

# AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 3/2017

Téma: Daňové a účetní novinky – část II



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

## Obsah

### AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Začátek roku je obdobím často kladených dotazů ke KPV .....	3
Informace z odborných výborů KA ČR .....	4
Nový kalendář na webu KA ČR.....	4
Setkání auditorů a asistentů auditora v Mladé Boleslavi.....	5
Metodické doporučení MŠMT k poskytování dotací soukromým školám .....	6
Novela insolvenčního zákona.....	6

### TÉMA ČÍSLA – DAŇOVÉ A ÚČETNÍ NOVINKY – ČÁST II

Editorial ( <i>Jana Skálová</i> ) .....	7
Oprava tiskové chyby .....	7
Daň z příjmů fyzických osob od roku 2017 ( <i>Zuzana Rylová</i> ) .....	8
Rozhovor s Jiřím Nesrovnalem K aktuálním otázkám daně z příjmů .....	16

### NA POMOC AUDITORŮM

Zpráva o přezkoumání hospodaření za rok 2016 po novele zákona o přezkoumávání hospodaření ( <i>Lenka Růčková</i> ) .....	20
Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu .....	21
Disciplinární výbor RVDA – vize sankční politiky a právní rámec činnosti – část I ( <i>Milan Cigánek</i> ) .....	22
Dostupné informace z katastru nemovitostí ( <i>Martin Hanzal</i> ) .....	28

### PRÁVO

Novela zákoníku práce v roce 2017 ( <i>Ondřej Tejský, Markéta Pravdová</i> ).....	29
---	----

LIDÉ A FIRMY .....	32
--------------------	----

### e-příloha Auditor 3/2017

- Aktuality – Metodické doporučení MŠMT k poskytování dotací soukromým školám
- Z koordinačního výboru pro daně
- Daně
- Právo
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo 7. 4. 2017

## Jak zefektivnit práci auditora a naplnit požadavky ISA?



Jaroslav Dubský

Poslední dobou se takřka všechny neformální debaty mezi kolegy – auditory OSVČ či z menších a středních auditorůských společností dotýkají tématu úplnosti auditorůského spisu z pohledu ISA a dalších profesních předpisů, dostatečnosti nashromážděných důkazních informací a provedených auditorůských postupů v něm obsažených. Zatímco dříve dominovaly těmto rozhovorům spíše účetní témata a názory na vhodnost určitého účetního či daňového řešení, cítím značný posun směrem k základní auditorůské problematice, kdy dostatečnost auditorůských postupů nabyla na větší důležitosti, než tomu bylo před mnoha lety.

Nacházíme se v nelehké situaci. Na jednu stranu cítíme existenční nutnost zefektivňovat své postupy, udělat je úspornějšími, ale současně z druhé strany přichází obava, zda při zefektivnění zůstaneme při realizaci jednotlivých auditorůských zakázek v souladu s očekáváními a požadavky ISA a dalších profesních předpisů (ISOC 1 apod.). Bohužel se nemůžeme opřít o žádné „zlaté pravidlo“, o žádný ucelený návod s konkrétními standardizovanými a jednou provždy danými úkoly a postupy v praxi.

Pokud se týká našich aktuálních možností dalšího zjedno-

dušení postupů a snížení časové náročnosti, hodně bude záležet např. na tom, do jaké míry již došlo k zefektivnění v minulých letech. Klíčovým faktorem pro nalezení dosud nevyužitého potenciálu bude stále více efektivnější využívání výpočetní techniky a elektronického zpracování dat. Jsem přesvědčený, že možnosti hledání potřebných úspor bez zásadní změny přístupu v této oblasti jsou již u mnohých z nás značně omezené. Mnohé auditorůské společnosti přešly, přecházejí nebo již vážně uvažují o zavedení plně elektronického spisu auditora s funkcemi optimalizace prováděných postupů na základě zadaných parametrů zakázky, velikosti a komplexity činnosti klienta a zejména zadaných rizik významné (materiální) nesprávnosti. Nástup digitalizace i do naší práce již pocítujeme a vše nasvědčuje tomu, že bude i dále postupovat a zásadně měnit charakter naší práce. Otázkou je jen, jak rychlým tempem toto vše proběhne.

S identifikací rizik souvisejí další oblasti, kde lze při využití zkušeností a systémového přístupu dosáhnout určitých časových úspor. Zásadní je zamyšlení, zda všechna vysoká rizika významné nesprávnosti jsou opravdu vysoká. S tím pak souvisí pracnost odvozená od velikosti testovaného vzorku u testů věcné správnosti. Za zvážení také stojí, zda v mnoha případech tam, kde to povaha a charakter účetních a jiných

podkladů umožňují, nevyužít k získání ujištění odpovídající analytické testy věcné správnosti.

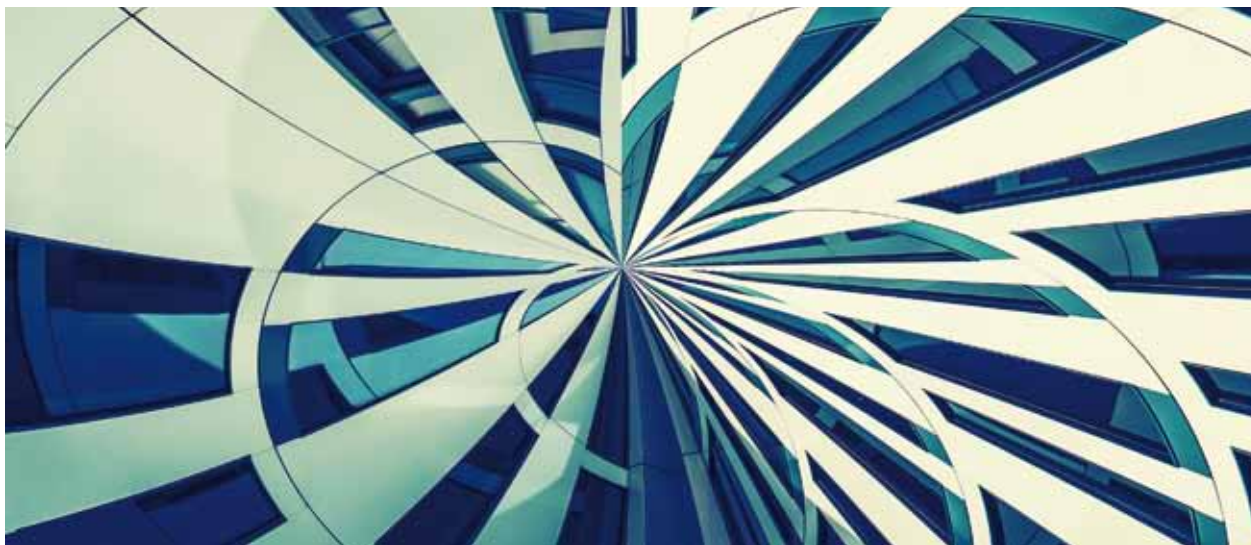
Závěrem je však třeba upozornit, že odůvodněné omezení postupů neznamená automatické

zestručnění spisu auditora. Tento postup klade velký důraz na kvalitní zdokumentování daného myšlenkového postupu a úvahy a tím na zajištění nezbytné argumentace, proč bylo či nebylo u daného

zůstatku účtu nebo skupiny účtů či transakcí omezeno testování.

**Jaroslav Dubský**

předseda Výboru pro SME/SMP  
Komory auditorů ČR



## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 6. března, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významným bodem programu jednání byla diskuze k návrhu strategie KA ČR a možnostem poskytování auditorských služeb ve veřejném sektoru.

Výkonný výbor schválil:

- místo a termín pro uspořádání oslav k 25. výročí založení KA ČR, a to 19. listopadu 2018 v Národním domě na Vinohradech,
- program společného zasedání VV, DK a KK v roce 2017.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil postup ve věci vymáhání dluhu z neuhrazených

příspěvků auditorské společnosti,

- a schválil další postup aktualizace dokumentu „Strategie KA ČR“,
- a neschválil paušálně osvobodovat absolventy profesní zkoušky Auditing a vnitřní kontrola konané v rámci systému certifikace a vzdělávání Svazu účetních od dílčí části auditorské zkoušky Auditing I,
- a schválil postup ve věci žádosti o prominutí fixního příspěvku auditora,
- personální záležitosti a vzal na vědomí personální změnu na úřadu KA ČR,
- navržený postup týkající se společných kontrol s RVDA u auditorů subjektů veřejného zájmu,
- a schválil navržený postup přípravy společného semináře s NKÚ a ČIIA

a vzal na vědomí:

- zprávu ze setkání auditorů a asistentů auditora se zástupci KA ČR, které se konalo 22. února v Mladé Boleslavi,
- informaci o odpovědi na dotaz auditora, který se týkal povinnosti auditu účetní jednotky,
- metodické doporučení Ministerstva mládeže a tělovýchovy o poskytování dotací školám,
- informaci o plnění rozpočtu za období leden–prosinec 2016,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- legislativní monitoring,
- zprávu o činnosti kárné komise,
- statistiku uložených kárných opatření.

**Jiří Mikyna**

ředitel úřadu  
Komory auditorů ČR

## Začátek roku je obdobím často kladených dotazů ke KPV

Na začátku každého kalendářního roku rekapituluji auditoři za sebe, od roku 2014 také za asistenty auditora, účast na profesním vzdělávání v uplynulém roce. Právě v tomto období se auditoři obrací na oddělení vzdělávání komory s různými dotazy, které se týkají kontinuálního profesního vzdělávání (KPV) a jeho potvrzení komoře.

Záměrem tohoto krátkého zamyšlení není polemizovat nad otázkou, proč se mají auditoři vzdělávat a jak velký rozsah hodin je pro udržení profesní způsobilosti statutárního auditora a asistenta auditora dostatečný. Cílem článku je snaha zodpovědět často se opakující dotazy auditorů, s nimiž se při zpracování přehledů účasti na KPV (dále „Přehled“ nebo „Evidenční záznam“) setkáváme.

Na otázky ke KPV lze najít odpověď ve vnitřním předpisu Komory auditorů pro KPV. Následující text lze tedy brát jako stručného a snad i inspirativního průvodce tímto dokumentem.

### Které aktivity lze do KPV započítat?

Na tuto otázku odpovídá předpis pro KPV v § 2 – Organizace, struktura a formy KPV.

Pokud vzdělávací akci organizuje a zajišťuje komora, je tato aktivita automaticky součástí KPV a auditor svoji účast na takové akci nemusí komoře nijak prokazovat. Účast je započtena na základě podpisu auditora na prezenční listině a připsání účastnického poplatku na účet KA ČR. Je třeba splnit obě podmínky. Sněm auditorů není vzdělávací aktivitou, ten do kontinuálního profesního vzdělávání nepatří.

Podle ust. § 2, odst. 3 předpisu pro KPV je předpokladem pro započtení aktivity (vzdělávací, lektorské či publikační) do KPV skutečnost, zda je daná činnost „z hlediska odborné úrovně – tematickým a obsahovým zaměřením – kvalitativně srovnatelná s akcemi“, které pro auditory zajišťuje a organizuje komora. Tento odstavec dále stanoví: „Obsahové zaměření vzdělávacích aktivit, které je možné započítat do KPV, je dáno tematickými okruhy stanovenými pro složení auditorské zkoušky dle § 8 ZoA a dále přehledem odborných způsobilostí partnerů odpovědných za zakázky podle revidovaného IES 8.“ Součástí novelizovaného předpisu pro KPV účinného od 1. ledna 2017 je nově příloha, která „uznává“ aktivity blíže specifikuje.

Již v minulém čísle časopisu Auditor v článku „Výbor pro KPV se představuje“ seznámil předseda výboru Jiří Vrba čtenáře s tím, že novelizovaný předpis pro KPV od 1. ledna 2017 umožňuje v rozsahu 5 hodin za kalendářní rok vykázat a započítat do KPV účast na vzdělávání v oblasti soft skills (měkkých dovedností) a také na webinářích a on-line kurzech organizovaných Komorou auditorů, popř. jinou odbornou institucí,

bude-li v budoucnosti odsouhlasena Výkonným výborem KA ČR.

Další výčet aktivit, který do KPV lze či nelze započítat, a to se souhlasem Výkonného výboru KA ČR, mohou auditoři najít na webových stránkách komory v části Pro členy / Plnění KPV (do této části webu není třeba zadávat přihlašovací údaje).

### Za jakých okolností je povinností auditora doručit Komoře auditorů přehled účasti na KPV?

Na tuto otázku opět odpovídá předpis pro KPV, a to v § 5 odst. 5, který stanoví: „Pokud auditor splní požadovaný rozsah KPV v rámci účasti na akcích pořádaných Komorou, nemusí Přehled vyplňovat.“

Z tohoto ustanovení však vyplývá, že pokud auditor v daném období požadovaný rozsah (40 hodin) na akcích komory nesplní (např. má účast pouze 36 hodin) a zbytek hodin do daného limitu doplňuje přebytkem hodin z roku předchozího, měl by naopak přehled na komoru doručit. Potvrzuje tak informaci, že s počtem hodin za daný rok souhlasí a žádné další aktivity do KPV započítat nechce.

V této souvislosti je na místě zodpovědět i další často kladenou otázku: **Kolik hodin lze převést do dalšího roku?** Předpis pro KPV v § 5 odst. 6 stanoví, že „v případě, že se v daném roce auditor účastní nebo prokáže více hodin KPV, než je stanovený rozsah, započítává se mu do příštího roku 50 % hodin přesahujících stanovený rozsah, maximálně však polovina rozsahu stanoveného pro daný rok (tj. u auditora maximálně 20 hodin). Pokud tedy auditor v daném roce potvrdí účast např. 48 hodin, do dalšího roku je možné převést „pouze“ 4 hodiny.

### Jak auditoři své kontinuální vzdělávání komoře potvrzují?

V odst. 3 již citovaného § 5 je řečeno, že potvrzení „má formu Přehledu účasti auditora na KPV v daném roce“ a tento přehled „je možné doručit Komoře písemnou nebo elektronickou formou“.



## Informace z odborných výborů KA ČR

### Výbor pro veřejný sektor (VVS)

20. února 2017

Únorového jednání VVS se zúčastnil náměstek ministra financí Tomáš Vyhnánek, který představil vize v oblasti přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků týkající se přiblížení práce kontrolora a auditora při provádění přezkoumání hospodaření. Dále bylo navrženo uspořádat anketu s cílem zmapovat ve veřejném sektoru oblasti, které auditory trápí a v čem by potřebovali pomoc Komory auditorů ČR, např. formou školení či klubových večerů.

### Výbor pro metodiku auditu (VMA)

13. února 2017

Na únorovém jednání byly diskutovány dopady nepřímé novely zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů, do auditorského standardu č. 52 vydaného komorou. Pro potřeby auditorů budou upraveny příklady smlouvy o vykonání přezkoumání hospodaření a zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření za rok 2016. Komplexní aktualizace auditorského standardu č. 52 bude předložena na sněmu KA ČR. Připravuje se také úprava metodické pomůcky „Postup auditorů při zamezování legalizace výnosů z trestné činnosti a financování terorismu“.

### Výbor pro účetní výkaznictví (VÚV)

14. února 2017

Na zasedání výboru byly podány informace z Národní účetní rady a z Koordinačního výboru KDP ČR. Bylo dohodnuto, že dotaz týkající se povinného auditu střední účetní jednotky bude zveřejněn v časopise Auditor a na webu KA ČR.

Lze konstatovat, že v oblasti vzdělávání auditorů stále častěji využívají on-line komunikaci s komorou. On-line formulář auditorům umožňuje, aby během roku zapsali a potvrzením kolonky „odeslat“ uplatnili hodiny účasti na školení u jiných odborných institucí (v části formuláře „Jiné akce“). Přístup do elektronické formy přehledu umožňuje auditorům průběžně sledovat a kontrolovat svoji účast na KPV – po přihlášení ve svém formuláři vidí, na která školení jsou u komory přihlášení, zda mají školení zapláceno a jak vypadá aktuální rekapitulace hodin. Ze školení se lze on-line i omluvit (k tomu slouží červené tlačítko „Storno“). Pokud je auditor zároveň osobou odpovědnou za praxi asistenta, má k dispozici

stejně informace i o plnění KPV asistenta.

### Do kdy musí auditori přehled účasti na KPV odevzdat?

Každý auditor zapsaný v rejstříku auditorů vedeném komorou potvrzuje splnění požadavků na KPV komoře, a to nejpozději do 31. ledna následujícího roku.

