potřeby onen okamžik, kdy se zboží, které je předmětem spotřební daně, vyrobí na území Společenství nebo doveze na území Společenství jako vznik daňové povinnosti<sup>2</sup>. Zcela nepochybně není nutné připomínat, že mezi vybrané výrobky patří vybrané minerální oleje, alkoholické nápoje (pivo, víno a meziprodukty a líh) a tabákové výrobky.

Pořizovat vybrané výrobky z jiného členského státu lze buď pro osobní spotřebu, nebo pro jiné účely (pro účely podnikání). Pořizovat vybrané výrobky z jiného členského státu lze buď v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, nebo v režimu volného daňového oběhu. Režim podmíněného osvobození od spotřební daně se využívá v případech, kdy je možné uplatnit odklad povinnosti přiznat, vyměřit a zaplatit daň do dne uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Navíc režim podmíněného osvobození od spotřební daně mohou využívat firmy

(osoby), které k tomu mají odpovídající oprávnění, povolení. Tento režim lze využít nejen k dopravě vybraných výrobků po daném území Evropského společenství, ale také mezi jednotlivými členskými státy. Pokud vybrané výrobky opustily režim podmíněného osvobození od spotřební daně (byly z něj vyňaty), nacházejí se ve volném daňovém oběhu. Vybrané výrobky mohou být uvedené do volného daňového oběhu nejen na daňovém území České republiky, ale i v jiném členském státě a takto dopravovány do České republiky. Jako jednoduchý příklad lze uvést např. pořízení vína ve Francii a jeho doprava do Česka. Pokud nemá osoba, která ve Francii kupuje (pořizuje) víno, žádné povolení k jeho nákupu bez francouzské spotřební daně, pak toto víno pořídí s francouzskou spotřební daní (ve volném daňovém oběhu). Vybrané výrobky, které byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě a které fyzické osoby nabyly v tomto členském státě pro osobní spotřebu a jsou jimi dopravované na daňové území České republiky, jsou osvobozeny od daně<sup>3</sup>. Ale jak je to v případě pořízení vybraných výrobků pro jiné účely než pro osobní spotřebu?

Připomeňme si, na co je tento článek zaměřen, tj. pořízení zboží, které je předmětem spotřební daně, pro účely podnikání z jiného členského státu, a které bylo uvedeno v tomto jiném členském státě do volného daňového oběhu.

Volný daňový oběh vybraných výrobků je uplatňován na vybrané výrobky, jak jsem již uvedl, u kterých nemůže být uplatněn režim podmíněného osvobození od spotřební daně. Okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky obvykle vzniká povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň. Na tento okamžik nemá vliv, zda-li byly vybrané výrobky uvedeny do volného daňového oběhu již v jiném členském státě. Vždy je rozhodující, k jaké právní skutečnosti dochází na daňovém území České republiky.

Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká<sup>4</sup> mj. také dnem přijetí vybraných výrobků, které byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě a které jsou určeny pro účely podnikání na daňovém území České republiky nebo dnem ukončení dopravy na daňovém území České republiky, pokud tyto

<sup>1</sup> Článek 2., Směrnice Rady 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS

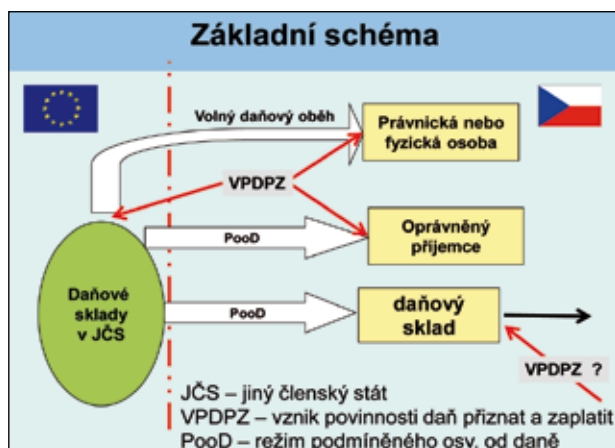
<sup>2</sup> Ustanovení § 8 zákona o spotřebních daních

<sup>3</sup> Ustanovení § 32 odst. 1 zákona o spotřebních daních

<sup>4</sup> Ustanovení § 9 odst. 3 písm. g) zákona o spotřebních daních



výrobky byly přijaty plátcem spotřební daně<sup>5</sup> v jiném členském státě a jsou dopravovány na daňové území České republiky. Po takovém odběru vybraných výrobků nebo po ukončení dopravy je právnická nebo fyzická osoba odebírající vybrané výrobky z jiného členského státu pro účely podnikání povinna podat v České republice daňové přiznání ke spotřební dani a zaplatit českou spotřební daň bez ohledu na fakt, že tyto pořizované výrobky byly již v jiném členském státě zdaněny spotřební daní toho členského státu, ze kterého byly do České republiky dopraveny. Může tedy dojít k tzv. dvojímu zdanění spotřební daní, a pokud nebude využit institut uplatnění nároku na vrácení spotřební daně toho státu, ze kterého se doprava vybraných výrobků uskutečnila, pak budou vybrané výrobky zdaněny spotřební daní dvakrát.



Slovní spojení „pokud byly přijaty plátcem“ je v zákoně použito záměrně, neboť osoba, která pořizuje vybrané výrobky, které jsou určeny pro účely podnikání na daňovém území České republiky, v jiném členském státě, se stává plátcem podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních, neboť jí vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň.