Novelizovaný vnitřní předpis pro KPV najdete na webu KA ČR v části O Komoře / Vnitřní předpisy. Svě dotazy ke KPV můžete psát na e-mail: vzdelavani@kacr.cz. Rádi je zodpovíme a nejčastěji kladené dotazy časem opět zpracujeme formou článku v některém z budoucích čísel časopisu Auditor.

Iva Julišová

oddělení vzdělávání KA ČR

## Nový kalendář na webu KA ČR

Na úvodní stránce webu Komory auditorů www.kacr.cz najdete nový kalendář akcí pořádaných komorou. Kromě termínů zasedání volených orgánů komory a odborných výborů

přináší kalendář i přehled školení, přípravných kurzů pro auditorské zkoušky, zkoušek, případně dalších důležitých akcí pořádaných KA ČR.

-SiM-

## Setkání auditorů a asistentů auditora v Mladé Boleslavi

Výbor pro správu profese uspořádal 22. února v Mladé Boleslavi setkání auditorů a asistentů auditorů se zástupci Komory auditorů ČR. Za volené orgány komory se setkání zúčastnili prezidentka Irena Liškařová, první viceprezident Jiří Pelák a předseda Výboru pro správu profese Tomáš Brumovský. Za úřad komory byla přítomna Libuše Šnajdrová.

Tomáš Brumovský přivítal všechny zúčastněné a nastínil program setkání, jehož hlavním tématem byla nová zpráva auditora. Celé setkání probíhalo formou besedy. Irena Liškařová a Jiří Pelák odpovídali na různé dotazy a Tomáš Brumovský je průběžně doplňoval.

Velká část debaty se týkala sestavení a auditu konsolidované účetní závěrky. S ohledem na nižší limity pro povinnou konsolidaci se s těmito problémy potýká mnohem více auditorů než dříve. Diskutovalo se o otázkách typu auditu první konsolidace, historické absence auditů na úrovni dceřiných společností, vynechání dceřiných společností z konsolidačního celku, využití koncernových manuálů, neuvádění srovnávacích informací, stanovení významnosti nebo spolupráce s jinými auditory společností ve skupině. Představitelé komory si z diskuse odnesli řadu připomínek, zejména pak poptávku po podrobnějším metodickém vedení a dalších školeních v této oblasti.

Otevřená diskuse se vedla ohledně kontrol kvality. Poměrně častým zjištěním v rámci kontrol kvality prováděných komorou je formalistické vedení spisu auditorem, tj. vedení spisu takovým způsobem, že jsou pouze zaškrtnuty předpřipravené formuláře, aniž by bylo ve spisu vysvětleno, proč tak auditor učinil a jak se na dané zjištění rozhodl reagovat. Nicméně i auditóři vytýkali komoře příliš formalistický přístup ke kontrole činnosti auditora, kdy nejsou rozlišována formální



pochybení auditora, která nemá prakticky vliv na kvalitu provedení auditu, od skutečných pochybení spočívajících v povrchním provedení auditu, které poškozuje jak klienta, tak auditorskou profesi. Přítomní se shodli, že vedení diskusí na toto téma je potřebné, protože pocítované problémy na obou stranách lze těžko řešit bez vzájemné zpětné vazby a porozumění.

Dále byla diskutována anonymita v rámci profese a absence pracovních a přátelských vazeb mezi auditory. Kolegové, kteří jsou také členy KDP, si velmi chválili diskusní fóra a možnost diskuse o odborných problémech pomocí této platformy. Vedení komory se tato myšlenka také zamlouvala a určitě se stane předmětem nejbližších diskusí. Auditóři také pozitivně přijali zprávu o plánovaném dvoudenním školení s možností ubytování, které umožní blíže se poznat.

Setkání v Mladé Boleslavi bylo věcné, účastníci se aktivně zapojili do diskuse. Budeme rádi, pokud se také rozhodnete takových setkání účastnit. Pokud budete mít pocit, že se na váš kraj nedostává, dejte nám, prosíme, vědět.

**Tomáš Brumovský**  
předseda Výboru pro správu  
profese KA ČR

**Libuše Šnajdrová**  
evidence auditorů KA ČR

**Jiří Pelák**  
první viceprezident KA ČR

### Výbor pro SME/SMP

27. února 2017

Členové výboru schválili na únorovém jednání četnost a způsob aktualizace metodické pomůcky pro provádění auditu malých a středních podniků. Naplánovali také na květen 2017 klubové večery, na nichž by měla proběhnout diskuze nad touto pomůckou.

-pse-

### Výbor pro auditorské zkoušky (VAZ)

23. února 2017

Na únorovém zasedání zkuškového výboru proběhlo setkání s garantem kurzu Auditing I a II Michalem Štěpánem. Ten uvedl, že přednášející se budou v kurzech více věnovat auditorským zprávám. Členové výboru navrhli, aby se sešli garanti zkušek IT a auditing a projednali obsah těchto zkušek. Výbor vzal na vědomí vyhodnocení zkušek Makroekonomie-Mikroekonomie, Zdanění a také hodnocení kurzu Finanční účetnictví II. Výbor schválil členy odborného dohledu ke zkouškám Statistika a Informační technologie.

-pag-

### Výbor pro kontinuální profesní vzdělávání auditorů (VKPV)

16. ledna 2017

Členové výboru se na svém lednovém jednání seznámili s koncepcí činnosti výboru KPV na období 2017–2018, hlavními body plánu činnosti na rok 2017 a přípravou analýzy s cílem provést úpravy v cenové kalkulaci seminářů ve prospěch auditorů. Stručně byla nastíněna připravovaná témata plánu vzdělávacích akcí na druhé pololetí 2017. Byly vybrány první čtyři vzdělávací instituce, kterým byl zaslán schválený text Memoranda o spolupráci v oblasti vzdělávání statutárních auditorů. Proběhla diskuze k přípravě systému kontroly kvality lektorské činnosti v rámci KA ČR. Ve spolupráci s VMA se připravuje

e-learningový kurz na téma zpráva auditora.

### 13. února 2017

Na zasedání výboru byla podána informace o průběhu jednání pracovní skupiny pro přípravu školení zaměřeného na spis auditora. Školení by mělo pomoci auditorům, kterým byly v rámci kárného řízení vytknuty závažné nedostatky ve spise. Byl schválen nový formát hodnoticího dotazníku, který obsahuje více prostoru pro vyjádření, ohodnocení lektora a školicích materiálů.

-Jul-

### Výbor pro správu profese (VSP)

Výbor, do jehož činnosti spadájí agendy, při jejichž vyřizování se postupuje podle správního řádu, řeší případy průběžně tak, jak jsou doručovány na komoru.

V období od poloviny února 2017 do poloviny března 2017 se výbor zabýval svou běžnou agendou, a to řešením žádostí o zápis do rejstříku auditorů a žádostí o vyškrtnutí z tohoto rejstříku.

Dále se výbor zabýval oznámeními auditorských společností o tom, že jejich zaměstnanci, kteří jsou nebo byli zapsáni v rejstříku auditorů, jenž obsahuje asistenty auditora, ukončili pracovní poměr. S takovými osobami bylo zahájeno správní řízení a v této souvislosti jsou prováděny příslušné úkony.

Dále se výbor zabýval vymáháním pohledávek po splatnosti, zpracováním došlých vyúčtování, evidencí plateb pohyblivých příspěvků, stále jsou ještě doručovány vyplněné přehledy odborné praxe asistentů auditora, které se zpracovávají.

Výbor uspořádal 22. února v Mladé Boleslavi setkání auditorů a asistentů auditora se zástupci komory (více informací je uvedeno v samostatném článku).

-SnL-

## Metodické doporučení MŠMT k poskytování dotací soukromým školám

Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy (MŠMT) vydalo metodické doporučení k provedení § 6 odst. 5 zákona č. 306/1999 Sb., o poskytování dotací soukromým školám, předškolním a školským zařízením, ve znění pozdějších předpisů, za kalendářní rok 2016. Toto doporučení ukládá soukromým školám a zařízením doložit vynaložení zisku na výdaje na výchovu a vzdělávání, běžný provoz, popřípadě u speciálních škol a zařízení i na rehabilitaci potvrzené oprávněnou osobou – auditorem.

Vzhledem ke změně definice příjemců vzdělávacích programů v zákoně č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), ve znění pozdějších předpisů, k níž došlo v průběhu roku 2016 a která má dopad do zákona o poskytování dotací, bylo do metodického doporučení zapracováno rozdělení definice příjemců vzdělávacích programů

podle období účinnosti na dvě části:

- žáky se zdravotním postižením – v období od 1. ledna 2016 do 31. srpna 2016,
- žáky s mentálním, tělesným, zrakovým nebo sluchovým postižením, závažnými vadami řeči, závažnými vývojovými poruchami učení, závažnými vývojovými poruchami chování, souběžným postižením více vadami nebo autismem v období od 1. září 2016 do 31. prosince 2016.

Dále byla upravena „zpráva nezávislého auditora o ověření výkazu zisku a ztráty a způsobu vynaložení dosaženého výsledku hospodaření za rok končící 31. 12. 2016“ v souvislosti se změnami v mezinárodních auditorských standardech tak, aby odpovídala aktuálnímu obsahu a struktuře.

Znění metodického doporučení naleznete v e-příloze tohoto čísla a také v aktualitách na webových stránkách komory.

*oddělení metodiky KA ČR*

## Novela insolvenčního zákona

V částce 21 sbírky zákonů byla 3. března 2017 zveřejněna novela insolvenčního zákona. Zákon č. 64/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), nabývá účinnosti prvním dnem čtvrtého kalendářního měsíce následujícího po dni jeho vyhlášení, tj. 1. července 2017.

Cílem novely je důsledná ochrana práv účastníků insolvenčního řízení, snížení administrativní zátěže insolvenčních soudů, regulace komerčních subjektů, které by mohly negativně ovlivnit konkrétní insolvenční řízení, a intenzivnější ochrana před podáváním tzv. šikanózních insolvenčních návrhů.

Novela upravuje způsob přidělování insolvenčních správců do jednotlivých řízení, posiluje kompetenci ministerstva spravedlnosti při dohledové činnosti a přesouvá některé jednoduché činnosti administrativního charakteru ze soudů na insolvenční správce. Nastavuje jiná pravidla vymáhání dluhů a správy korporací. Věřitelé budou muset například při zahájení insolvenčního řízení nově dokládat svou pohledávku potvrzením auditora, znalce nebo daňového poradce. Více o novele insolvenčního zákona si lze přečíst v e-příloze tohoto čísla.

-av-

## Editorial

Tuším, že netrpělivě očekáváte toto vydání, protože rozhovor se Stanislavem Koubou publikovaný v minulém čísle a pojednávající o novele zákona o daních z příjmů přijímané v tomto roce vás dostatečně nalákal. Nebudete zklamáni.

Dlouze očekávaný zákon (sněmovní tisk 873), kterým se mění celá řada daňových zákonů, zejména zákon o daních z příjmů a zákon o dani z přidané hodnoty, byl dne 10. března 2017 vrácen Senátem do Poslanecké sněmovny s pozměňovacími návrhy. Tyto pozměňovací návrhy míří mimo jiné i ke změně účinnosti. Už totiž vůbec není jasné, zda je možno stihnout slibovaný termín 1. dubna 2017. A tak návrh Senátu zní, aby zákon nabyl účinnosti prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po jeho vyhlášení, s výjimkou části třetí (novely zákona o dani z přidané hodnoty), která nabývá účinnosti 1. července 2017.

Přes tato úskalí je zřejmé, že změnám v zákoně o daních z příjmů neunikneme. Proto jsem do čísla zařadila přehledový článek Zuzany Rylové týkající se změn v zákoně o daních z příjmů. Tato novela je poněkud nešťastná co do její platnosti a účinnosti. Řada ustanovení zejména pro fyzické osoby má účinnost pro celé

zdaňovací období roku 2017, jiná ustanovení, většinou pro právnické osoby, jsou sice účinná od data účinnosti zákona, právnické osoby je však mohou použít až ve zdaňovacím období započatém po účinnosti zákona. Pokud tedy právnické osoby používají kalendářní rok jako zdaňovací období, pak si na některé změny budou muset počkat až do roku 2018.

Následuje rozhovor s Jiřím Nesrovnalem, členem prezidia Komory daňových poradců. Ten se za tuto profesní organizaci nejaktivněji účastní připomínkových řízení k daňovým zákonům na ministerstvu financí. Jeho postřehy a názory vás jistě zaujmou.

Ráda bych upozornila také na článek Martina Hanzala v rubrice Na pomoc auditorům,

v němž se dočtete o méně známých aplikacích katastru nemovitostí a z nich dosažitelných údajů, které mohou být velmi zajímavé.

Nepřehlédněte ani článek v rubrice Právo, jenž rozebírá novelu zákoníku práce, která vstoupí v účinnost v průběhu roku 2017. Kolem této novely je však již poměrně rušno a kolegové auditori jistě zaznamenali v médiích diskuse kolem nové úpravy např. home office či změnu koncepce dovolené. Některé ze změn se mohou dotknout i auditorůvých společností, takže je dobré být na novinky včas připraveni.

Doufám, že i toto číslo vám všem přinese potřebné informace, které využijete nejen ve své práci.

**Jana Skálová**  
editorka tohoto čísla



## Oprava tiskové chyby

V časopise Auditor č. 2/2017 na str. 14 druhý odstavec pod titulkem „Subjekt a předmět prokazování“ správně zní:

„Podle zákona vyzve správce daně poplatníka k prokázání vzniku a původu příjmů a dalších skutečností souvisejících s nárůstem jeho jmění, spotřebou nebo jiným vydáním, a to za podmínky, že má důvodné pochybnosti, zda tvrzené příjmy poplatníka tomuto nárůstu odpovídají, ale pouze tehdy, pokud po předběžném

posouzení dojde k závěru, že rozdíl mezi příjmy a nárůstem je vyšší než **pět** milionů korun.“

Tuto opravu, z původně uvedených sedmi na pět milionů korun, je třeba vzít v potaz i při čtení schématu na str. 16 (sloupec Správce daně první blok).

Za chybu se čtenářům omlouváme.



# Daň z příjmů fyzických osob od roku 2017



Zuzana Rylová

Opět nastala situace, kdy se legislativní proces schválení změn daňových zákonů protahuje, takže očekávané změny, jejichž účinnost se předpokládala již pro zdaňovací období roku 2017 a některých dokonce i pro rok 2016, se nestihly projednat a schválit do konce roku 2016. Obecná účinnost „daňového balíčku“, jehož součástí je i rozsáhlá novela zákona o daních z příjmů (ZDP), se očekává od 1. dubna 2017, ovšem s tím, že pro daňové povinnosti, jakož i práva a povinnosti s nimi související se bude postupovat podle dosavadní úpravy. Pouze některá ustanovení, o nichž tak výslovně stanoví novela (přechodná ustanovení), lze použít již pro zdaňovací období roku 2017, ostatní budou účinná až od roku 2018. Kromě daňového balíčku jsou v následujícím textu zmíněny i další změny účinné od roku 2017, které již zdárně prošly legislativním procesem.

## Dopady zvýšení průměrné mzdy

Nařízením vlády č. 325/2016 Sb. byl stanoven všeobecný vyměřovací základ za rok 2015 ve výši 27 156 Kč a přepočítací koeficient pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu ve výši 1,0396.

V důsledku toho činí pro rok 2017:

• limit pro solidární zvýšení daně	1 355 136 Kč
• limit pro zálohu na solidární zvýšení daně	112 928 Kč
• minimální záloha OSVČ na sociální pojištění – hlavní činnost	2 061 Kč
• minimální záloha OSVČ na sociální pojištění – vedlejší činnost	825 Kč
• rozhodná částka pro vedlejší činnost na sociální pojištění	67 756 Kč
• minimální záloha na zdravotní pojištění – hlavní činnost	1 906 Kč

## Vliv zvýšení minimální mzdy

Nařízením vlády č. 336/2016 Sb. a č. 337/2016 Sb. se minimální mzda zvýšila z 9 900 Kč na 11 000 Kč měsíčně. Od minimální mzdy se odvozuje osvobození pravidelně vyplácených důchodů (396 000 Kč), sleva za umístění dítěte (11 000 Kč) a daňový bonus (66 000 Kč).

## Ocenění a zdanění jiného majetkového prospěchu

### § 3/3/b ZDP, § 6/3 a § 6/9/v ZDP

Předmětem zdanění je i jiný majetkový prospěch, jehož obsahem je opakující se nebo trvajícím plnění. Nepeněžní příjem pro účely daně z příjmů fyzických

osob se oceňuje pětinasobkem hodnoty ročního plnění, pokud je plnění sjednáno na dobu neurčitou, na dobu života člověka nebo na dobu delší než 5 let. Pokud se tedy jedná o jedno plnění, pak v roce poskytnutí (např. bezúročná finanční zápůjčka na dobu 10 let) se plynoucí majetkový prospěch ocení jako pětinasobek hodnoty ročního plnění a v závislosti na výši majetkového prospěchu a osobě poskytovatele zápůjčky se pak bude jednat o zdanitelný příjem nebo o příjem od daně osvobozený. Pokud by se ale jednalo o plnění na základě více právních jednání (transakcí), pak se každá z transakcí ocení samostatně. Uvedený postup se vztahuje jen na příjmy podle § 7 až § 10 ZDP. Na majetkový prospěch, který vznikne zaměstnanci, se uplatní jiná pravidla.

Příjmem zaměstnance je mimo jiné i částka, o kterou je úhrada zaměstnance zaměstnavateli za poskytnuté plnění nižší, než je cena určená podle zákona upravujícího oceňování majetku nebo cena, kterou účtuje jiným osobám. V případě úročených zápůjček s úrokem nižším, než je úrok v místě a čase obvyklý, je příjmem zaměstnance majetkový prospěch ve výši rozdílu úroků obvyklých a úroků požadovaných zaměstnavatelem, a to z plné částky nesplacené jistiny. Pouze v případě, že majetkový prospěch plyne z bezúročných zápůjček, bude zdanění podléhat jen majetkový prospěch z jistiny přesahující 300 tisíc Kč. Příjem se vypočte za jednotlivé kalendářní měsíce a do základu daně se zahrne alespoň jednou za zdaňovací období, a to nejpozději při zúčtování mzdy za měsíc prosinec. V případě, že zůstatek nesplacené zápůjčky klesne pod 300 tisíc Kč, majetkový prospěch je od daně osvobozen. S ohledem na průběžné oceňování majetkového prospěchu by při stanovení výše příjmů měly být promítnuty i změny ve výši obvyklého úroku. V praxi to může přinášet určité problémy, neboť není neobvyklé, aby při sjednání zápůjček u bank výše úroků byla na delší dobu fixována.

## Osvobození příjmů

### Využití získaných prostředků pro vlastní bytovou potřebu

#### § 4/1/a, § 4/1/u ZDP

Osvobození příjmů z prodeje rodinného domu nebo odstupného za uvolnění bytu nebo z úplatného převodu členských práv a povinností spojených s členstvím v družstvu je vázáno na podmínku využití pro získání vlastní bytové potřeby. Příjmy z prodeje bytu či rodinného domu už nebude možno využít na pořízení bytové potřeby jiného člena rodiny poplatníka. Pokud náhrada či příjem nebude použita na obstarání vlastní bytové potřeby ve stanovené lhůtě, jedná se o příjem za zdaňovací období, ve kterém tato lhůta uplynula (§ 10 ZDP).

## Vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem

### § 4/1/b ZDP

Doposud jsou osvobozeny při splnění zákonných podmínek pouze příjmy z prodeje nemovitých věcí a nikoli příjmy, které plynou z úplatného převodu, jako je finanční vyrovnání. V případě, kdy si spoluvlastníci nemovitou věc rozdělí v jiném poměru, než odpovídá jejich spoluvlastnickým podílům, a to s finančním vypořádáním, bude toto vypořádání od daně osvobozeno za stejných podmínek, jako je osvobozen příjem z prodeje nemovitosti.

## Podíly na obchodní korporaci a cenné papíry

### § 4/1/s, § 4/1/w, § 4/1/x ZDP

Osvobození příjmu z prodeje podílu na obchodní korporaci lze využít jen v případě, že od nabytí podílu uplynula doba delší pěti let a po 1. lednu 2014 nedošlo k navýšení nabývací ceny podílu. Novela zmírní podmínky pro osvobození v případě, že dojde k navýšení nabývací ceny peněžitým vkladem, neboť takovéto zvýšení vkladu nebude mít za následek prolomení lhůty pro osvobození. Nepeněžní plnění ve prospěch vlastního kapitálu obchodní korporace (zvýšení nabývací ceny podílu) nadále bude prolamovat lhůtu pro osvobození příjmů z převodu podílu. Ze strany státní správy přetrvává obava z možného obcházení časového testu pro osvobození příjmu z prodeje nemovitých věcí, a to vkladem majetku do obchodní korporace (v níž podíl drží déle než 5 let) a následným prodejem tohoto podílu v režimu osvobození. Zmírnění podmínek pro zákaz uplatnění osvobození v případě navýšení nabývací ceny peněžitým vkladem se bude vztahovat na celé zdaňovací období roku 2017.

Dojde také ke zkrácení časového testu pro osvobození příjmů z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci a příjmů z prodeje cenných papírů v případě, že tento majetek byl nabyt děděním od zůstavitele a zároveň se jednalo o osobu z rodiny (manžel/ka či příbuzný v řadě přímé), tzn. obdobně, jako je tomu u příjmů z prodeje nemovitostí.

Nově se osvobození příjmů z prodeje cenných papírů do úhrnu příjmů 100 tisíc Kč nebude vztahovat na příjmy z úplatného převodu cenných papírů nebo z podílů připadajících na podílové listy při zrušení podílového fondu, které jsou nebo byly zahrnuty do obchodního majetku, a to do tří let od ukončení samostatné činnosti (u kmenového listu 5 let). Limit 100 tisíc Kč se tak bude vztahovat jen na příjmy podle § 10 ZDP.

## Důchody

### § 4/1/h ZDP a § 4/3 ZDP

V souvislosti se zvýšením minimální mzdy z částky 9 900 Kč na 11 000 Kč se zvýšila částka osvobozených pravidelně vyplácených důchodů z 356 400 Kč (29 700 Kč / měsíc) na 396 000 Kč (33 000 Kč / měsíc).

S ohledem na to, že Ústavní soud zrušil v roce 2016 ustanovení § 4/3 ZDP (zdanění důchodů v závislosti na výši hrubých příjmů ze závislé činnosti a dílčích základů daně ze samostatné činnosti a z nájmu, rozhodnutí publikováno pod č. 271/2016 Sb.), jedná se o jediné omezení osvobození důchodů z důchodového pojištění.

## Bezúplatné příjmy

### § 4a/j ZDP

Osvobození příjmů použitých na zvýšení nebo změnu kvalifikace se nebude vztahovat na peněžní plnění poskytnuté zaměstnanci zaměstnavatelem na vzdělání v souvislosti s výkonem závislé činnosti. Výdaje vynaložené zaměstnavatelem na vzdělávání zaměstnanců mají zvláštní daňový režim (osvobozeny za podmínky § 6/9/a nebo § 6/9/d ZDP). Pokud poplatník přijaté prostředky nepoužije ve stanovené lhůtě na uvedené účely, musí tyto příjmy přiznat ke zdanění v posledním zdaňovacím období, kdy mohla být podmínka pro jejich osvobození splněna.

## Rodinná fundace

### § 17a/2/f, § 4/1/k/2, § 8/1/i, § 10/3/c/4, § 21c/2, § 25/1/zq, § 36/2/a ZDP

Rodinnou fundací se pro účely ZDP rozumí nadace nebo nadační fond, který podle svého zakladatelského jednání slouží k podpoře zakladatele nebo osob zakladateli blízkých. Za rodinnou fundaci bude považována i fundace, která má podle svého zakladatelského jednání sloužit širokému okruhu osob, avšak ve skutečnosti jsou příjemci podpory pouze osoby blízké zakladateli. Rodinná fundace je vyloučena z okruhu veřejně prospěšných poplatníků a hodnotu majetku vloženého do rodinné fundace nebo bezúplatné plnění poskytnuté rodinné nadaci nebude možné odečíst od základu daně podle § 15/1 ZDP, protože i v případě, že by byla založena pro účely uvedené v ZDP, vzhledem k omezenému okruhu podporovaných osob neslouží



*Večeři dostaneš, až se ti podaří vyplnit to daňové přiznání!*

*Kresba: Ivan Svoboda*

k naplňování veřejně prospěšných cílů. Při výplatě bezúplatného příjmu v podobě podpory nebo příspěvku z prostředků rodinné fundace nebude tento příjem, na rozdíl od obdobných příjmů vyplácených jinými typy fundací, obecně od daně osvobozen. Nově budou osvobozeny ty bezúplatné příjmy poplatníka, které plynou z majetku, který do rodinné fundace sám vložil, nebo z majetku, který byl do rodinné fundace vložen osobou uvedenou v § 10/3/c/1,2 ZDP. Výplata plnění ze zisku rodinné fundace bude příjmem z kapitálového majetku a bude podléhat dani vybírané srážkou ve výši 15 %. Zákon stanoví, že při plnění z rodinné fundace se nejdříve plní ze zisku fundace a až poté z ostatního majetku fundace. Rodinná fundace tak bude mít obdobný daňový režim jako svěřenský fond.

### Závislá činnost

#### Plnění rodinným příslušníkům

##### § 6/3 ZDP

Zaměstnavatel může poskytovat plnění nejen zaměstnanci, ale i jeho rodinným příslušníkům (rekreace, kulturní a sportovní akce atp.) Tato plnění se považují za příjem zaměstnance a ne jeho rodinného příslušníka.

#### Příjmy zdaněné srážkovou daní

##### § 6/4 ZDP

Pokud dle současné právní úpravy obdrží poplatník vedle příjmů od svého zaměstnavatele současně v témže kalendářním měsíci příjem ze závislé činnosti od jiného plátce, je povinen podat daňové přiznání (s výjimkou příjmů z dohody o provedení práce do 10 tisíc Kč). S tím je spojena určitá administrativa, která v případě zanedbatelných příjmů může poplatníky odradit od výkonu takové činnosti. Proto je pro příjmy ze závislé činnosti malého rozsahu zaveden obdobný daňový režim, který platí pro dohody o provedení práce, tj. budou podléhat srážkové dani ve výši 15 %. Příjem malého rozsahu vychází z limitace právních předpisů upravujících pojistné na sociální zabezpečení a rozhodná částka je 2 500 Kč. Srážkové daně tak budou podléhat u poplatníka bez podepsaného prohlášení k dani (§ 38k ZDP) příjmy do měsíčního limitu ve výši 10 tisíc Kč u příjmů z dohody o provedení práce a ve výši 2 500 Kč u všech zbývajících druhů příjmů ze závislé činnosti. Výše limitu se odvíjí od výše zúčtovaného „hrubého“ příjmu, a nikoliv od základu daně případně zvýšeného na tzv. „superhrubou mzdu“. Možnost postupu podle § 36/7 ZDP zůstala zachována, takže sraženou daň lze započíst na celkovou daňovou povinnost, pokud tak bude postupováno u všech příjmů dle § 6/4 ZDP.

#### Osvobozená plnění

##### § 6/9/d/1 ZDP

Ve vazbě na osvobození nepeněžních plnění zaměstnavatele zaměstnanci je specifikováno, co se považuje

za použití zdravotnických zařízení. To zahrnuje podrobení se lékařským ošetřením prováděným v těchto zařízeních, která nejsou hrazena zdravotní pojišťovnou, nákup všech jiných služeb a zboží, které mají zdravotní, léčebný, hygienický či obdobný charakter (např. rehabilitace, nákup léků s doplatkem nebo vitamínových prostředků) a pořízení zdravotnických prostředků, např. dioptrických brýlí nebo zdravotní obuvi na lékařský předpis, a to bez ohledu na to, zda jsou nakupovány ve zdravotnickém zařízení (mohou být prodávány i mimo zdravotnická zařízení, např. brýle v optice).

#### Prohlášení k dani

##### § 38k/4 ZDP

Podle současné právní úpravy musí poplatník, pokud chce uplatnit základní slevu či daňové zvýhodnění u zaměstnavatele, podepsat tiskopis prohlášení, ve kterém stvrdí svůj projev vůle a pravdivost uvedených údajů. Vzhledem k rozvoji elektronické komunikace bude možné tento projev vůle zaměstnanců zajistit nejen písemně, ale i elektronicky, pokud bude jednoznačně prokazatelné, že byl tento projev vůle učiněn daným zaměstnancem. Typicky se bude jednat o podepsání prohlášení elektronickým podpisem nebo prostřednictvím interního informačního systému zaměstnavatele.

#### Důchodové spoření

##### § 6/9/p, § 15/5 ZDP

Zákonem č. 377/2015 Sb. (ukončení důchodového spoření) došlo s účinností od 1. ledna 2017 ke zvýšení osvobození příspěvků na penzijní připojištění



a soukromé kapitálové pojištění z 30 na 50 tisíc Kč. V souvislosti s ukončením důchodového spoření došlo i ke zvýšení nezdanitelné části z titulu penzijního připojištění a soukromého kapitálového pojištění z 12 na 24 tisíc Kč. Dále došlo k úpravě penzijního připojištění v tom smyslu, že od zaplaceného pojistného se nebude odečítat částka 12 tisíc Kč, ale částka maximálního státního příspěvku, což bude mít význam zejména v případech, kdy k uzavření smlouvy dojde v průběhu zdaňovacího období.

## **Příjmy ze samostatné činnosti**

### **Příjmy pro uplatnění paušálních výdajů § 7/8 ZDP**

Pro účely uplatnění paušálních výdajů dle § 7/7 ZDP se příjmy rozumí příjmy, které by poplatník měl, pokud by nebyl účetní jednotkou. Nejedná se o věcnou změnu, ale o potvrzení dosavadní praxe, že rozhodující je nikoliv výnos ve smyslu účetních předpisů, ale stejně jako u neúčtujících poplatníků příjem. I poplatníci, kteří jsou účetní jednotkou a uplatňují výdaje paušálem, jsou povinni vést záznamy o příjmech (ustanovení § 21h ZDP se v tomto případě nepoužije).

### **Omezení limitu příjmů pro uplatnění paušálních výdajů a vyživované osoby**

#### **§ 7/7, § 9/4, § 35ca ZDP**

Limit příjmů, k nimž lze uplatnit paušální výdaje, se při zachování všech ostatních pravidel (80 %, 60 %, 40 % a 30 %) sníží ze dvou milionů na jeden milion korun. Jako kompenzaci bude možno uplatnit vyživované osoby bez ohledu na to, jak významnou část základu daně tvoří příjmy, k nimž byly uplatněny paušální výdaje. Vyživované osoby tak bude moci uplatnit i poplatník, který měl pouze příjmy ze samostatné činnosti a uplatnil si paušální výdaje. Přestože toto ustanovení nabude účinnosti až v průběhu roku 2017, bude moci poplatník za zdaňovací období roku 2017 buď uplatnit paušální výdaje z částky příjmů až dva miliony, a to bez možnosti uplatnit vyživované osoby, nebo bude moci uplatnit paušální výdaje maximálně z částky příjmů do jednoho milionu korun, ale s možností uplatnění vyživovaných osob.

## **Majetek**

### **Finanční leasing**

#### **§ 21d, § 24/5, § 25/6 ZDP**

Z finančního leasingu je vyloučen hmotný majetek vyloučený z odpisování (§ 27 ZDP), nehmotný majetek (§ 32a ZDP), věci movité či nemovité, které nejsou majetkem ve smyslu ZDP (hmotným ani nehmotným) a také pozemek. Ustanovení § 21d ZDP nebrání uzavření inominátní smlouvy, jejímž předmětem je leasing jiného majetku, než je hmotný majetek odpisovaný podle ZDP, pro účely ZDP nebude ale na tuto smlouvu nahlíženo jako na smlouvu o finančním leasingu. Případně

výdaje plynoucí z inominátní smlouvy lze uplatnit v základu daně v závislosti na tom, o jaký majetek se jedná, a daňová uznatelnost výdajů plynoucích z této smlouvy bude vyplývat z obecného ustanovení § 24/1 ZDP nebo ze zvláštní úpravy, pokud jí daný majetek podléhá. O finanční leasing se jedná i v případě, že je předčasně ukončen, je-li splněna minimální doba finančního leasingu podle § 21d /2 ZDP. Pro fyzické osoby je rovněž stanovena povinnost zahrnout majetek, který byl předmětem finančního leasingu, po jeho ukončení do obchodního majetku. Nová úprava se uplatní jen na ty smlouvy, u kterých byl předmět finančního leasingu uživateli přenechán ve stavu způsobilém obvyklému užívání po dni nabytí účinnosti novely, tedy po 1. dubnu 2017.