Problematika aplikace spotřební daně na vybrané výrobky při jejich pořizení z jiného členského státu, zejména pak procesní povinnost, je upravena v ustanovení § 29 a násl. zákona o spotřebních daních. Z těchto uvedených ustanovení plyne, že jakýkoliv vybraný výrobek, který bude pořizován v jiném členském státě pro účely podnikání, má být dopravován do České republiky tehdy, pokud je o této dopravě informován tuzemský správce daně, v případě České republiky Celní správa ČR. Dopředu informován! Vůbec přitom nezáleží na tom, zda bude předmětný vybraný výrobek v České republice zdaněn spotřební daní, resp. zda u něj při uvedení do volného daňového oběhu na daňovém

území České republiky vznikne povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň.

**První povinnost tuzemského (českého) pořizovatele vybraných výrobků pro účely podnikání před jejich pořizením:**

- registrovat se jako plátce spotřební daně z minerálních olejů u místně příslušného celního úřadu (plátce je povinen se registrovat ke každé dani samostatně),
- oznámit správci daně množství pořizovaných vybraných výrobků;
- poskytnout zajištění daně.

Zajištění daně se stanovuje ve výši daně, kterou lze vypočítat podle plánovaného množství pořizovaných vybraných výrobků v návaznosti na sazbu daně. V případě tichého vína, kde je sazba spotřební daně nula, nebude zajištění daně celním orgánem požadováno, ale v případě pořízení šumivého vína už bude nutné poskytnout zajištění daně ve výši předpokládané spotřební daně. Na takto poskytnuté zajištění daně vydává celní orgán doklad potvrzující složení zajištění daně na účet Celní správy.

Vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu v jiném členském státě a dopravované na daňové území České republiky pro účely podnikání lze dopravovat se zjednodušeným průvodním dokladem.<sup>6</sup> Vzor zjednodušeného průvodního dokladu a jeho náležitosti jsou uvedeny v příslušném předpisu Evropských společenství<sup>7</sup>. Tento předpis ale také připouští variantu, kdy jako zjednodušený průvodní doklad může být použita i obchodní dokumentace, např. faktury, dodací listy, ložné listy, pokud obsahuje stejné údaje jako vzor zjednodušeného průvodního dokladu, který je uveden v příloze předpisu. Tento způsob použití obchodních dokumentací je ale složitý, neboť údaje obchodní dokumentace musí být označeny číslem odpovídajícím příslušnému číslu kolonky uvedeného vzoru zjednodušeného průvodního dokladu. Proto se přikláním k využití zjednodušeného průvodního dokladu, jehož vzor je uveden v daném předpise (nebo na stránkách Celní správy ČR v sekci „daňové tiskopisy“). Důležitost dopravy vybraných výrobků se zjednodušeným průvodním dokladem dokládají dva stěžejní významy. Jako první lze připomenout, že pokud budou vybrané výrobky dopravovány bez tohoto zjednodušeného průvodního dokladu a dopravce bude kontrolován, má správce daně (celní orgán) povinnost zajistit tyto vybrané výrobky v souladu s ustanovením § 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Druhý význam tohoto zjednodušeného průvodního dokladu spočívá v tom, že jedno vyhotovení (zjednodušený průvodní doklad má tři listy – vyhotovení) tohoto

<sup>5</sup> Ustanovení § 4 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních

<sup>6</sup> Ustanovení § 30 odst. 1 zákona o spotřebních daních

<sup>7</sup> Nařízení Komise (EHS) č. 3649/92 ze dne 17. prosince 1992 o zjednodušeném průvodním dokladu pro pohyb výrobků podléhajících spotřební dani, které byly uvolněny ke spotřebě v odesílajícím členském státě, uvnitř Společenství. Blíže na stránkách Celní správy ČR [https://www.celnisprava.cz/cz/dane/tiskopisy/Stranky/formulare\\_doprava\\_EU.aspx](https://www.celnisprava.cz/cz/dane/tiskopisy/Stranky/formulare_doprava_EU.aspx)

dokladu se po potvrzení ukončení dopravy a po potvrzení příjmu příjemcem vrací zpět dodavateli do jiného členského státu. Tento dodavatel pak může toto potvrzení využít, podle daných podmínek toho kterého členského státu EU, k uplatnění nároku na vrácení zaplacené spotřební daně v členském státě EU<sup>8</sup>, z něhož byly vybrané výrobky do České republiky dopravovány. Tím vlastně dojde k „zamezení“ dvojího zdanění, neboť takto bude vrácena ta spotřební daň, která byla uhrazena ve státě, ze kterého byly vybrané výrobky dopraveny do České republiky.

V rámci dopravy vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu a převážených na území jiného členského státu bude uplatněn zjednodušený průvodní doklad ve třech vyhotoveních. Zjednodušený průvodní doklad vyhotoví odesílatel vybraných výrobků. Každý list zjednodušeného průvodního dokladu bude označen jako zjednodušený průvodní doklad.

Číslo vyhotovení ZPD	Určení a využití zjednodušeného PD
1	Ponechá si jej odesílatel VV (odesílatel je povinen o odeslání VV písemně uvědomit celní úřad před zahájením dopravy VV)
2	Tyto ZDP veze s sebou dopravce Příjemce si ponechá toto vyhotovení
3	Příjemce potvrdí příjem VV na toto vyhotovení ZPD a odešle jej odesílateli

**Druhá povinnost tuzemského (českého) pořizovatele vybraných výrobků pro účely podnikání před jejich pořízením, před zahájením dopravy:**

- zajistit vyhotovení zjednodušeného průvodního dokladu u dodavatele vybraných výrobků a
- dopravovat vybrané výrobky se zjednodušeným průvodním dokladem.

Po odběru vybraných výrobků nebo po ukončení jejich dopravy je tuzemský pořizovatel povinen podat daňové přiznání ke spotřební dani a zaplatit spotřební daň, pokud mu tato povinnost vznikla. Pozor, musí se přiznat i spotřební daň z tichého vína, která bude nulová. Často se konzumenti tichého vína domnívají, že je tiché víno od spotřební daně osvobozeno, a proto se spotřební daň z tichého vína neplatí. Je tomu ale jinak. Tiché víno je předmětem spotřební daně, ale má sazbu daně nula.