### **Vstupní cena hmotného majetku**

#### **§ 23/3/c/9, § 29/1, § 24/2/b ZDP**

Peněžní dar účelově poskytnutý na vytvoření hmotného majetku nebo na jeho technické zhodnocení snižuje vstupní cenu předmětného hmotného majetku. Problém nenastal u účetních jednotek, protože u nich není o takovémto daru účtováno do výnosů, ale nastal u poplatníků, kteří nevedou účetnictví. Tyto dary sice snižují vstupní cenu, ale nejsou od zdanění osvobozeny. Proto i poplatníci, kteří nevedou účetnictví a obdrželi takovýto dar, který není od daně osvobozený, mohou snížit základ daně o hodnotu daru.

Namísto účetní zůstatkové ceny likvidovaného stavebního díla v rámci výstavby nového stavebního díla bude do ocenění nového majetku vstupovat daňová zůstatková cena likvidovaného majetku. Je to logická změna, neboť stávající úprava nezaručovala spravedlivé zohlednění zůstatkové ceny v případě, že výše uplatněných daňových odpisů byla jiná, než byla výše účetních odpisů.

### **Nehmotný majetek**

#### **§ 32a/4 ZDP**

Stanovené počty měsíců daňového odpisování nehmotného majetku, ke kterému nemá poplatník právo užívání na dobu určitou, budou nastaveny jako minimální počty měsíců daňového odpisování, a vztahovat se to bude na majetek, u něhož bylo zahájeno odpisování po dni nabytí účinnosti novely, tedy po 1. dubnu 2017. Účetní jednotky tak budou moci nečinit rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy nehmotného majetku.

### **Technické zhodnocení**

#### **§ 28/7, § 29/6 ZDP**

Poplatník, který není nájemcem ani uživatelem a kterému byl přenechán k užívání hmotný majetek, na kterém provedl technické zhodnocení, bude u tohoto technického zhodnocení postupovat obdobně jako u technického zhodnocení, které hradí nájemce. Plně tedy na něj dopadnou ustanovení § 23/6, § 24/2/tb,

§ 26/7/a/4, § 29/1/a ZDP, tzn. ocenění nepeněžního plnění, uplatnění zůstatkové ceny při ukončení nájmu nebo zrušení souhlasu vlastníka s odpisováním, stanovení vstupní ceny při odkoupení majetku, u něhož bylo odpisováno technické zhodnocení, apod. Poplatník, kterému byl přenechán k užívání hmotný majetek, je tak v obdobném postavení jako nájemce a poplatník, který přenechal k užívání tento majetek, je v obdobném postavení jako vlastník hmotného majetku. V úvahu je třeba vzít to, že nájemce nemůže převést více práv, než má sám, tzn. že pro nájemce je nutný souhlas vlastníka majetku jak s provedením technického zhodnocení, tak s jeho odpisováním a následně podnájemce potřebuje k provedení a odpisování souhlas nájemce. Pokud při ukončení podnájemního vztahu nebude technické zhodnocení zcela odepsáno, může si podnájemce uplatnit do výdajů zůstatkovou cenu technického zhodnocení jen do výše náhrady. Technické zhodnocení provedené podnájemcem se pro nájemce stane tzv. jiným majetkem. Pokud nájemce technické zhodnocení provedené podnájemcem neuhradí, vznikne mu nepeněžní příjem. U nájemce tedy vzniká jiný majetek při přechodu technického zhodnocení od podnájemce k nájemci v závislosti na tom, zda sjednanou částku za technické zhodnocení podnájemci uhradil a v jaké výši ji uhradil. Jedná se o analogii se zvýšením vstupní ceny majetku u vlastníka při ukončení nájmu či zrušení souhlasu s odpisováním. Vlastníkovi vznikne nepeněžní příjem až v okamžiku, kdy dojde k ukončení nájemního vztahu, popř. ke zrušení souhlasu vlastníka s odpisováním. Za ukončení užívacího vztahu, který by vedl k nepeněžnímu příjmu u nájemce, se nepovažuje cese užívacího vztahu, kdy nový uživatel vstupuje do všech práv a povinností původního uživatele. Nová úprava se použije na technické zhodnocení dokončené a uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání od 1. dubna 2017, ale s ohledem na přechodné ustanovení bude zřejmě možné odpisovat toto technické zhodnocení provedené podnájemcem až v roce 2018.

### **Zvýšení spoluvlastnického podílu**

#### **§ 30c ZDP**

Majetek ve spoluvlastnictví se posuzuje jako jeden majetek a v případě jeho rozšíření z titulu získání dalšího spoluvlastnického podílu zvýší poplatník vstupní nebo zůstatkovou cenu a pokračuje v započatém odpisování, pokud uvedený majetek není vyloučen z odpisování. Jedinou výjimkou z tohoto principu je u fyzických osob nabytí části spoluvlastnického podílu, která se odpisuje v režimu § 30/10 ZDP (nabytí děděním, pokud zůstavitel tuto část spoluvlastnického podílu odpisoval). V tomto případě nedojde ke sloučení těchto podílů, protože právní nástupce musí pokračovat v započatém odpisování, ale vznikl nový hmotný majetek, který je odpisován odděleně od stávajícího spoluvlastnického podílu na hmotném majetku. Novela slučuje i v případě nabytí majetku děděním spoluvlastnické podíly

do jednoho celku. Způsob odpisování se nemění a poplatník pokračuje v odpisování dosavadním způsobem ze změněné vstupní ceny. V případě, kdy poplatník získá k dosavadnímu odpisovanému spoluvlastnickému podílu další spoluvlastnický podíl způsobem, který má za následek vyloučení z odpisování (např. darováním, kdy tento příjem je osvobozen od daně z příjmů), nelze uplatnit odpisy připadající na tento nově nabytý spoluvlastnický podíl, tzn. že vstupní nebo zůstatková cena hmotného majetku, ze které se počítají odpisy, se nezvýší. Prostřednictvím odpisů lze daňově uplatnit pouze ty částky, které do okamžiku přechodu vlastnictví nebyly dosud formou odpisů daňově uplatněny. Poplatník, který nabyl spoluvlastnické podíly na témže majetku před nabytím účinnosti této novely, může odpisovat spoluvlastnické podíly odděleně.

### **Právo stavby**

#### **§ 26/3/d ZDP, § 30/4 ZDP**

Problémem na straně poplatníků s příjmy ze samostatné činnosti podle § 7 ZDP nebo z nájmu podle § 9 ZDP, kteří nevedou účetnictví a kteří počínaje rokem 2015 uplatňují právo stavby do daňových výdajů v souladu s § 24/2/zx ZDP je to, že při zániku práva stavby nemohou do výdajů uplatnit zůstatkovou cenu (majetek neodpisují). Proto došlo u fyzických osob, které nejsou účetní jednotkou, k vymezení práva stavby jako jiného majetku. Právo stavby bude u těchto poplatníků daňově odpisováno, přičemž roční odpis se stanoví jako podíl vstupní ceny a sjednané doby trvání, aby se výdaje na pořízení práva stavby uplatnily do daňových výdajů postupně po sjednanou dobu trvání práva stavby. Přechodné ustanovení upravuje, že poplatník, který do účinnosti novely uplatňoval do daňových výdajů výdaje spojené s právem stavby postupně v poměrné výši připadající ze sjednané doby trvání práva stavby na příslušné zdaňovací období, zahájí po účinnosti novely odpisování z částky, která doposud nebyla uplatněna jako daňový výdaj.

### **Výdaje**

#### **Daň z nabytí nemovitých věcí**

##### **§ 24/2/ch ZDP**

Pokud se výdaj v podobě daně z nabytí nemovitých věcí stává součástí ocenění majetku, není možné tuto daň uplatnit jako výdaj, neboť se promítá do vstupní ceny a následně do odpisů či zůstatkové ceny. Zaplacenou daň z nabytí nemovitých věcí lze uplatnit přímo do výdajů pouze v situaci, kdy ji platí jiná osoba než nabyvatel (např. ručitel).

#### **Zajištění dluhu převodem práva k vozidlu**

##### **§ 24/2/k ZDP**

Prokázané výdaje na pohonné hmoty spotřebované silničním motorovým vozidlem budou uplatňovány i u vozidel užívaných na základě smlouvy o výpůjčce

uzavřené s věřitelem na dobu zajištění dluhu převodem vlastnického práva k těmto vozidlům. Ekonomicky se jedná o situaci obdobnou finančnímu leasingu, kdy jsou rovněž uplatňovány skutečné výdaje. V případě ostatních výpůjček zůstává zachován stávající režim a může být uplatňována pouze náhrada za spotřebované pohonné hmoty.

### Pohledávky

#### § 24/2/o ZDP

V daňové evidenci jsou výdaje související s vlastní pohledávkou uznatelné při jejich úhradě bez vazby na okamžik vzniku příjmu z dané pohledávky (její úhrada, postoupení). U pohledávky nabyté postoupením však lze její pořizovací cenu uplatnit do daňových výdajů jen do výše příjmů plynoucích z její úhrady dlužníkem nebo postupníkem při jejím následném postoupení (§ 25/1/z ZDP, § 24/2/o ZDP). Pro uplatnění pořizovací ceny pohledávky zákon doposud nepodmiňoval uplatnění výdaje její úhradou. Novela podmínky uplatnění pořizovací ceny už váže na úhradu. Další změna se týká okamžiku uplatnění zaplacené pořizovací ceny pohledávky, neboť dojde k odstranění časového nesouladu příjmů a výdajů při postoupení pohledávky, který vzniká tím, že v případě postoupení pohledávky postupníkovi je příjem už v okamžiku postoupení, ale pořizovací cena pohledávky je výdajem do výše příjmů plynoucích z úhrady pohledávky postupníkem při následném postoupení. Z důvodu odstranění tohoto časového oddělení příjmu a výdaje nebude uplatnění daňového výdaje vázáno na úhradu, ale na příjem, přičemž limitace výdaje výší příjmů zůstane zachována.

### Daň stanovená paušální částkou

#### § 7a, § 38a/2/d ZDP

Další snahou o ztraktivnější daně stanovené paušální částkou je připuštění sjednání paušální daně i v případě, že poplatník má kromě příjmů ze samostatné činnosti i příjmy ze závislé činnosti. Na poplatníky, u nichž byla daň stanovena paušální částkou, se nevztahuje povinnost platit zálohy na daň. Možnost využití zvýhodněných podmínek pro stanovení daně paušální částkou už bude dána pro zdaňovací období roku 2017. Jen pro rok 2017 dojde k posunu termínu pro podání žádosti správců daně z 31. ledna na 31. května a termínu pro sjednání daně z 15. května na 15. září 2017. V dalších letech už zase budou platit původní termíny.

### Soukromé životní pojištění

#### § 8/7 ZDP

Z důvodu vyloučení dvojího zdanění bude možné vyplacené odbytné snížit o všechny příspěvky, které zaměstnavatel zaplatil na soukromé životní pojištění zaměstnance a byly zaměstnancem zdaněny jako příjem ze závislé činnosti z důvodu předčasného ukončení smlouvy nebo mimořádného výběru.

### Ostatní příjmy

#### Fotovoltaické elektrárny

##### § 10/1/a ZDP

Zákon č. 125/2016 Sb. s účinností od 1. května 2016 přeřadil příjmy z provozu výroby elektřiny v zařízení, ke kterému není vyžadována licence udělována Energetickým regulačním úřadem (např. fotovoltaické elektrárny s instalovaným výkonem do 10 kW), ze samostatné činnosti (§ 7 ZDP) do ostatních příjmů (§ 10 ZDP). To má za následek osvobození těchto příjmů, pokud v úhrnu s ostatními příležitostnými příjmy a příležitostným nájmem movitých věcí nepřekročí částku 30 tisíc Kč. Při překročení této částky je negativním důsledkem tohoto přeřazení nemožnost uplatnit paušální výdaje ve výši 40 % nebo odpisy. Naopak jistou výhodou je, že zdanitelné příjmy podle § 10 ZDP nepodléhají odvodu povinného pojistného. Za zdaňovací období roku 2016 v důsledku přechodných ustanovení bude možno postupovat jak podle předpisů platných do 1. května 2016 a ponechat příjem v § 7 ZDP, tak podle nového ustanovení a příjem přesunout do § 10 ZDP.

V roce 2017 by měl být příjem z provozu zařízení, ke kterému není vyžadována licence, přeřazen do ostatních příjmů. Nicméně není vyloučeno, že i v roce 2017 bude možné příjem ponechat v § 7 ZDP, pokud poplatník prohlásí, že fotovoltaickou elektrárnu provozuje jako výdělečnou činnost.

#### Výhry z hazardních her

##### § 10/1/h ZDP

Výhry z hazardních her (zákon č. 188/2016 Sb.) budou u fyzických osob zdaňovány jako příjmy podle § 10 ZDP, a to s možností uplatnit výdaje na dosažení konkrétního příjmu. Spotřebitelské loterie nespádají pod regulaci zákonem o hazardních hrách a budou mít stejný režim jako ceny z reklamních soutěží a reklamních slosování, tzn. že budou zdaňovány



*Právě se mi poprvé podařilo bez chyby vyplnit kontrolní hlášení!*

*Kresba: Ivan Svoboda*



srážkovou daní u zdroje. Osvobozeny od daně budou např. výhry z tomboly s herní jistinou do 100 tisíc Kč, která nepodléhá povolení ani ohlášení (osvobozeny vždy) nebo výhry z turnaje malého rozsahu nebo tomboly s herní jistinou nad 100 tisíc Kč, které je podle zákona o hazardních hrách nutné ohlásit obecnímu úřadu obce, na jejímž území má být hazardní hra provozována (osvobozeny pouze tehdy, pokud taková hra byla ohlášena a zároveň nebylo její provozování obecním úřadem zakázáno).

### Slevy na dani

#### Sleva z titulu průkazu ZTP/P

**§ 35ba/1/b, § 381/2/a, § 35ba/1/e, § 381/2/d ZDP**  
Doposud se sleva na manželku (manžela) zvyšuje na dvojnásobek, pokud je manželka (manžel) držitelem průkazu ZTP/P. Na těchto průkazech je uvedeno datum jejich vydání, nikoliv den, od kterého byl průkaz osobě se zdravotním postižením označený symbolem „ZTP/P“ přiznán. S ohledem na nesrovnalosti při jejich vydávání bude poskytnutí dané slevy vázáno na přiznání statusu zdravotního postižení s nárokem na výhody plynoucí z držby průkazu ZTP/P. Pro prokázání nároku na tuto slevu plátcí daně bude dána možnost tento nárok prokazovat průkazem ZTP/P nebo rozhodnutím o přiznání průkazu ZTP/P.

Stejně tak i sleva na držitele průkazu ZTP/P (16 140 Kč) bude vázána na den, od kterého byl průkaz osobě se zdravotním postižením označený symbolem „ZTP/P“ přiznán.

#### Sleva na invaliditu

##### § 35ba/1/c) a d) ZDP

Doposud má poplatník nárok na základní slevu na invaliditu nebo na rozšířenou slevu na invaliditu, pokud pobírá invalidní důchod pro invaliditu prvního, druhého nebo třetího stupně. Nově bude nárok na tuto slevu vázán na skutečnost, že je invalidní důchod pro invaliditu prvního nebo druhého stupně přiznán. Dojde tak k jednoznačnému vymezení rozhodného okamžiku pro

posouzení oprávněnosti uplatnění základní nebo rozšířené slevy na invaliditu.

#### Sleva za umístění dítěte

##### § 35bb/1, § 381/2/f/3 ZDP

Z nové formulace podmínek pro uplatnění této slevy je zřejmé, že rozhodující bude vynaložení výdajů (školkovné), které se vztahují k faktickému umístění dítěte v zařízení péče o děti předškolního věku v daném zdaňovacím období (kalendářním roce), a nikoliv okamžik jejich samotné úhrady. Potvrzení vydávané předškolním zařízením bude muset obsahovat datum, od kterého příslušné zařízení splňuje kritéria zařízení služby péče o dítě v dětské skupině, mateřské školy dle školského zákona nebo zařízení péče o dítě předškolního věku provozovaného na základě živnostenského oprávnění. Pokud předškolní zařízení splní stanovená kritéria až v průběhu zdaňovacího období, slevu za umístění dítěte v tomto zařízení lze uplatnit až od data, kdy byly podmínky splněny. Od 1. září 2016 lze do rejstříku mateřských škol zapsat i lesní mateřskou školu. Za lesní mateřskou školu se považuje mateřská škola, ve které vzdělávání probíhá především ve venkovních prostorách mimo zázemí lesní mateřské školy, které slouží pouze k příležitostnému pobytu. Zázemí lesní mateřské školy nesmí být stavbou ve smyslu občanského zákoníku (§ 34/9 zákona č. 178/2016 Sb.).

### Daňové zvýhodnění

#### Zvýšení částek

##### § 35c/1 ZDP

Daňové zvýhodnění na druhé dítě se zvýší z 17 004 Kč na 19 404 Kč a na třetí a každé další dítě se zvýší z 20 604 Kč na 24 204 Kč. S ohledem na plánovanou účinnost novely od 1. dubna 2017 se zvýšený nárok na daňové zvýhodnění za leden až březen 2017 zohlední v rámci ročního zúčtování záloh nebo v daňovém přiznání. Pro účely určení výše jednotlivých daňových zvýhodnění je třeba sčítání dětí provést vždy z pohledu poplatníka a do součtu zahrnout pouze ty děti, které jsou z pohledu ZDP považovány za jím vyživované osoby.

#### Daňový bonus

##### § 35c/4 ZDP

Maximální výše daňového bonusu (60 300 Kč ročně) zůstane nezměněna. Doposud poplatník může uplatnit daňový bonus na vyživované dítě, pokud dosáhne ročních příjmů alespoň ve výši šestinásobku minimální mzdy, přičemž do tohoto limitu se započítají příjmy ze zaměstnání, ze samostatné činnosti, z nájmu i z kapitálového majetku. Novela omezí okruh příjmů pro uplatnění daňového bonusu a oproti současnému stavu z něj vyjímá příjmy z kapitálového majetku a nájmu z důvodu možného umělého navyšování příjmů

za účelem získání daňového bonusu. Od roku 2018 se do okruhu příjmů pro uplatnění bonusu budou zahrnovat jen příjmy ze závislé činnosti (§ 6 ZDP) a ze samostatné činnosti (§ 7 ZDP).

### **Invalidita**

#### **§ 35c/6/b, 35c/7 ZDP**

Na zletilé dítě může být uplatněno daňové zvýhodnění při splnění zákonných podmínek jen tehdy, nepobírá-li invalidní důchod pro invaliditu třetího stupně. Nově bude omezení uplatnění daňového zvýhodnění vázáno na okamžik přiznání důchodu, a ne jeho pobírání. Obdobně dvojnásobné daňové zvýhodnění bude možno uplatnit ode dne, od něhož byl průkaz osobě se zdravotním postižením označený symbolem „ZTP/P“ přiznán, a nikoli vydán.

### **Daňové přiznání**

#### **Uplatnění odpočtů osobou spravující pozůstalost**

##### **§ 38ga/b ZDP**

V daňovém přiznání podávané osobou spravující pozůstalost se rozšíří možnost uplatnění jakékoliv položky odčitatelné od základu daně podle § 34 a násl. ZDP. Doposud je možno uplatnit pouze daňovou ztrátu. Dále bude možné uplatnit i slevy na dani podle § 35 ZDP (tj. na zaměstnance se zdravotním postižením).

#### **Insolvenční řízení a úmrtí poplatníka**

##### **§ 38gb/2 ZDP**

V případě daňového přiznání podávaného osobou spravující pozůstalost u poplatníka, u něhož bylo v daném zdaňovacím období zahájeno insolvenční řízení, se daň vyměřená na základě podání daňového přiznání po zahájení insolvenčního řízení bude považovat za zálohu na daň i vzhledem k dani vyměřené na základě daňového přiznání podaného po smrti poplatníka osobou spravující pozůstalost za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem jeho smrti. Tak bude možno v tomto přiznání uplatnit nezdanitelné části základu daně, položky odčitatelné od základu daně, slevy na dani a daňové zvýhodnění.

#### **Vrácení přeplatku**

##### **§ 38zf ZDP**

Pokud nevznikne vratitelný přeplatek do 60 dnů od podání žádosti, musí správce daně řízení zastavit. To v praxi působí problémy zejména tehdy, když poplatník podá daňové přiznání hned z kraje roku a požádá o vrácení přeplatku prostřednictvím žádosti, která je součástí tiskopisu daňového přiznání. Proto zákon stanoví právní fikci, podle které, podá-li poplatník daňové přiznání současně se žádostí o vrácení vratitelného přeplatku před uplynutím lhůty stanovené pro podání daňového přiznání, hledí se na žádost o přeplatek

jako na žádost podanou v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání. Tento den je dnem splatnosti daně, tedy i okamžikem pro potenciální možnost vzniku vratitelného přeplatku.

### **Daň vybíraná srážkou**

#### **§ 38d/12 ZDP**

Má-li poplatník pochyby o správnosti sražené daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, bude moci požádat plátce daně o vysvětlení do dvou let ode dne sražení daně. Po uplynutí této lhůty může o vysvětlení požádat do 60 dnů ode dne, kdy se o výši sražené daně dozvěděl. Prodloužení lhůty z 60 dnů na dva roky se bude vztahovat až na daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně, která bude sražena od 1. ledna 2018.

Závěrem bych chtěla podotknout, že uvedené změny sice odstranily některé chyby, nesrovnalosti či tvrdost zákona, nicméně samotný zákon tyto změny neposunou k jeho lepšímu vnímání odbornou i laickou veřejností. Zákon nadále zůstává nepřehledný, bez srozumitelné a předvídatelné koncepce. Nejistotu ohledně aplikace změn vyvolá i skutečnost, že novela zákona nebude účinná od počátku roku, ale v jeho průběhu, takže některá ustanovení se použijí pro celé zdaňovací období roku 2017, některá od účinnosti novely a jiná až pro zdaňovací období roku 2018. Takže můžeme jen doufat, že snad někdy v budoucnu bude lépe.

**Zuzana Rylová**

*Ing. Zuzana Rylová, Ph.D. pracovala v letech 1991 až 2004 na Finančním ředitelství v Ostravě, v letech 2004 až 2014 vyučovala daně na Katedře účetnictví Ekonomické fakulty VŠB-TU Ostrava. Od roku 1994 se věnuje publikační a lektorské činnosti a od roku 2004 je daňovým poradcem. Působí jako zkušební komisař Komory daňových poradců ČR. Je členkou prezidia Komory daňových poradců ČR.*





## Rozhovor s Jiřím Nesrovnalem, členem prezidia Komory daňových poradců České republiky

### K aktuálním otázkám daně z příjmů

**Klienti auditorů podávají daňová přiznání v prodloužené lhůtě, čtenáři našeho časopisu mají tedy ještě šanci něco u svých klientů zkontrolovat či dolažit. Co byste jim doporučoval, na co si mají dát pozor při sestavování daňových přiznání za rok 2016?**

Lze říci, že v posledních dvou letech zažíváme v oblasti daně z příjmů určité období relativního legislativního klidu. To však neznamená, že zde nejsou nové výzvy a otázky, na které bychom se měli při sestavování daňových přiznání za rok 2016 zaměřit. Namátkou lze zmínit například problematiku bezúplatných příjmů, která souvisí s přesunem daně dědické a darovací pod daně z příjmů, kdy některé sporné aspekty této oblasti byly vyřešeny v rámci koordinačního výboru až na počátku roku 2016. Je tedy nutné podrobně zkoumat, zvláště v rámci koncernu, zda si jednotlivé společnosti neposkytují vzájemně určitá plnění bez toho, že byla sjednána úhrada, a pokud ano, jaké to má daňové dopady.

S touto oblastí pak velmi úzce souvisí problematika cen obvyklých, na kterou se v poslední době státní správa při kontrolách velmi zaměřuje. Zde je nutné připomenout, že přes výhrady Komory daňových poradců ČR vede od 1. ledna 2015 (na základě novely zákona č. 267/2014 Sb.) u tuzemských transakcí porušení cen obvyklých pouze k doměření daně (zvýšení základu daně) na jedné straně, a druhá strana transakce může základ daně snížit, pouze pokud rozdíl v ceně obvyklé bude vzájemně vyrovnán (viz § 23 odst. 3 písm. a bod 19 zákona o daních z příjmů) – pak zde ale logicky není rozdíl mezi cenou obvyklou.

Pozor také na hit poslední doby. Když se podíváte na televizi, poslechnete si rádio či případně otevřete noviny, je synonymem slova daně téměř vždy slovo podvod. Osobně se mi nelíbí, že se v poslední době problematika daní zplošťuje pouze na karuselové podvody a jediné, o čem se v souvislosti s daněmi hovoří, jsou daňoví podvodníci. Nelze samozřejmě cokoli namítat proti boji s nelegálními daňovými úniky. Jsem však bytostně přesvědčen, že by to nemělo být hlavní, respektive jediné téma v oblasti daní. Realita posledních měsíců, která se promítá do činnosti státní správy, je bohužel jiná a nezbyývá než tento tlak reflektovat. To znamená, že při kontrolách u klientů bychom se ještě víc měli zaměřit na oblast potenciálních rizik souvisejících s možnými doměrkami ze strany správce daně. Ukazuje se totiž, že do daňových problémů se může dostat každý, kdo při obchodování jedná jen trochu odvážně (bez odvážného jednání při obchodu se obtížně dosahuje zisk). Z aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu například vyplývá (viz 2 Afs 15/2014-59 ze dne 10. června 2015), že již



**Ing. Bc. Jiří Nesrovnal**

absolvoval VÚT FE, obor technická kybernetika a dále VÚT FP, obor daňové poradenství. Je členem různých expertních týmů. Je také členem Expertní skupiny Komise pro aplikaci nové civilní legislativy Ministerstva spravedlnosti (KANCL). Je vítězem soutěže Daňář roku 2010, 2011, 2013 a 2016. Přednáší např. pro KA ČR, KDP ČR. Vystupuje na konferencích, např. na půdě NSS. Je spoluautorem deseti publikací. Publikuje v různých odborných časopisech. Je členem redakční rady časopisu Daňový expert. Specializuje se na daň z příjmů právnických osob a na oblast daňové judikatury. Je členem Prezidia KDP ČR a vedoucím sekce DPPO KDP ČR. Působí ve společnosti N-Consult s.r.o.

situace, kdy je něco nakoupeno příliš levně, je identifikátorem možného podvodu a důvodem pro prověřování obchodního partnera. Může být přitom samozřejmě předmětem rozsáhlé akademické debaty, co to je příliš levně, když zmíněné rozhodnutí hovoří o ceně, která byla zhruba o 4 % nižší oproti ocenění na regulovaném trhu s emisními povolenkami. Pokud podnikatel obchodního partnera důkladně neprolustroval a obchod neodmítl, mohou být naplněny podmínky, že věděl, respektive vědět měl (někdy je uváděno vědět musel), že je součástí daňového podvodu.

S tím souvisí i to, že v poslední době nejde již pouze o potenciální doměrek či pokutu ze strany správce daně. Čím dál častěji jde také o trestněprávní aspekty dané věci. Je nutné připomenout, že došlo ke zpřísnění a je znovu trestná i příprava trestného činu daňového. Navíc v případě škody nad půl milionu korun je u organizované přeshraniční skupiny zvýšená trestní sazba 5 až 11 let. V této souvislosti bych chtěl upozornit, že některá soudní rozhodnutí dokonce vycházejí z toho, že trestného činu daňového je možné se dopustit i v situaci, kdy má poplatník jiný právní názor na řešenou problematiku než správce daně, tento názor otevřeně deklaruje a prosazuje v daňovém řízení a jeho jedinou „chybou“ je pouze to, že nejde obhájit tento názor před správním soudem (viz rozhodnutí NS 8 Tdo 1049/2014 ze dne 26. 2. 2015 a pak dále II. ÚS 1882/15 ze dne 20. 10. 2015). Prostě doba je taková, že do problému z hlediska potenciálních výrazných doměrků se může dostat téměř každý. Daňový

situace, kdy je něco nakoupeno příliš levně, je identifikátorem možného podvodu a důvodem pro prověřování obchodního partnera. Může být přitom samozřejmě předmětem rozsáhlé akademické debaty, co to je příliš levně, když zmíněné rozhodnutí hovoří o ceně, která byla zhruba o 4 % nižší oproti ocenění na regulovaném trhu s emisními povolenkami. Pokud podnikatel obchodního partnera důkladně neprolustroval a obchod neodmítl, mohou být naplněny podmínky, že věděl, respektive vědět měl (někdy je uváděno vědět musel), že je součástí daňového podvodu.

a účetní profesionál by měl být na tuto situaci připraven a adekvátním způsobem zaměřit kontroly a prověřování u svých klientů nejen tak, aby odvedl kvalitní práci pro svého klienta, ale též s ohledem na svou vlastní ochranu.

**Je možné říci, že za rok 2016 je nějaké daňové téma číslo jedna? Co byste zařadil mezi nejvíce diskutované problémy v uplynulém kalendářním roce?**

Odpověď částečně souvisí s tím, co jsem uváděl v odpovědi na první otázku. Na podnikatele se v poslední době valí jedno opatření za druhým, která mu pod vlajkou boje proti daňovým únikům (proti kterému, jak již jsem uváděl, samozřejmě není možno nic namítat) přináší značnou administrativní zátěž, mnohé výkladové problémy a potenciální riziko mnohdy drakonických sankcí. Namátkou lze zmínit kontrolní hlášení s jeho šibeničnými lhůtami a mnohdy výraznými sankcemi (které začaly být v poslední době ve velkém ukládány) i za bagatelní porušení. Snad budou nyní částečně zmírněny a částečně promíjeny posledními změnami v přístupu a výkladu daňové správy.

Ministerstvo financí v této úpravě odmítá cokoliv měnit, i když Ústavní soud jednoznačně v bodě 70 svého nálezu (Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. 12. 2016) uvedl, že kontury kontrolního hlášení musí být uvedeny v zákoně a detaily pak mohou být v podzákoném právním předpisu, ale rozhodně ne pouze ve formuláři a jeho poučení, jak je bohužel u nás typické.

Na to plynule navázala EET se všemi problémy při aplikaci a zavádění a především mnohdy infarktovými situacemi pro podnikatele. Nebylo jasné, co bude vlastně platit a od kdy, jako každodenní zpravodajství je nutné bedlivě sledovat web Ministerstva financí a jeho výkladové pokyny, které podle mého názoru minimálně v některých ohledech nahrazují nepřilíši dokonalý text zákona. Namátkou jako příklad takového výkladu, který je dle mého názoru již ne na hraně, ale za hranou textu zákona, lze zmínit problematiku stánkového prodeje, kdy jsem dodnes nepochopil logiku a deklarovaný rovný přístup, kdy stánkař s vlastními židličkami a stolky eviduje, a ten bez nich nikoliv.

Jako tikající bombu nelze nezmínit také zákon o zdanění zatajených příjmů, dle mého názoru jeden z nejméně povedených legislativních počínů Ministerstva financí. Má potenciál (z důvodu nejednoznačného znění textu a diplomaticky řečeno zvláštní koncepce) minimálně způsobit horké chvíle téměř každému.

Na podnikatele se v poslední době zkrátka valí jedno restriktivní opatření za druhým, a to se samozřejmě promítá do praktického života daňových poradců i auditorů. Setkáváme se s novými výzvami, otázkami a problémy, které musíme u klientů řešit s tím, že se k nim mnohdy odpovědi hledají velmi obtížně. Jak bude například podnikatel nebo jeho daňový poradce či auditor postupovat, když zjistí, že údaje o tržbách, které finanční správa na základě EET eviduje, nesouhlasí s evidencí poplatníka? Stane se to například proto, že zařízení, které

podnikatel využívá, nefunguje zcela správně, či prodávačka omylem či úmyslně odeslala tržbu několikrát.

V poslední době jsou podnikatelé vystaveni pouze restriktivním opatřením a je jim vysvětlováno, že pozitivní efekt je to, že se vyčistí trh od těch nepoctivých. To je jistě chvályhodné a jak již jsem několikrát uváděl, nikdo nemůže namítat nic proti boji s nelegálními daňovými úniky. Někdy však mám obavu, aby to nevedlo k tomu, že obrazně řečeno bude trh vyčištěn od všech podnikatelů nebo od všech menších, kteří nemohou financovat tým specialistů na všechny možné regulace. Prostě by to chtělo i nějaké pozitivní opatření vůči těm, kteří nejsou podvodníci a „proviní“ se pouze tím, že v důsledku složitých, nejednoznačných a často se měnících zákonů udělají chybu. Stát by si měl vzpomenout na to, že má občanům sloužit, nastavit trochu vlídnější tvář a nepovažovat výraz klientský přístup za něco nepatřičného.