Jaké jsou lhůty pro podání daňového přiznání ke spotřební dani a jaká je splatnost této daně? Obecné ustanovení § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních definuje základní lhůtu pro podání řádného daňového přiznání takto: „Plátcí, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, jsou povinni předložit daňové přiznání samostatně za každou daň, a to do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla, pokud tento zákon nestanoví jinak.“ Jde tedy o obdobnou lhůtu, kterou známe z aplikace zákona o dani

z přidané hodnoty<sup>9</sup>. Na tomto místě je ale nutné upozornit, že zákon o spotřebních daních stanovuje také jiné lhůty pro podání daňového přiznání, zejména pokud nebude pořizovatel (plátce) postupovat v souladu se zákonem o spotřebních daních.

**A) Postup v souladu se zákonem o spotřebních daních**  
Pokud tedy pořizovatel zboží, které je předmětem spotřební daně, pořizuje toto zboží v jiném členském státě pro účely podnikání a postupuje v souladu se zákonem o spotřebních daních (ohlásil dopředu záměr pořídit toto zboží, registroval se jako plátce a poskytl zajištění daně), tak má lhůtu pro podání daňového přiznání v souladu s ustanovením § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních do 25. dne po skončení zdaňovacího období. Splatnost spotřební daně se řídí danou komoditou. Obecně lze, za použití ustanovení § 18 odst. 5 zákona o spotřebních daních, konstatovat, že spotřební daň je splatná do 40. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, pokud tento zákon nestanoví jinak.

**B) Postup v rozporu se zákonem o spotřebních daních**  
Pokud ale tuzemský pořizovatel vybraných výrobků nedodrží zákonný postup stanovený v ustanovení § 29 odst. 1 zákona o spotřebních daních, je povinen podat daňové přiznání a zaplatit daň (pokud mu tato povinnost vznikla) následující pracovní den po přijetí výrobků („zítra“).

Pozn.: Pokud budou odebrány vybrané výrobky v jiném členském státě výhradně pro osobní spotřebu a osobně dopraveny na daňové území České republiky, jsou, jak jsem již uváděl, tyto vybrané výrobky od spotřební daně v České republice osvobozeny a proto u nich nevzniká povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit (daňové přiznání se nepodává).

**Třetí povinnost tuzemského (českého) pořizovatele vybraných výrobků pro účely podnikání po ukončení dopravy těchto vybraných výrobků na území ČR:**

- zpracovat a podat ve lhůtě daňové přiznání správci daně,
- uhradit spotřební daň, pokud ji nelze uhradit ze zajištění daně, které bylo uhrazeno před samotným pořízením vybraných výrobků.

Pokud pořizovatel zajistil spotřební daň převodem nebo složením finančních prostředků na depozitní účet pro zajištění daně zřízený správcem daně (po dobu zajištění daně nevzniká nárok na úrok z částky složené na tomto depozitním účtu pro zajištění daně), může pořizovatel vydat souhlas k tomu, že správce daně uhradí přiznanou daň poskytnutým zajištěním daně. Tento souhlas pořizovatel projevuje prostřednictvím daňového přiznání, kdy ve střední části první strany daňového přiznání vyjádří

<sup>8</sup> Na tomto místě je dobré poukázat na ustanovení § 40 odst. 2 a § 42 odst. 1 písm. c) zákona o DPH, kde je upravena oprava základu daně a oprava výše daně při vrácení spotřební daně pořizovateli.

<sup>9</sup> Tuto lhůtu obecně upravuje i daňový řád v ustanovení § 136 odst. 4.

tuto vůli zaškrtnutím volného políčka a vypíše částku zajištění daně, která má být na dlužnou daň převedena.

Žádám o převedení poskytnutého zajištění daně dle § 29  zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, na úhradu vyměřené daňové povinnosti vyměřené tímto příznáním. Zajištění bylo poskytnuto ve výši  - Kč

### Příklad

Aby bylo možné lépe pochopit uplatnění tohoto ustanovení v praxi, vysvětlíme si jej na následujícím příkladu:

#### Pořízení piva z jiného členského státu

Jednatel společnosti, která provozuje v České republice hotelové ubytování a restaurační služby, si při své pracovní návštěvě Německa koupil určité množství piva (stačí jen jedna láhev!), tzv. na zkoušku, aby ve své restauraci ověřil, zda bude o toto pivo zájem a zda by mohlo toto pivo rozšířit nápojovou nabídku hotelu. Vzhledem k tomu, že neměl tento jednatel společnosti žádné povolení k pořízení tohoto piva v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, pořídil jej s německou spotřební daní. Pivo bylo tedy uvedeno do volného daňového oběhu na daňovém území Německa.

#### 1. otázka: Musí společnost uhradit českou spotřební daň, když byla v ceně piva uhrazena německá spotřební daň?

Ano. Uhrazení spotřební daně toho kterého členského státu (v tomto případě německé spotřební daně) nemá vliv na vznik povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň na daňovém území České republiky. Skutečně může dojít k tzv. dvojímu zdanění spotřební daní, a pokud nebude využit institut uplatnění nároku na vrácení německé spotřební daně, pak bude pivo zdaněno spotřební daní dvakrát.

#### 2. otázka: Kdy vzniká povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň na daňovém území ČR?

Povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň vzniká dnem přijetí vybraných výrobků, které byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě a které jsou určeny pro účely podnikání na daňovém území České republiky nebo dnem ukončení dopravy na daňovém území České republiky.