Kromě problematiky související s již uvedeným bojem proti daňovým únikům v poslední době vznikají mnohé otázky v oblasti daně z příjmů a účetnictví v souvislosti s rozhodováním správních soudů. Namátkou lze zmínit například otázky týkající se daňových aspektů, cese nájemní smlouvy ve vztahu k technickému zhodnocení provedené nájemcem nebo otázku, jak uhrazené náklady uplatnit v základu daně na straně nového nájemce (viz rozhodnutí 7 Afs 28/2013-23 ze dne 25. 9. 2014 ve spojení s rozhodnutím 2 Afs 62/2015-28 ze dne 16. 1. 2017). Vzniklý problém by měla alespoň částečně řešit právě projednávaná novela zákona o daních z příjmů (sněmovní tisk č. 873). Další zajímavou otázkou pak může například být problematika opravy chyb, které nastanou v prekludovaném období, kdy účetní oprava je provedena v období, které není prekludováno. Mám teď na mysli velmi zajímavé rozhodnutí z poslední doby, ve kterém Nejvyšší správní soud dle mého zcela správně uzavřel, že v případě, kdy poplatník rozpouští daňovou opravnou položku, kterou měl správně rozpustit v období, jež je již prekludováno, je účetní zvýšení výsledku hospodaření v aktuálním období, kdy tuto chybu napravuje, daňově nerelevantní (viz rozhodnutí NSS 2 Afs 58/2015-78). Zkrátka znalost judikatury, a to nejen ve věcech správních, začíná být nezbytným vybavením každého daňového a účetního specialisty.

**Letos nám balíček daňových zákonů vstupuje netradičně v účinnost od 1. dubna 2017. Máte za to, že toto datum nějak významně zkomplikuje život daňovým poplatníkům? Která ustanovení byste vybral jako nejvíce problematická? Co zařadíte do svých přednášek pro auditory?**

V rámci daňového balíčku jsou mnohá opatření, která Komora daňových poradců dlouhé roky prosazovala a která jsou pro poplatníky příznivá a odstraňují některé nelogické závěry při zdaňování. Namátkou lze zmínit například možnost odpisovat technické zhodnocení na podnájem majetku, možnost prodloužit doby

odpisování nehmotného majetku či změny v oblasti zdaňování záloh na podílu na zisku. Těmto oblastem se podrobně věnuji ve svých přednáškách k této novele pro Komoru auditorů, kdy změny vysvětluji i ve vztahu k současnému znění zákona a existující judikatuře a výkladech Ministerstva financí.

Z důvodu pŕetek politiků o změny v oblasti EET bohužel došlo k tomu, že uvedený balíček nenabyl účinnosti 1. ledna 2017, jak bylo předpokládáno, ale dle verze schválené Parlamentem by se tak mělo zcela netypicky stát až 1. dubna 2017. Při různých jednáních jsme zástupce Ministerstva financí upozornili, že tato účinnost bude působit v praxi problémy a ukazuje se, že tomu tak skutečně je. Jde například o otázku, jak mají být aplikována ustanovení, která se týkají srážkové daně. V praxi vždy bylo postupováno tak, že ustanovení týkající srážkové daně byla účinná od účinnosti dané právní normy, a neplatila pro ně úprava, která hovoří o tom, že novela bude obecně aplikována až pro zdaňovací období započatá po datu účinnosti novely. V poslední době však ze strany státní správy zaznívá názor, že i ustanovení týkající se srážkové daně by měla být aplikována až od zdaňovacího období poplatníka započatého po účinnosti novely (to je původně 1. dubna 2017 – viz dále), protože podle daňového řádu se i srážková daň vyměřuje za zdaňovací období. Tento názor vycházející z daňového řádu nelze asi zcela odmítnout, nicméně taková aplikace může v praxi působit značné problémy a jde zřejmě o nezamýšlený efekt.

Jako příklad lze uvést nově zaváděnou objektivní dvouletou lhůtu pro podání stížnosti na plátce ohledně provedené srážkové daně. Pokud by měl platit výše naznačený výklad, musela by společnost, která vyplácí dividendy, zkoumat, jaké zdaňovací období má její akcionář, a podle toho aplikovat či neaplikovat nový právní režim. Z tohoto výkladu by pak mimo jiné také vyplývalo, že příznivá nová možnost zdanit u zaměstnance srážkovou daní příjmy do 2 500 Kč, i když nejsou vypláceny na základě dohody o provedení práce, by byla aplikována až od 1. ledna 2018, a ne od data účinnosti novely.

Jako další příklad praktické komplikace lze zmínit již uvedenou příznivou novou možnost odpisovat technické zhodnocení i v případě podnájemních vztahů. Objevuje se názor, že kombinací přechodných ustanovení týkajících se této oblasti bude nutné novou úpravu aplikovat tak, že se bude vztahovat na technická zhodnocení uvedená do užívání od účinnosti novely (to je původně od 1. dubna 2017), ale s tím, že bude možné tato technická zhodnocení začít odpisovat až od 1. ledna 2018 (vycházím ze zdaňovacího období v délce kalendářního roku).

Situaci ještě více zkomplikoval Senát. Ten svým rozhodnutím z 8. března 2017 vrátil novelu Poslanecké sněmovně (z důvodu zapracování nové úpravy týkající se zdanění pozemků DPH). Podle senátní verze má být novela účinná od prvního dne měsíce následujícího po vyhlášení novely ve Sbírce zákonů (to zřejmě nebude původně

předpokládané datum 1. dubna 2017). Otázkou navíc je, od kdy bude novela účinná, pokud ji Poslanecká sněmovna neschválí v senátní verzi a prosadí svoji úpravu, v níž je datum účinnosti 1. dubna 2017, kdy se zřejmě nestihne, aby novela vyšla do té doby ve Sbírce zákonů. Pak by zřejmě byla uplatněna úprava § 3 odst. 3 zákona č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv, a novela by byla účinná 15 dnů od zveřejnění ve Sbírce zákonů. Takovýto „model“ byl již aplikován v případě novely zákona o dani z přidané hodnoty – zákona č. 33/2017 Sb.

Je tedy zřejmé, že jde téměř o detektivní příběh, kdy negativní důsledky her politiků nesou na svých bedrech daňoví poplatníci. Obávám se tedy, že nám tato netypická účinnost přinese v praxi jen další komplikace a výkladové problémy.

### **Za Komoru daňových poradců se podílíte na připomínkovém řízení na řadě připravovaných zákonů. Jaké novelizace pro nás Ministerstvo financí chystá a jak byste je posoudil?**

Pokud je mi známo, v současné době pracuje Ministerstvo financí na dvou projektech týkajících se daně z příjmů, které však bude projednávat a schvalovat až nová Poslanecká sněmovna.

Ten aktuálnější se týká problematiky povinnosti implementovat tzv. ATAD [směrnici směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, jež mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu] do zákona o daních z příjmů. Jde o směrnici, která vychází z projektu BEPS a jejímž cílem je (jak jinak) boj proti daňovým únikům. Implementační lhůta u této směrnice je do 31. prosince 2018 s tím, že nová právní úprava má nabýt účinnosti nejpozději 1. ledna 2019. V případě daně při odchodu (exit tax) a hybridních nesouladů je implementační lhůta i účinnost o rok posunuta. Ministerstvo financí již v současné době pracuje na některých aspektech zakomponování této směrnice do zákona o daních z příjmů. Osobně mám za to, že je tato směrnice zpracována po stránce legislativní velmi nekvalitně, respektive jde o obecnou, spíše politickou deklaraci, která se bude do zákona vtělovat obtížně. Jako příklad bych uvedl problematiku širokou definici úroků, na které má uvedená směrnice dopadat a které mají být daňově uznatelné do limitu 30 % EBITDA. I když se má vztahovat na veškeré úvěry a půjčky, to je nejen od spojených osob, ale i od nespojených osob, chci čtenáře uklidnit. Vypadá to, že zatím chce Ministerstvo financí využít limit, do kterého úprava nebude aplikována. Ten je v uvedené směrnici nastaven na roční úrok u jednoho poplatníka ve výši tří milionů eur (zřejmě však nebude využit celý limit, ale v poslední době hovoří Ministerstvo financí o částce jednoho milionu eur). Široká definice úroků se má týkat také kapitalizovaných úroků, úroků zahrnutých do leasingových splátek, má dopadat i na některé (není uvedeno,

co to je některé) kurzové rozdíly či náklady z titulu derivátů a podobně. Jenom definovat položky, na které má daná úprava dopadat, a vymyslet systém, jakým budou z praktického hlediska tyto úroky vylučovány, bude velmi obtížný úkol.

Druhým projektem, který bych v této souvislosti zmínil, je nový zákon o daních z příjmů. V tuto chvíli se velmi obtížně hodnotí, zda připravovaná nová právní norma skutečně povede k deklarovanému zjednodušení. K dispozici jsou nyní jen teze nové právní úpravy, které jsme, jako Komora daňových poradců, velmi podrobně připomínkovali. Bude tedy záležet na dalších fázích tohoto projektu. Nicméně chtěl bych zdůraznit, že pokud by mělo dojít pouze k tomu, že současný zákon bude legislativně čistě přepsán a nebudou v něm žádné systémové změny, považuji to za zbytečný projekt, který všem profesionálům i podnikatelům jen zkomplikuje život. Proto se domnívám, že by měla být takováto příležitost využita k zásadním systémovým změnám. Na mysli mám například rozdělení zákona na samostatnou normu pro právnické osoby a pro fyzické osoby. Zdaňovat v jedné normě ČEZ na straně jedné a drobného živnostníka ze zapadlé visky na straně druhé je nepraktické. Mimo to již dnes se de facto jedná o zákony dva. Vždyt známe mnohé příklady, kdy ta samá společná ustanovení jsou vykládána jinak odborem daně z příjmů fyzických osob a jinak odborem daně z příjmů právnických osob.

Mělo by podle mého názoru také například dojít k výraznému zjednodušení v oblasti majetku. V této souvislosti bych dokonce zmínil možná až revoluční myšlenku, že největšího zjednodušení v oblasti majetku dosáhneme, pokud veškeré náklady na majetek (případně s výjimkou nemovitých věcí) z hlediska daně z příjmů (nikoliv z hlediska účetního) budou považovány za daňově uznatelné v okamžiku jejich vynaložení s tím, že by tato úprava musela být provázána s neomezeně dlouhou dobou na uplatnění daňové ztráty. Může se zdát, že jde o zcela nepředstavitelné řešení. Když se nad tím ale zamyslíme hlouběji, zjistíme, že náklady na majetek, které se dnes uplatňují prostřednictvím odpisů, nejsou nic jiného než daňově uznatelné náklady, které jsou pomocí odpisů časově rozlišeny. Pokud toto „časové rozlišení“ odstraníme, zaniknou takové daňové evergreeny, jako je rozdíl mezi opravou a technickým zhodnocením, jakož i polemiky na téma, co je a není daňovým majetkem a v jaké odpisové skupině má být odpisován a podobně. Ano, v prvních letech by takový systém znamenal určitý dopad do státního rozpočtu, ale z dlouhodobého pohledu by tyto dopady byly vyrovnány. Mimo to, pokud jako parametr dáme, že nová právní úprava nesmí mít žádné rozpočtové dopady, tak zjednodušení dosáhnout v zásadě téměř nepůjde.

V této souvislosti bych chtěl zdůraznit, že nepovažuji za příliš šťastné to, jakým způsobem Ministerstvo financí v této věci takřkajíc „tlačí na pilu“. Přijde mi nerealistické, aby bylo do začátku září nachystáno kvalitní paragrafové znění. Myslím si, že daleko vhodnější by bylo do té

doby mít dobře propracovaný obecný koncept nové právní úpravy. To platí tím více, že by novou právní normu schvalovala až nová Poslanecká sněmovna. U tohoto projektu je tedy možné uzavřít, že je nyní brzy na jeho hodnocení.

### **Jaký máte názor na možnost využití výsledku hospodaření zjištěného z účetnictví vedeného dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) jako základu daně?**

Jde o otázku s řadou problematických souvislostí. Na jedné straně by jistě došlo k výraznému zjednodušení pro účetní jednotky, které používají IFRS. Určitě by to uvítaly a z tohoto hlediska je tedy možné toto řešení podpořit. Na druhé straně je nutné si uvědomit, že některé účetní postupy, které z mezinárodních účetních standardů vyplývají, mohou mít významné daňové konsekvence, a to jak ve prospěch, tak i v neprospěch státního rozpočtu. Pokud by byl zvolen právě tento model, bylo by nezbytné ze strany Ministerstva financí podrobně a takřkajíc on-line sledovat změny v oblasti mezinárodních účetních standardů a v případě potřeby pružně reagovat v oblasti daně z příjmů. Takový postup je náročný a naráží i na možnosti pomalého legislativního procesu v České republice.

### **Jaké doporučení byste dal čtenářům časopisu Auditor, tedy auditorům, kteří pro své klienty sice neposkytují přímo daňové poradenství, ale mohou se setkat se závažnými daňovými riziky?**

Budu se možná opakovat, ale považuji to skutečně za velmi důležité. Je potřeba vycházet ze současných reálií a uvědomovat si, že již nejde „pouze“ o peníze, ale také o roky svobody. Moje zkušenost potvrzuje, že se do problémů často dostanou ti nejpoctivější, kteří jsou přesvědčeni, že se jim nemůže nic stát. Je proto nezbytné být obezřetný a současný trend, jakkoli k němu máme výhrady, promítnout do svých postupů u klientů. Kdo je připraven, není překvapen.

*Rozhovor vedla Jana Skálová*



## Zpráva o přezkoumání hospodaření za rok 2016 po novele zákona o přezkoumávání hospodaření

Dne 21. února 2017 nabyla účinnosti novela zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí (dále jen „územní celek“), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o přezkoumávání“). Novela zákona o přezkoumávání se týká rozšíření předmětu přezkoumání hospodaření uvedeného v ustanovení § 2 odst. 2 o povinnost ověření poměru dluhu územního celku k průměru jeho příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky podle právních předpisů upravujících rozpočtovou odpovědnost. Závěr z ověření tohoto nově doplněného předmětu přezkoumání hospodaření musí být podle novely § 10 odst. 4 zákona o přezkoumávání součástí zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření ve formě výroku o tom, že dluh územního celku nepřekročil 60 % průměru jeho příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky. V opačném případě musí být ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření uvedeno, o kolik dluh územního celku překročil průměr jeho příjmů.

Vzhledem ke skutečnosti, že novela zákona o přezkoumávání hospodaření neobsahuje přechodná ustanovení, která by stanovila první účetní období, od něhož by měl být předmět přezkoumání hospodaření rozšířen, vzniká zde potřeba výkladu, zda by měla tato novela dopadat na všechna přezkoumání prováděná a zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření vyhotovené po datu její účinnosti, tj. již za rok 2016.

Při výkladu nestačí nahlédnout do zákona o přezkoumávání, ale je třeba primárně vyjít z ustanovení zákona č. 23/2017 Sb., o pravidlech rozpočtové odpovědnosti (dále jen „zákon“), který zákon o přezkoumávání novelizuje. Ustanovením § 17 zákona jsou územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí a regionální rady regionů soudržnosti vázány od data jeho účinnosti, tj. od 21. února 2017. Z toho vyplývá jejich povinnost hospodařit v zájmu zdravých a udržitelných veřejných financí poprvé za rok 2017, neboť dřívější aplikace tohoto zákona by byla v rozporu obecným právním principem zákazu retroaktivity.

Domníváme se proto, že požadavek na doplnění předmětu přezkoumání hospodaření od ověření poměru dluhu územního celku k průměru jeho příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky podle zákona a požadavek na doplnění zprávy auditora o výsledku přezkoumání hospodaření podle ustanovení § 10 odst. 4 písm. c) zákona o přezkoumávání bude doplněn poprvé za období roku 2017.

Změny vyplývající z uvedené novely zákona o přezkoumávání byly diskutovány v rámci Výboru pro veřejný sektor, Výboru pro metodiku auditu KA ČR a došlo i k projednání výkladového hlediska s Ministerstvem financí ČR. Závěrem je, že není potřeba provádět



obsahové změny v příkladech smlouvy o přezkoumání hospodaření a zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření. Jedinou výjimkou je změna v odkazech na právní předpisy, které jsou v uvedených příkladech. Příklady smlouvy o přezkoumání hospodaření a zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření, které jsou uvedeny přímo v auditorském standardu KA ČR č. 52 „Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků“, obsahují již neaktuální odkazy na aplikované právní předpisy. Aktuální znění příkladu smlouvy o přezkoumání hospodaření a zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření pro rok 2016 najdete na webu KA ČR v části Předpisy a metodiky – Metodická podpora – Metodické pomůcky a další materiály – Veřejný sektor.

Dovolujeme si však upozornit, že se jedná o jeden z možných výkladů, závazný výklad přísluší v České republice pouze soudu. V případě, že se auditor rozhodne ve své zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření územního celku tuto informaci za rok 2016 uvést, použije pro definici příjmů a dluhů ustanovení § 17 odst. 4 a 5 zákona, detailněji pak lze použít důvodovou zprávu k tomuto zákonu. Jako doplňující materiál lze využít i Zprávy Ministerstva financí České republiky pro finanční orgány obcí a krajů č. 2/2017 v části „I. Zákon o pravidlech rozpočtové odpovědnosti“, které byly vydány 15. února 2017 a byly také zveřejněny v e-příloze časopisu Auditor č. 2/2017. Vzhledem ke skutečnosti, že zákonem požadovaná informace o poměru dluhů a k průměru jeho příjmů za poslední čtyři rozpočtová období obsahuje pouze některé vybrané a zákonem definované dluhy, mohlo by u uživatele zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření při obecném vnímání pojmu dluh dojít k nesprávnému závěru o celkové výši dluhu územního celku. V případě uvedení této informace ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření podle ustanovení § 10 odst. 4 písm. c) zákona o přezkoumávání doporučujeme zprávu doplnit o popis jednotlivých položek dluhů a příjmů zahrnutých do výpočtu.

**Lenka Růckerová**  
oddělení metodiky KA ČR

## Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

# Nepovinný audit účetní závěrky a zpráva o vztazích

*Upozorňujeme, že stanovisko Komory auditorů ČR je založeno na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené v tomto stanovisku, pokud bude existovat časová prodleva mezi poskytnutím stanoviska a jeho praktickým využitím. Komora auditorů ČR nemůže vydávat závazná stanoviska a nemůže suplovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. Komora auditorů ČR tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla třetím osobám v souvislosti s využitím prezentovaného názoru. Při zpracování stanoviska vychází pouze z informací, které jí byly poskytnuty.*

*Stanovisko bylo projednáno ve Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR.*

*Dotazy a odpovědi v plném znění naleznete na webových stránkách KA ČR [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v části Předpisy a metodika – Metodická podpora – Dotazy a odpovědi k metodice účetnictví a auditu rok 2017.*

### Dotaz

Auditor provádí nepovinný audit účetní závěrky obchodní společnosti, která nevyhotovuje výroční zprávu. Musí auditor k datu sestavení účetní závěrky vyžadovat od obchodní společnosti vypracování zprávy o vztazích a vyjadřovat se k ní ve své zprávě k účetní závěrce?

### Stanovisko KA ČR

Povinnost auditora vyjadřovat se ke zprávě o vztazích v rámci nepovinného auditu bude záviset na ujednáních mezi auditorem a klientem dohodnutých ve smlouvě o provedení auditu. Pokud bylo ve smlouvě o provedení auditu ujednáno ověření zprávy o vztazích, je auditor povinen toto ověření provést v souladu s auditorským standardem KA ČR č. 56 „Ověřování

zprávy o vztazích“ a v souladu s tímto standardem vydat mimo zprávu auditora o auditu účetní závěrky také zprávu auditora ke zprávě o vztazích. Pokud ve smlouvě o provedení auditu není ověření zprávy o vztazích předmětem ujednání, domníváme se, že není povinností auditora se ke zprávě o vztazích vyjadřovat.

Informace uvedené v příloze v účetní závěrce musí v oblasti vztahů s propojenými osobami odpovídat požadavkům daným v ustanoveních zákona o účetnictví a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojněho účetnictví.

*oddělení metodiky KA ČR*



## Disciplinární výbor RVDA – vize sankční politiky a právní rámec činnosti – část I

S účinností novely zákona o auditorech č. 299/2016 Sb. došlo od prvního října roku 2016 k významnému posílení kompetencí Rady pro veřejný dohled nad auditem (dále jen „Rada“), která nadále nebude vykonávat výlučně dohledové kompetence, ale bude také provádět kontroly kvality u auditorů subjektů veřejného zájmu a sankcionovat zjištěné nedostatky. Vzhledem k tomu, že Rada považuje za nezbytné zachování maximální transparentnosti při výkonu zákonem jí svěřené pravomoci, zaměřím se ve dvou na sebe navazujících článcích na právní otázky související s činností Disciplinárního výboru Rady (dále jen „DV“ nebo „disciplinární výbor“).

### Souvlosti vzniku disciplinárního výboru a personálie

Disciplinární výbor vznikl již novelou zákona o auditorech č. 334/2014 Sb., a to s účinností od 13. ledna 2015. Tehdy byl zákonodárcem zamýšlen jako tříčlenný orgán k projednávání správních deliktů podle hlavy X. zákona o auditorech. Při bližším pohledu je zřejmé, že jeho pravomoci byly omezené na projednávání a rozhodování velmi úzké skupiny skutkových podstat správních deliktů, jejichž pachatelem mohla být výlučně Komora auditorů<sup>1</sup>, a dále pak dvou přestupků fyzických osob<sup>2</sup>. Nepřekvapí proto, že v tomto právním aranžmá disciplinární výbor existoval jako správní orgán *pro forma*, avšak nevedl žádná správní řízení.

Zásadní změna nastala teprve s aktuální novelou č. 299/2016 Sb., která pozměnila institucionální i kompetenční rámec činnosti DV. Ten je nově orgánem pětičlenným, přičemž jednotliví členové jsou jmenováni Prezidentem Rady na návrh Prezidia.<sup>3</sup> Funkční období určené Statutem Rady je čtyřleté. V této souvislosti je zajímavé zmínit také požadavky na členství

v disciplinárním výboru, neboť zákon v tomto ohledu poměrně překvapivě mlčí. Nezbyvá proto než se inspirovat v legislativě evropské, konkrétně pak zejména v článku 21 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu (dále jen „Nařízení“). Tam se jako výchozí pravidlo uvádí, že příslušné orgány (v České republice Rada) jsou nezávislé na statutárních auditorech a auditorských společnostech. Členem jejich řídicího orgánu (Prezidia) nebo osobou odpovědnou za rozhodování uvedených orgánů (členové DV) nesmí být žádná osoba, která v době zapojení do činnosti orgánu nebo v průběhu předchozích tří let *a)* prováděla povinné audit, *b)* měla hlasovací právo v auditorské společnosti, *c)* byla členem správního, řídicího nebo dozorčího orgánu auditorské společnosti, nebo *d)* byla společníkem či zaměstnancem auditorské společnosti nebo pro auditorskou společnost vykonávala činnost na základě smlouvy.<sup>4</sup>

Stávající úprava v Nařízení tak vyvolává zajímavou otázku, a sice zda při splnění tříleté *cooling off* periody, může být členem DV také osoba držící auditorské oprávnění, avšak neprovádějící fakticky povinné audit. Nařízení používá obrat, že dotčená osoba *neprováděla povinné audit*,<sup>5</sup> čímž se z logiky věci rozumí *faktické poskytování jedné podmnožiny auditorských činností, tj. povinného auditu, pro konkrétního klienta*. Samotné držení auditorského oprávnění se tedy nezdá překračovat tuto omezující podmínku, nicméně se domnívám, že výklad právního předpisu by v tomto případě měl být z důvodu právní jistoty důsledně systematický a nekončit u omezené interpretace jednotlivých pravidel bez jejich provázanosti na systém právní regulace jako celku. Z článku 21 Nařízení plyne obecné

<sup>1</sup> Komoře bylo možné uložit pokutu až 300.000,- Kč za následující správní delikty: a) vedení rejstříku v rozporu s § 11 odst. 1 až 6 nebo § 12 až 12d, b) organizování, řízení nebo provozování systému kontroly kvality v rozporu s § 24 odst. 2 nebo 3, c) provádění kontrol kvality v rozporu s § 24b odst. 1, d) nepředložení plánu kontrol ke schválení Radě v rozporu s § 24 odst. 5, e) nevydání souhrnné zprávy o kontrole kvality podle § 24 odst. 6, f) neprovedení kontroly kvality nařízené Radou podle § 38 odst. 2 písm. i), g) neprojednání vnitřních předpisů Komory, etického kodexu nebo auditorských standardů s Radou před jejich vydáním podle § 31 odst. 2 písm. c), h) neposkytnutí dokumentů a informací podle § 31 odst. 3 Radě, nebo i) znemožnění výkonu veřejného dohledu nebo spolupráce s příslušnými orgány v ostatních členských státech a třetích zemích neposkytnutím potřebné součinnosti Radě podle § 31 odst. 4.

<sup>2</sup> První skutková podstata přestupku mířila na případy, kdy *fyzická osoba, které zaniklo auditorské oprávnění, v rozporu s § 45 odst. 4 přijme v auditovaném subjektu veřejného zájmu řídicí funkci před uplynutím 2 let poté, co provedla povinný audit nebo přestala pracovat, byla odvolána nebo odstoupila jako statutární auditor nebo klíčový auditorský partner z provádění auditorské zakázky. V případě prokázání citovaného jednání bylo možné uložit pokutu až do výše 1 mil. Kč. Druhá skutková podstata přestupku se týkala případu, kdy kontrolor kvality v prohlášení o splnění požadavků stanovených v § 24b odst. 1 uvede nepravdivé informace. Nejvyšší peněžitá pokuta za takové protiprávní jednání mohla dosahovat 100 tis. Kč.*

<sup>3</sup> Aktuálně je DV obsazen čtyřmi členy z předpokládaných pěti. Předsedou disciplinárního výboru je Ing. Radek Neužil, LL.M., dalšími členy pak JUDr. Jan Bárta, CSc., RNDr. Ladislav Minčíč, CSc., MBA a JUDr. et Mgr. Petra Nováková, Ph.D.

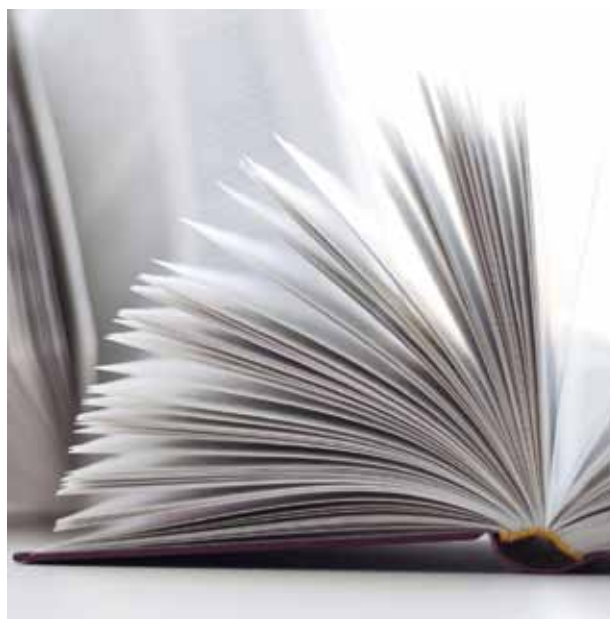
<sup>4</sup> Zajímavé je, že ZoA do novely č. 299/2016 uváděl vlastní podmínky členství v DV v § 39a odst. 2: *Členem disciplinárního výboru může být jmenován občan České republiky, který byl činný v oblasti auditu nebo je nebo byl činný v oboru účetnictví anebo v oborech s nimi souvisejících nebo v oblasti práva a ekonomie. Členem disciplinárního výboru nemůže být jmenován člen Prezidia, statutární auditor nebo osoba, která je finančně nebo jiným způsobem propojena s auditorem.*

<sup>5</sup> Srov. článek 21 třetí pododstavec Nařízení.

pravidlo, že příslušné orgány jsou nezávislé na statutárních auditorech a auditorských společnostech. Tuto nezávislost je nutno na úrovni Rady nepochybně zajistit u všech tří orgánů, tj. Prezidia, DV a Kontrolního výboru. Jakékoliv ustanovení Nařízení dále upravující podmínky nezávislosti lze brát jako speciální ustanovení v poměru k obecnému, jež jsem citoval v předchozím textu. Platí-li přitom zásada, že speciální norma má přednost, pak se lze ztotožnit se závěrem, že statutární auditor mající oprávnění a neprovádějící povinný audit požadavkům nezávislosti vyhovuje, neboť v opačném případě by forma (držení oprávnění) zcela ustupovala obsahu (žádné zakázky povinného auditu).<sup>6</sup>

Je přitom patrné, že zákonodárce (na evropské úrovni) nepracuje s pojmy „činný statutární auditor“ nebo „osoba provádějící povinné audit“ nahodile. Tak např. umožňuje využití odborníků (expertů), kterými podle článku 26 odst. 1 písm. c) Nařízení mohou být také fyzické osoby činné jako statutární auditoři. V ustanoveních článku 21 upravujících nezávislost se přitom doplňuje, že takto využití odborníci nesmí být zapojeni do přijímání žádných rozhodnutí. To jen dále upevňuje výše nastíněný výklad, podle kterého je z hlediska naplnění nezávislosti rozhodná *absence činnosti mající povahu poskytování služeb povinného auditu*, nikoliv formální držení auditorského oprávnění.

Pro úplnost je však třeba dodat, že tento přístup nebude možné aplikovat na Prezidium Rady, neboť v tomto případě je nutné *kumulativně* zohlednit také článek 32 odst. 3 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek (dále jen „Směrnice“), kde se uvádí, že příslušný orgán (Rada) je *řízen osobami mimo profesi*, které mají znalosti z oblastí významných pro povinný audit. Řídící působnost v rámci Rady přináleží bezpochyby Prezidiu; osobou mimo profesi pak *nebude držitel auditorského oprávnění, byť by fakticky žádné povinné audity či jiné auditorské služby neposkytoval*.<sup>7</sup> Odlišnost podmínek aplikovaných na postavení členů Prezidia a disciplinárního výboru však není překvapující a vyplývá z logiky věci. Je třeba si uvědomit, že to je právě výkonný orgán Rady (Prezidium), který nese odpovědnost za celý systém veřejného dohledu,<sup>8</sup> kdežto disciplinární výbor vykonává jednu z nových pravomocí Rady (sankcionování), která má pojmově charakter bezprostředního rozhodování, nikoliv však veřejného dohledu.



### Kompetence disciplinárního výboru

Disciplinární výbor vykonává působnost Rady v prvním stupni v řízení o sankcích podle hlavy XI. zákona a provádí šetření podle § 40b. Šetření, jako poměrně zvláštnímu institutu, budu věnovat pozornost samostatně, v této části se zaměřím zejména na povahu přestupků a správních deliktů, o nichž má být rozhodováno DV. Tento článek neskýtá prostor pro detailní popis jednotlivých skutkových podstat, nicméně i bez toho lze rozeznat některé specifické prvky, jejichž znalost lze považovat za nezbytnou, a to zvláště ve srovnání se stávající působností Kárné komise KA ČR.

Dosavadní praxe uplatňovaná v rámci činnosti kárné komise byla spojena se sankcionováním tzv. správních disciplinárních deliktů. Těmi se typicky rozumí delikty fyzických osob, které jsou ve zvláštních právních vztazích k určité instituci, se zvláštními právy a povinnostmi vyplývajícími právě z tohoto služebního, zaměstnaneckého, resp. členského vztahu. Může se jednat o instituci státní, o profesní komory nebo jiné instituce (např. veřejné vysoké školy). Subjekt disciplinárního deliktu je speciální, nemůže jím být kdokoliv, ale pouze osoba příslušející k dané instituci. Objektem disciplinárního deliktu bude často profesní etika či odbornost výkonu povolání. Skutkové podstaty jsou zpravidla formulovány obecně, začasté odkazem na porušení

<sup>6</sup> Je samořejmé, že zapojení auditora (být nečinného) do činnosti DV není prvořadých otázkou. Taková osoba nadále zůstává členem Komory jako samosprávné korporace, musí plnit povinnost kontinuálního profesního vzdělávání a (být formálně) podléhá i systému zajištění kvality. Nelze apriori vyloučit její kandidaturu nebo zvolení do orgánů Komory apod. Tyto situace je třeba zvážit a případně na úrovni Statutu Rady upravit případy, které budou považovány za natolik kolizní, aby zakládaly pravomoc Prezidenta Rady k odvolání člena DV.