#### 3. otázka: Jaká je lhůta pro podání daňového příznání ke spotřební dani z lihovin?

Pro posouzení aplikace ustanovení § 29 zákona o spotřebních daních je nutné vědět, zda se jednatel společnosti dopředu, před pořízením (resp. před odebráním) tohoto piva, registroval jako plátce spotřební daně z piva a zda splnil svou oznamovací povinnost, tedy zda oznámil správci daně množství vybraných výrobků a zda poskytl zajištění daně. Pokud byly splněny podmínky ustanovení § 29 odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních, pak je lhůta pro podání daňového příznání stanovena v ustanovení § 18 odst. 1 zákona

o spotřebních daních, tedy do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla. Pokud společnost nedodrží postup stanovený v odstavci 1 ustanovení § 29 zákona o spotřebních daních, je povinna podat daňové příznání a zaplatit daň následující pracovní den po přijetí výrobků („zítra“).

Harmonogram pro případ, kdy společnost „nespolupracuje“ s celním orgánem:

- dne 2. května pořídí pivo v Německu
- dne 2. května dopraví pivo do ČR a ukončí dopravu (pivo je přijato na sklad)
- dne 2. května vzniká povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň z piva
- dne 3. května – lhůta pro podání daňového příznání a současně je tato daň splatná

#### 4. otázka: K jakému datu se musí společnost registrovat jako plátce spotřební daně?

Pokud se společnost neregistrovala ke spotřební dani (v tomto případě ke spotřební dani z lihu) již dříve, vzniká jí povinnost<sup>10</sup> registrovat se jako plátce u celního úřadu nejpozději do dne vzniku první povinnosti daň přiznat a zaplatit.

- dne 2. května – končí lhůta pro registraci jako plátce spotřební daně z piva

#### Závěr příkladu:

Společnost (ale i fyzická osoba), která hodlá poříditi vybrané výrobky, které byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě a které jsou určeny pro účely podnikání na daňovém území České republiky, je povinna registrovat se jako plátce daně (pokud již registrována není) a oznámit správci daně množství vybraných výrobků a poskytnout zajištění daně před odebráním těchto vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě. Po odběru vybraných výrobků nebo po ukončení dopravy je tato osoba povinna podat daňové příznání do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla, a zaplatit daň. Splatnost spotřební daně, v případě piva, je do 40 dnů po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.

Pokud osoba, která pořídí vybrané výrobky, které byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě a které jsou určeny pro účely podnikání na daňovém území České republiky, nedodrží postup stanovený v předchozím odstavci, je povinna podat daňové příznání a zaplatit daň následující pracovní den po přijetí výrobků („zítra“).

<sup>10</sup> Ustanovení § 4 odst. 2 zákona o spotřebních daních

Závěrečné upozornění na pořízení lihovin z jiného členského státu:

Lih/lihoviny, na který se vztahuje povinnost značit líh podle zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, v platném znění, musí být nejpozději v okamžiku jeho uvedení do volného daňového oběhu (mimo osobní spotřeby) na daňovém území České republiky označen kontrolní páskou ke značení lihu. Líh lze značit pouze na konkrétním místě, které je uvedeno v rozhodnutí o registraci osoby povinné značit líh, vydávaném správcem daně, jako místo značení lihu. Místo značení lihu může být v ČR nebo u zahraničního dodavatele lihu. Proto, pokud pořizovatel pořídí lihoviny v jiném členském státě, které byly v tomto jiném členském státě uvedeny do volného daňového oběhu, nebudou zcela určitě značeny českou kontrolní páskou. Při jejich dopravě a uvedení do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky může dojít (dojde) k porušení zákona o povinném značení lihu a v konečném

důsledku může být tento líh zabaven správcem daně a pořizovatel bude současně vystaven i jiným sankcím.

**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 nepřímé daně (zejména na spotřební daně) a správu daní a poplatků. Je zapojen do práce v odborném kolegiu Komory daňových poradců ČR, kde má na starosti sekci 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. Je členem redakční rady časopisu *Daňový expert*.

## Hugo a Sally se baví o účetní závěrce

### 3. Příloha



Výkazy už ponechme stranou. Co dál?

Příloha je stejná jako loni. To bych neřešil. Prostě to odškrtnám na výkazy, případně analytickou evidenci a bude.



Totéž co loni? To nestačí. Co případně nové významné položky účetní závěrky, změny legislativy. Hlavně nesmíme zapomenout na získání auditních důkazů pro všechny doplňující informace v příloze. Zkus to jinak!

Dobře, takže si vezmu k ruce vyhlášku a postupně zkontroluji, zda v příloze uvádějí vše, co mají. Svou práci zdokumentuji ve spise, založím podpůrnou dokumentaci a vytvořím v ní křížové odkazy na přílohu. Už teď vím o tom, že neuvádějí pohledávky s dobou splatnosti nad pět let.

A mají takové? Pokud ne, tak není co popisovat. Příloha je tady hlavně od toho, abys poskytl nové doplňující informace k číselné části účetní závěrky. Hlavně nezapomeň na princip významnosti a věrného a pravdivého obrazu. Tedy, přestože vyhláška specificky nestanoví uvádět detaily u každé položky účetní závěrky, účetní jednotka popíše takovou položku, která je svou výší nebo charakterem důležitá pro správné pochopení finanční situace společnosti.

Musíme vyhodnocovat i chybějící informace v příloze. Určitě tě nepřekvapuje, že součástí prohlášení vedení je seznam neopravených nesprávností. Stejně tak bude součástí prohlášení i seznam chybějících zveřejňovaných informací. A o tom, že to bude muset finanční ředitel podepsat, jsme se bavili již posledně.

Když nad tím tak přemýšlím, tak to ještě pár hodin práce zabere a dá se toho ještě dost pokazit. Musím uznat, že jsi měla pravdu.

-Lib-

## Rozhovor s Petrou Pospíšilovou, prezidentkou Komory daňových poradců ČR

### Pro změnu je třeba impulz a nasazení

**Jste prezidentkou Komory daňových poradců ČR (KDP ČR), zastupujete KDP ČR v mezinárodních daňových organizacích, v Národní účetní radě a vedete daňové oddělení velké banky. Jak to všechno stihnete?**

Jak se říká v jedné velmi známé reklamě: „Když ji miluješ, není co řešit...“. V daních se pohybuji už relativně dlouho, kdybych je neměla ráda, nemohla bych to vydržet. Takže určitě je důležité, že mě to baví. Na druhou stranu mám velké štěstí na lidi kolem sebe, kteří mi pomáhají a podporují naše společné dílo. Mohu se spolehnout na velmi dobrou podporu z kanceláře komory, stejně tak jako na práci kolegů v Prezidiu, v bance zase na můj tým kolegů, kteří jsou odborně velmi zdatní a také velmi samostatní. Bez takového zázemí bych to pochopitelně nemohla zvládnout. Nakonec je to často práce těchto týmů, kterou navenek prezentuji, než ta moje vlastní. A patří jim za toto velký dík.

**Ministerstvo financí v současnosti často mluví o novém zákonu o daních z příjmů. Jaký na to máte názor? Doporučujete spíše novelizaci stávajícího textu nebo přípravu zbrusu nového zákona?**

Tak to je oblast, o které můžeme vést nekonečnou disputaci. Osobně si myslím, že pro velkou změnu potřebujete velký impulz a velké nasazení. V oblasti daně z přidané hodnoty to byl například vstup České republiky do Evropské unie, který byl tím správným impulzem pro vznik nového zákona. Takový impulz, obávám se, v oblasti daně z příjmů nemáme a nevidím tam ani politickou podporu nebo zadání. Také chybí určité osobní nasazení těch správných lidí, které jsme například viděli při přijímání nového daňového řádu. Ten prošel mnohem trnitější cestou a stálo více úsilí získat pro nový návrh dostatečnou politickou, ale i odbornou podporu. Pokud nemá dojít k nějaké zásadnější věcné změně, je otázkou, co nový zákon přinese, aby stálo za to absolvovat celou tu trnitou cestu jeho přijímání. V této oblasti nám chybí budování konsenzu mezi zainteresovanými stranami, který by mohl být tím správným impulzem pro tvorbu nového, modernějšího předpisu. Ministerstvo financí zatím nevede potřebnou debatu o tom, co by uživatelé tohoto předpisu považovali za užitečné a potřebné proto, aby se mohli stát podporovatelem této změny. A pokud mluvím o uživateli, tak je potřeba si uvědomit, že to nejsou jen daňoví poplatníci, ale i pracovníci daňové správy. I pro ně je důležité, aby případná změna přinesla dostatečný objem pozitivních změn, aby byli připraveni akceptovat i ty negativní, které by taková změna přinesla



**Ing. Petra Pospíšilová** pracovala nejprve 10 let jako daňová poradkyně pro advokátní kancelář Kocián Šolc Balaščík pro široký okruh klientů (výrobní společnosti, společnosti poskytující služby, mezinárodní skupiny, neziskové organizace apod.) zejména v oblasti daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty. Později se specializovala zejména na oblast nepřímých daní. V letech 2005–2007 vykonávala funkci ředitele odboru Legislativy nepřímých daní na Ministerstvu financí ČR, kde kromě daně z přidané hodnoty měla na starosti rovněž agendu spotřebních daní a zavedení legislativní úpravy energetických daní. Od roku 2007 pracuje v ČSOB na pozici ředitele útvaru Daní a má na starosti daňovou agendu celé skupiny ČSOB v České republice. Prezidentkou Komory daňových poradců ČR je od roku 2015. Je členem IFA, pracuje jako předseda Daňové komise České bankovní asociace, předseda Fiskálního výboru při Evropské bankovní federaci. V CFE Tax Advisers Europe zastává pozici viceprezidenta.

určitě. O skutečných záměrech ministerstva financí toho zatím víme příliš málo, nemluvě o tom, že politické zadání chybí zcela.

**Podílí se Komora daňových poradců na přípravě tohoto nového zákona o daních z příjmů?**

Zatím jen ve velmi omezeném rozsahu. Jak jsem už říkala, ministerstvo financí zatím své záměry veřejnosti dává jen po malých kouscích, a komora je v tomto procesu jen na pozici veřejnosti. Ministerstvu financí své kapacity v této oblasti opakovaně nabízíme, v odborné oblasti se cítíme být tím správným, ne-li nejlepším partnerem, ale reálně jsme toho zatím viděli velmi málo. I z tohoto důvodu je prakticky nemožné říci, zda by nestačila jen úprava stávajícího předpisu a zda tvorba nového zákona o daních z příjmů je tou správnou cestou.

**Komora je členem Národní účetní rady. V čem vidíte její přínos pro daňové poradce i pro auditory?**

Národní účetní rada je výborná platforma pro spolupráci organizací, které se zabývají účetnictvím, i když každá trochu jinou formou a z trochu jiných důvodů. Pokud vezmeme účetnictví jako systém shromažďování a vyhodnocování ekonomických informací, které popisují „život“ účetní jednotky, tak je velmi praktické, když

spolu mluví ti, kteří takový systém koncepčně vytváří a tvarují, s těmi, kteří jednotlivé události z ekonomického života do tohoto systému zapracovávají, a s těmi, kteří takto zpracované informace používají. Na tomto konci jsou to jak daňoví poradci, kteří z účetnictví vycházejí při zpracování daňových přiznání, tak auditoři, kteří ověřují celý systém a dávají záruku vůči třetím osobám, že tam je to, co tam být má, a je to tam tak, jak to tam být má. Kdybychom pracovali izolovaně, docházelo by k mnoha přešlapům a nedorozuměním, to je zřejmé ze všech těch debat, které na půdě Národní účetní rady vedeme. Je nepochybné, že účetnictví musí mít nějaký koncepční rámec, což je právě ta část, kde je důležitý vliv akademické obce v podobě Vysoké školy ekonomické, ale musí být také praktické a dostatečně podrobné a strukturované tak, aby jeho uživatelé věděli, co v něm najdou a kde. A pochopitelně ta praktická část, jak se k tomu všemu dostat, představovaná zástupci ze Svazu účetních, je základem pro veškerou další práci. Takže když výsledkem všech debat zainteresovaných stran je účetní interpretace, která pomůže jak zpracovatelům, tak uživatelům účetních informací, je to výborný výsledek.

**Obdobná situace jako se zákonem o daních z příjmů je i se zákonem o účetnictví. Ministerstvo financí připravuje nový zákon o účetnictví. Jak se díváte na tak zásadní změnu v obou dvou důležitých zákonech najednou?**

Pokud by změna nastala najednou, mohlo by to být opravdu příliš velké sousto. Ale tak daleko ještě nejsme ani s novým zákonem o daních z příjmů, ani se zákonem o účetnictví. Možná v oblasti nové úpravy účetnictví jsme trochu dál alespoň v tom ohledu, že tam Ministerstvo financí vede odbornou debatu se zástupci odborné veřejnosti, a zdá se mi být v této oblasti trochu více otevřeně k diskusi. Stejně jako u zákona o daních z příjmů i u nových účetních předpisů je potřeba získat podporu uživatelů těchto předpisů pro jejich zásadní změnu. U obou předpisů platí, že nejsou dokonalé, ale svému účelu rozumně dobře slouží. Někdy lépe, jindy hůře, ale zásadní problémy nevidím ani v jedné oblasti. Ale takto to bude i u nových zákonů, znovu to bude nedokonalé lidské dílo, které bude v některých oblastech lepší a v některých horší než stávající přístup. Aby to mohlo nějak fungovat, musejí mít uživatelé těchto předpisů alespoň pocit, že těch „lepších“ oblastí bude s novou právní úpravou více než těch „horších“, aby stálo za to absolvovat bolest, kterou taková změna bezpochyby přinese. A zatím jsme příliš daleko od konce, aby se vůbec dalo soudit, že změny v daních a změny v účetnictví nastanou najednou. Nicméně logické by bylo nejprve upravit účetnictví, které by naopak mohlo být impulzem pro novou úpravu v oblasti daní. Při opačném postupu to bude znamenat více práce pro všechny: nejprve nový zákon o daních z příjmů, pak nové účetnictví a pak

nepochybně nezbytná reakce zákona o daních z příjmů na nové účetnictví... Opačné pořadí dává prostě větší smysl.

**Zastupujete KDP ČR a Českou republiku v mezinárodních organizacích zabývajících se daněmi. Jaké aktuální problémy se tam nyní řeší?**

I když hospodářská a finanční krize z let 2008 a 2009 už reálně odezněla, v daňové oblasti je pořád ještě hybatelem velkého množství projednávaných návrhů. V krizových letech řešily vlády na jedné straně velké propady daňového inkasa a na straně druhé zvýšené nároky na státní rozpočty v důsledku požadavků na sanaci některých finančních institucí. Na pořadu dne jsou tak pořád ještě návrhy směřující do oblasti zdanění velkých korporací, nastavení pravidel tak, aby se daně vybírali tam, kde je vytvářena hodnota, a do oblastí zabezpečení dostatečného množství a kvality informací důležitých pro daňové správy. V posledních letech vidíme opravdu příval návrhů různých legislativ, které se zabývají výměnou informací pro daňové účely mezi daňovými správami. A aby mohlo k takové výměně docházet, je nezbytné, aby si daňové správy příliv takových informací zabezpečily, což se projevuje zaváděním různých reportovacích povinností pro daňové poplatníky, finanční instituce nebo i daňové či různé jiné poradce. V České republice je poskytování daňového poradenství právní disciplínou a je regulováno zákonem, daňový poradce tak má povinnost mlčenlivosti, což je institut, který slouží k ochraně klienta. Toto uspořádání však není standardem, v mnoha státech je daňové poradenství „běžnou“ činností jako např. vedení účetnictví, a daňoví poradci tam často povinnost mlčenlivosti nemají. My tak velmi citlivě vnímáme snahy na prolomení mlčenlivosti daňových poradců, které se opakovaně v různých legislativních návrzích vracejí. Pro stát je totiž často velkým lákadlem zkusit si říci o nějaké daňové informace o klientech, ale osobně se domnívám, že toto není z dlouhodobého hlediska rozumné. Mohlo by to totiž vést spíše k tomu, že se klienti v případě rizika budou obracet na nekvalifikované poradce mimo jakoukoli regulaci. Výsledky takového poradenství by pak i pro státní rozpočet mohly mít mnohem závažnější důsledky než v situaci, kdy se klient obrátí na registrovaného daňového poradce. Ze zákona máme totiž povinnost poradit klientovi, jak daně zaplatit správně, tedy nikoli málo nebo vůbec.

**Jste již čtvrtým rokem prezidentkou Komory daňových poradců ČR. Co se za toto období nejvíce povedlo a na co jste hrdá?**

Snažíme se o to, aby veřejnost věděla, kdo je daňový poradce, co od něj může čekat a k čemu je daňový poradce dobrý. V naší komunitě se to zdá skoro zbytečné, stejně tak možná pro čtenáře časopisu Auditor, ale prakticky jsme si ověřili, že tomu tak u běžné populace zdaleka není. Profese daňového poradce často

klientům splývá s účetním, dokonce jsme zaznamenali i názor, že se vlastně jedná o pomocníky daňové správy. Takže jsme se pokusili o vyšší míru komunikace s médii, aby o daňových poradcích bylo vědět, aby byli slyšet, a snažíme se vysvětlovat, proč je dobré s daňovým poradcem pracovat. Myslím, že se to i díky několika aktivním kolegům docela daří. Taký jsem moc ráda, že se podařilo vyměnit informační systém v kanceláři komory, protože nám to umožní komoru dále rozvíjet a připravovat pro daňové poradce takovou náplň, která pro ně bude dostatečně atraktivní a přínosná. Také jsme byli velmi aktivní v rozvoji vzdělávání pro daňové poradce i odbornou veřejnost. Začali jsme s několika novými pravidelnými akcemi a některé stávající, například Česko-slovenské fórum, se už dostaly na úroveň určitého etalonu akcí tohoto typu. Jsem moc ráda, že se to daří.

### Jaké hlavní úkoly stojí v současnosti před Komorou daňových poradců?

Pokud pomínu aktivity, které nám předepisuje naše zákonná úprava, tak je to určitě pořád pole legislativní tvorby v oblasti daní. V posledních letech je čím dál tím jasnější, že v případech, kdy návrh vzniká na úrovni Evropské unie nebo možná ještě trochu dál – v OECD, je potřeba zásadní připomínky uplatňovat už na této úrovni, protože v situaci, kdy taková

regulace „doputuje“ k implementaci u nás, je už pozdě. Toto byla dříve doména hlavně nepřímých daní, ale v posledních letech se tento přístup rozšířil jak do daní přímých, tak do daňové správy. Další velkou oblastí bude digitalizace naší činnosti a celkově práce s daty, ať už se jedná o data, se kterými daňový poradce pracuje, nebo o data, které bude po klientech chtít daňová správa. Poskytnout digitální data se totiž zdá tak jednoduché a lákavé, nicméně úskalí s tímto spojená ještě zdaleka nemáme pod kontrolou.

### Komoru čeká volební valná hromada v listopadu 2018. Jak se na ni připravujete a budete znovu kandidovat?

V rámci našeho letního výjezdního zasedání bychom si s kolegy z Prezidia chtěli zrekapitulovat, kam jsme se v rámci tohoto volebního období v komoře posunuli a co komoru čeká v následujícím období. Chtěla bych připravit pro tyto účely něco jako strategický záměr nebo přehled, který by mohl novému Prezidiu posloužit jako určitý startovací podklad pro další práci, něco jako naše předání agendy. Osobně chci do Prezidia znovu kandidovat, a pokud mi kolegové dají svou důvěru, budu v této práci ráda dále pokračovat.

*Rozhovor vedla Jana Skálová*

## Test: Daně

Vyberte vždy jen jednu z variant, kterou považujete za nejspornější.



1. Ve kterém kalendářním roce dosáhl počet daňových poradců registrovaných Komorou daňových poradců České republiky 2 000 osob?

- a) 1996,
- b) 2006,
- c) 2016.

2. Pan Novák provozuje opravnu bot, tedy živnost řemeslnou. Za rok 2018 dosáhne zdanitelných příjmů ve výši 2 400 000 Kč. V uplynulých letech stále uplatňoval výdaje paušálem, který činí pro řemeslné živnosti 80 % příjmů. V posledních letech se však daňová výhodnost stále snižo-

vala. Za rok 2018 tedy může uplatnit výdaje vypočtené paušálem ve výši:

- a) 1 920 000 Kč, tedy 80 % z příjmů 2 400 000 Kč,
- b) 1 600 000 Kč, tedy 80 % z omezené částky 2 000 000 Kč,
- c) 800 000 Kč, tedy 80 % z omezené částky 1 000 000 Kč.

3. Pan Hračička provozující prodejnu modelů vláček obdržel dar od Českých drah, a.s., ve výši 140 000 Kč na pořízení velkého modelu pražského Hlavního nádraží včetně elektronického zařízení, které zkvalitní předvádění vláček a zatraktivní zařízení prodej-

ny. Všechny vynaložené náklady na sestavení a zprovoznění modelu tak byly uhrazeny z přijatého daru. Daňové dopady přijatého daru jsou tyto:

- a) jde o zdanitelný příjem do podnikání pana Hračičky,
- b) přijatý dar sníží pořizovací cenu hmotného majetku, nebude tedy zdaněn,
- c) dar bude od daně osvobozen.

4. Společnost koupila speciální dopravní prostředek (cisternu) pro dopravu čerstvého mléka za pořizovací cenu 4 miliony Kč. Ze státního fondu ekologie obdržela na pořízení této cisterny dotaci

ve výši 2 miliony Kč. Postup zaúčtování dotace a její daňové dopady budou tyto:

- dotace se zaúčtuje jednorázově do výnosů a hmotný majetek bude odpisován z pořizovací ceny 4 miliony Kč,
- dotace se zaúčtuje na výnosy příštích období, které budou rozpouštěny po dobu odpisování majetku,
- dotace se zaúčtuje jako snížení pořizovací ceny, takže majetek bude odpisován z pořizovací ceny 2 miliony Kč.

**5. Společnost s ručením omezeným vlastnila 60% spoluvlastnický podíl na penzionu, tedy budově a pozemku. Na základě fúze sloučením s rozhodným dnem 1. ledna 2018 získala 40% spoluvlastnický podíl na téže nemovitosti od zanikající společnosti. Celá budova, tedy dlouhodobý hmotný majetek, který vznikl spojením obou spoluvlastnických podílů, bude daňově od roku 2018 odpisován:**

- jako nový metodou daňového odpisování, kterou zvolí nástupnická společnost,
- metodou daňového odpisování, jakou používala zanikající společnost u svého podílu,
- metodou daňového odpisování, jakou používala nástupnická společnost, která pokračuje v odpisování.

**6. Akcie nakoupené mikro účetní jednotkou na veřejném trhu a považované za krátkodobé cenné papíry k obchodování se k datu závěrky oceňují:**

- jmenovitou hodnotou,
- pořizovací cenou,
- reálnou hodnotou.

**7. Při přechodu z mikro účetních jednotek do malých od 1. ledna 2018 zaúčtovala společnost s ručením omezeným první přecenění svých cen-**

**ných papírů k obchodování na reálnou hodnotu. Jednalo se o pokles hodnoty a bylo účtováno snížení pořizovací ceny cenných papírů souvztažně s jiným výsledkem hospodaření minulých let. Tato operace nemá dopad do výsledovky, přesto bude:**

- zaúčtovaná částka do vlastního kapitálu přičtena k daňovému základu při sestavení daňového příznání,
- zaúčtovaná částka do vlastního kapitálu odečtena od daňového základu při sestavení daňového příznání,
- nebude mít žádné daňové dopady.

**8. Společnost s ručením omezeným nikdy neúčtovala o opravných položkách. V roce 2017 byla poprvé auditovaná a auditor považoval tuto skutečnost za hrubou chybu, protože řada zboží nevykazovala žádný pohyb během roku 2015 a 2016. Doporučil proto účetní jednotce vytvoření účetních opravných položek ke zboží v částce 10 milionů Kč. Zaúčtování těchto opravných položek proběhlo v roce 2017 jako oprava účetní chyby minulých let, a to účtováním na MD účtu Jiný výsledek hospodaření minulých let a na Dal účtu Opravné položky ke zboží. Tato účetní operace bude mít následující daňové dopady:**

- zaúčtovaná částka do vlastního kapitálu bude přičtena k daňovému základu při sestavení

daňového příznání za rok 2017,

- zaúčtovaná částka do vlastního kapitálu bude odečtena od daňového základu při sestavení daňového příznání za rok 2017,
- nebude mít žádné daňové dopady.

**9. Paní Malá poskytuje ubytování turistům ve dvou pokojích ve svém velkém bytě umístěném na Staroměstském náměstí. Považuje to za příjemné zpestření svého času, protože je starobní důchodce a se svými hosty si také ráda povídá. Trochu ji překvapilo, že za rok 2017 bude muset své příjmy z této aktivity:**

- zdanit jako příjmy z podnikatelské činnosti,
- zdanit jako příjmy z nájmu,
- oznámit finančnímu úřadu jako příjmy osvobozené.

**10. Paní Malá své klienty pro ubytování získává výhradně pomocí zahraničních online platform. Za poskytnutí těchto služeb samozřejmě platí platformě do zahraničí. V oblasti daně z přidané hodnoty se paní Malá:**

- nemusí trápit, pokud její příjmy za 12 kalendářních měsíců nepřesáhnou 1 milion Kč,
- stává identifikovanou osobou s povinností přiznat DPH v tuzemsku a odvést ji,
- stane plátcem DPH, i když nepřekročí obrát 1 milion Kč.

*Test připravila Jana Skálová*





## Ladislav Mejzlík podruhé zvolen děkanem Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze

Akademický senát Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze zasedal 23. února a zvolil hlasy všech přítomných senátorů (nikdo se nezdržel a nikdo nebyl proti) doc. Ing. Ladislava Mejzlíka, Ph.D. děkanem fakulty na druhé čtyřleté funkční období, které začalo 1. dubna 2018 a skončí 31. března 2022.

Ladislav Mejzlík byl zvolen děkanem poprvé v roce 2014 a předtím vykonával od roku 2006 funkci vedoucího katedry finančního účetnictví a auditingu. V letech 2010–2014 byl dvakrát zvolen prvním viceprezidentem Komory auditorů ČR.

-VeL-

## Petr Slavíček je novým managing partnerem společnosti BDO

Petr Slavíček ve své nové roli nahrazuje zakládajícího partnera BDO v České republice Vlastimila Hokra, který se zaměřoval na mezinárodní styky.

S BDO Petr Slavíček spolupracoval již během studií Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze. Celou svoji kariéru pracuje v oddělení auditu. Zde se zabýval audity finančních institucí a subjektů veřejného sektoru,

například státních fondů. Aktuálně se věnuje především auditům podnikatelských subjektů. Nad tento rámec se věnuje také problematice rozpočtových a neziskových organizací, zabývá se problematikou IFRS, finančních derivátů, zajišťovacího účetnictví a také se věnuje lektorské činnosti. Je auditorem registrovaným Komorou auditorů České republiky.

-vk-

## Co najdete v e-příloze č. 4/2018

### Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

### Daně

- Nová pravidla v boji proti vyhýbání se daňovým povinnostem právnických osob

### Právo

- Nejčastější pochybení zjištěná při implementaci GDPR
- GDPR: jak efektivně implementovat za „pět minut dvanáct“?
- GDPR: nastane s nástupem nové regulace nedostatek pověřenců?

- Možnosti přemístění sídla ze zemí mimo EU

### Zaznamenali jsme

- Obět vlastníků zaměstnanců: každá třetí česká firma je terčem podvodu
- Systém pro oznámení podezření na korupci
- Audit u středočeských silničářů neodhalil porušování zákonů
- Zastupitel Pánek: Audit, který si kraj zadal, je bezzubý a k ničemu. Nic neproověřil, měl jen uklidnit veřejnost
- Náchodská nemocnice má kromě finančních i personální problémy. Lékaři píší krajským zastupitelům

-VeL-

## AUDITOR č. 4/2018

ročník XXV

### 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 Velechovská, Ph.D.

### REDAKČNÍ RADA

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., předseda  
doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.  
Jarmila Melichová  
Ing. Jiří Mikyna  
prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.  
Ing. Jana Skálová, Ph.D.  
Ing. Michal Štěpán  
Ing. Petr Vácha

### 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