<sup>7</sup> Tomu odpovídá i stávající znění § 39a odst. 1 písm. g) ZoA, kde se jako jedna z podmínek členství v Prezidiu uvádí, že člen Prezidia není statutárním auditorem a nevykonával v období nejméně 3 let před jmenováním povinný audit.

<sup>8</sup> Viz článek 32 odst. 4 Směrnice: Příslušný orgán má konečnou odpovědnost za dohled nad: a) schvalováním a registrací statutárních auditorů a auditorských společností; b) přijímáním standardů profesní etiky a vnitřního řízení kvality auditorských společností a auditorských služeb, pokud tyto standardy nepřijímají nebo neschvalují jiné orgány členského státu; c) průběžným vzděláváním; d) systémem zajištění kvality; e) systémy vyšetřování a správními disciplinárními systémy.



určitých služebních či stavovských povinností.<sup>9</sup> Řízení o disciplinárních deliktech je upraveno typicky zákony, které zakládají disciplinární odpovědnost.<sup>10</sup>

Činnost disciplinárního výboru bude ve srovnání s kárnou komisí zjevně širší. To je dáno také tím, že se nejedná o správní orgán disponující kompetencí výlučně na půdorysu profesní samosprávy. Základní členění proto může být popsáno takto:

- (a) projednávání přestupků vybraných fyzických osob (§ 49a odst. 1 – 4 ZoA),
- (b) projednávání správních deliktů právnických a podnikajících fyzických osob (§ 49b odst. 1 – 6 ZoA),
- (c) projednávání správních deliktů Komory (§ 49c odst. 1 ZoA),
- (d) projednávání správních deliktů subjektů veřejného zájmu (§ 49d odst. 1 – 2 ZoA).<sup>11</sup>

Nutno nicméně dodat, že takto nastavené členění pozbude smyslu od 1. července 2017, kdy nabývá účinnosti nový zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Ten zcela reformuje dosavadní teoretické členění správnědeliktního jednání, když zavádí přestupky fyzických osob, přestupky podnikajících fyzických osob<sup>12</sup> a přestupky právnických osob.<sup>13</sup> V přechodném ustanovení § 112 odst. 1 pak výslovně uvádí, že *na přestupky a dosavadní jiné správní delikty, s výjimkou disciplinárních deliktů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona hledí jako na přestupky podle tohoto zákona*. Dopadům změn souvisejících s tímto novým právním předpisem se budu věnovat v samostatném článku, zde snad jen jedinou poznámku: Případy řešené kárnou komisí KA ČR si nadále podříží povahu disciplinárních deliktů, a procesní postup bude stejně jako nyní opřen zejména o správní řád. Věcnou povahou tytéž delikty auditorů projednávané disciplinárním výborem (nynější správní delikty právnických a podnikajících fyzických osob) budou však klasifikovány jako přestupky, a procesní postup se kromě správního řádu rozšíří také o pravidla uvedená v § 60 až 102 zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Tuto změnu lze jen uvítat, neboť správní řád jistě není procesním předpisem, který by zohledňoval veškeré zvláštnosti typické



pro řízení o správních deliktech a poskytoval tak dostatečnou oporu pro zajištění všech komponent spravedlivého procesu.

Vrátím-li se nicméně ke stávající úpravě, nelze pominout, že vytvoření kategorie správních deliktů právnických a podnikajících fyzických osob je v řadě ohledů problematické. Skutkové podstaty uvedené v § 49b ZoA totiž umožňují za vymezená protiprávní jednání postihnout *výlučně speciální subjekt*, kterým je buď auditorská společnost nebo statutární auditor vykonávající auditorskou činnost vlastním jménem a na vlastní účet. Otázkou zůstává, jakým způsobem přistupovat k ostatním statutárním auditorům, tedy typicky k těm, kteří jsou v pracovněprávním vztahu vůči subjektům jmenovaným v předchozím textu a na něž citované ustanovení zjevně nedopadá, neboť *nejsou podnikající fyzickou osobou ani osobou právnickou* (dále jen „auditor-zaměstnanec“).<sup>14</sup>

Zákonodárce zjevně předpokládá tzv. přičítání odpovědnosti<sup>15</sup>, kdy za případná pochybení auditora-zaměstnance bude odpovídat právnická osoba (auditorská společnost) nebo auditor vykonávající auditorskou činnost vlastním jménem a na vlastní účet. Půjde tak

<sup>9</sup> Srov. § 25 odst. 1 ZoA: *Za zaviněné porušení povinnosti stanovené tímto zákonem, jiným právním předpisem upravujícím výkon auditorské činnosti, etickým kodexem, vnitřními předpisy Komory nebo auditorskými standardy podle § 18, které není správním deliktem podle hlavy XI (dále jen „kárné provinění“), může Komora statutárnímu auditorovi uložit některé z těchto opatření...*

<sup>10</sup> Prášková, H.: *Základy odpovědnosti za správní delikty*. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2013, s. 149-151.

<sup>11</sup> V souvislosti s těmito správními delikty lze jen doporučit, aby auditoři subjektů veřejného zájmu upozornili své klienty na konkrétní povinnosti podle ZoA a také na možnost ukládání sankcí za protiprávní jednání vymezené v jednotlivých skutkových podstatách.

<sup>12</sup> Dosud nazýváno jako „správní delikty podnikajících fyzických osob“.

<sup>13</sup> Dosud nazýváno jako „správní delikty právnických osob“.

<sup>14</sup> Uvedenou logiku potvrzuje i ustanovení § 3 odst. 3 ZoA, ve kterém se uvádí, že statutární auditor vykonává auditorskou činnost vlastním jménem a na vlastní účet nebo pro jiného auditora v rámci základního pracovněprávního vztahu nebo jako společník auditorské společnosti.

<sup>15</sup> Přičítání odpovědnosti je teoretickou kategorií, která nicméně od nabytí účinnosti zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich nalezne konkrétní vyjádření i na úrovni právní normy. Pro právnické osoby se přičítání odpovědnosti upravuje v § 20 odst. 1 a 2 cit. zák., pro fyzické osoby pak v § 22 odst. 2 a 3. K teoretickému vymezení viz v podrobnostech Prášková, H.: *Základy odpovědnosti za správní delikty*, s. 157 – 161.

o objektivní odpovědnost s liberačním důvodem uvedeným v § 49e ZoA, podle kterého právnická osoba a podnikající fyzická osoba za správní delikt *neodpovídá, jestliže prokáže, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby porušení právní povinnosti zabránila*. Pokud by měl být auditor-zaměstnanec bezprostředně stíhán za své protiprávní jednání, muselo by být vymezeno v rámci odpovědnosti za přestupek, eventuálně správní delikt fyzické osoby.

Praktický případ si lze představit takto (uvedené názvy a jména jsou fiktivní):

Podle § 49b odst. 3 písm. b) ZoA se statutární auditor vykonávající auditorskou činnost vlastním jménem a na vlastní účet nebo auditorská společnost dopustí správního deliktu tím, že *při provádění povinného auditu subjektu veřejného zájmu nedodrží etický kodex*. V konkrétním případě byla jako auditor určena klientem První banka, a.s., auditorská společnost Audit Best, s.r.o. a auditorskou zprávu pak podepsal její zaměstnanec, auditor Jan Horák. Vzhledem k tomu, že skutková podstata správního deliktu předpokládá odpovědnost auditorské společnosti, přičte se Audit Best jednání jejího zaměstnance, auditora Jana Horáka, jímž tento porušil etický kodex při provádění povinného auditu dotčeného klienta. K projednání věci bude příslušný disciplinární výbor Rady, nicméně účastníkem a sankcionovanou osobou bude jen auditorská společnost Audit Best. Ta se může své odpovědnosti zprostit, pokud unese tzv. liberační důvody, jak byly tyto již citovány. Auditor Jan Horák za své pochybení přímo sankcionován nebude, a ani v rejstříku vedeném Komorou auditorů se u jeho jména neobjeví žádná sankce.<sup>16</sup>

Sankcionování auditora-zaměstnance nebude v tomto případě možné docílit ani pomocí návrhového oprávnění kontrolního výboru Rady podle § 26 odst. 1 ZoA, jehož využitím by bylo zahájeno řízení před kárnou komisí KA ČR. Tento postup naráží na bariéry vytvořené evropskou legislativou. Článek 24 Nařízení v odstavci 1 písm. c) stanoví, že z možnosti přenesení úkolů příslušného orgánu (Rady) je vyřazeno ukládání sankcí v souvislosti s přezkumy zajištění kvality *povinných auditů subjektů veřejného zájmu*.<sup>17</sup> Lze proto uzavřít s tím, že pokud by zmíněné návrhové oprávnění kontrolního výboru bylo využito, měla by kárná komise postoupit věc podle § 12 správního řádu věcně příslušnému orgánu. Tímto orgánem by byla Rada, která

je sice k projednání takového protiprávního jednání nepochybně věcně příslušná, zásadně však na principu přičitatelnosti, a nemůže proto svoji pravomoc bezprostředně uplatnit proti statutárnímu auditorovi-zaměstnanci. Tím se kruh uzavírá se závěrem, že uložení sankce bezprostředně odpovědné fyzické osobě je procesně nedosažitelné. Pokud by kárná komise i přes uvedené omezující kautely ve věci přijala meritorní rozhodnutí, bylo by toto od počátku nicotné pro absolutní nedostatek věcné příslušnosti ve smyslu § 77 odst. 1 správního řádu.

Pro úplnost výkladu dodávám, že řešení neshledávám ani v aplikaci § 6 zákona o přestupcích, kde se uvádí, že *za porušení povinnosti uložené právnické osobě odpovídá podle tohoto zákona ten, kdo za právnickou osobu jednal nebo měl jednat, a jde-li o jednání na příkaz, ten, kdo dal k jednání příkaz*. Názor na to, jak přistupovat k takovému pravidlu umožňujícímu souběžné trestání právnické osoby a jednající fyzické osoby se značně liší. Bez ohledu na tyto odlišnosti v názorech je však jeho aplikace – jak uvidíme dále – stejně vyloučena. Podle zastánců této úpravy má správní orgán povinnost, stíhá-li právnickou osobu za správní delikt podle zvláštního zákona, „dohledávat“ ještě konkrétní jednající fyzickou osobu (zásada legality). Když ji nalezne, bude zkoumat, zda svým jednáním nenaplnila znaky některého z přestupků podle přestupkového nebo zvláštního zákona. Opačný názor je založen na tvrzení, že citované ustanovení o souběžném postihu se uplatní jen tehdy, neobsahuje-li zvláštní zákon skutkovou podstatu správního deliktu právnické osoby. Pokud správní delikt právnické osoby existuje, má být stíhána pouze tato právnická osoba, a nikoliv souběžně i konkrétní jednající fyzické osoby. Argumentem pro tento názor je princip *ultima ratio* správního trestání, zásada přiměřenosti a zásada procesní ekonomie.<sup>18</sup>

Bez ohledu na doktrinární spory, pro praxi nutno uvést, že stíhání jednající fyzické osoby stejně předpokládá, že její vlastní jednání bude vtěleno do skutkové podstaty přestupku: *ustanovení § 6 zákona o přestupcích stanoví možnost její odpovědnosti, není však použitelnou skutkovou podstatou správně-deliktního jednání*. Stejně tak nelze odpovědnost fyzické osoby opřít o existující skutkovou podstatu správního deliktu právnické osoby, za niž jednala. To plyne z principů správního trestání, neboť nastíněný postup by byl

<sup>16</sup> Vytvoření jednotné koncepce přičítání odpovědnosti pro právnické osoby i podnikající fyzické osoby má logiku a odůvodnění v tom, že i podnikající fyzická osoba může jednat prostřednictvím svých zaměstnanců. Jejich protiprávní jednání se jí pak přičítá stejně jako v případě zaměstnanců právnické osoby. Kdyby totiž podnikající fyzická osoba odpovídala sama za přestupek, pak by jí podle současné právní úpravy nebylo možné přičítat jednání jejich zaměstnanců. Možností by bylo vytvořit skutkové podstaty přestupků, jejichž subjektem by byl zaměstnanec podnikající fyzické osoby. Pak by ovšem vznikla nerovnost jiného druhu: zatímco zaměstnanci fyzické osoby by odpovídali za přestupek a mohla by jim hrozit i pokuta ve značné výši, zaměstnanci právnické osoby by mohli být postiženi primárně nikoli za správní delikt, ale pouze v rámci náhrady škody způsobené zaměstnavateli – právnické osobě. (Prášková, H.: Základy odpovědnosti za správní delikty, s. 163)

<sup>17</sup> Výjimka z úplného zákazu přenesení úkolů tohoto typu (sankcionování) je sice možná, avšak za splnění podmínky, že se bude jednat o orgán nebo subjekt, kde je *většina osob podílejících se na správě a řízení nezávislá na auditorské profesi* (viz článek 24 odst. 4 Nařízení). To z povahy věci Komora auditorů ani její kárná komise nespĺňují.

<sup>18</sup> Prášková, H.: Základy odpovědnosti za správní delikty, s. 166.

nepovolenou analogií rozšiřující „personální“ dopad konkrétní skutkové podstaty předpokládající speciální subjekt (právníckou osobu). Zákon o auditorech odpovídající skutkové podstaty přestupků fyzických osob neobsahuje, a proto lze i tento argumentační okruh uzavřít s tím, že platí závěry popsané detailně v předchozím textu.

Poněkud jiná situace nastává v případě, kdy auditor-zaměstnanec bude provádět pro klienta, který je subjektem veřejného zájmu, *jiné auditorské služby než povinný audit*, případně se budou kontrolní zjištění týkat spisů klientů, kteří vůbec nemají status subjektu veřejného zájmu. V této souvislosti Rada již řešila konkrétní dotaz položený Českou národní bankou, která při výkonu dohledové činnosti nad subjekty finančního trhu identifikovala nedostatky v postupu auditora při ověření řídicího a kontrolního systému klienta. Následně se obrátila na Radu, zda je v takovém případě kompetentním orgánem k projednání a rozhodování věci disciplinární výbor nebo kárná komise Komory. Z hlediska protiprávního jednání se jednalo o interpretaci skutkové podstaty uvedené § 49b odst. 3 ZoA, dle které se *statutární auditor vykonávající auditorskou činnost vlastním jménem a na vlastní účet nebo auditorská společnost dopustí správního deliktu tím, že při provádění povinného auditu subjektu veřejného zájmu v rozporu s § 18 nepostupuje v souladu s auditorskými standardy upravenými právem Evropské unie a s auditorskými standardy vydanými Komorou nebo vnitřními předpisy Komory podle § 21 odst. 1 písm. a).*

Rada ve svém vyjádření konstatovala, že s ohledem na vymezení skutku může disciplinární výbor zjevně projednávat a rozhodovat pouze ty případy, kdy jsou auditorské standardy porušeny nikoliv při jakémkoliv auditorské činnosti ve smyslu § 2 písm. c) ZoA, ale výlučně *v rámci jedné podmnožiny těchto činností, tj. při povinném auditu účetní závěrky klienta, který je subjektem veřejného zájmu*. Tento závěr proto vylučuje DV jako kompetentní orgán k zahájení řízení o takovém správním deliktu. To nicméně neznamená, že by pochybení auditora nebylo postižitelné v rámci sankčního řízení. Jak vyplývá z § 25 odst. 1 ZoA, za zaviněné porušení povinností stanovených zákonem o auditorech, jiným právním předpisem upravujícím výkon auditorské činnosti, etickým kodexem, vnitřními předpisy Komory nebo auditorskými standardy podle § 18, *kteří není správním deliktem podle hlavy XI*, může Komora

statutárnímu auditorovi uložit některé ze zákonem jmenovaných kárných opatření. Podle § 26 ZoA přísluší takové rozhodnutí kárné komisi, a to v řízení zahájeném z moci úřední nebo na návrh; jedním z kvalifikovaných navrhovatelů a následně účastníků řízení přitom může být také Česká národní banka.

Tomuto postupu nijak nebrání ani skutečnost, že pochybení auditora bylo identifikováno v souvislosti s auditorskými službami poskytnutými klientovi, který je subjektem veřejného zájmu. Podle článku 24 Nařízení totiž platí, že členské státy *nemohou přenést* mimo příslušný orgán (tj. Radu v českých podmínkách) pouze ukládání sankcí v souvislosti s přezkumy zajištění kvality *povinných auditů* subjektů veřejného zájmu. Není proto nikterak vyloučeno, aby o pochybení auditora v souvislosti s ověřením řídicího a kontrolního systému klienta SVZ rozhodovala a sankci ukládala kárná komise, neboť se v daném případě *zjevně nejedná o přenos sankční pravomoci v souvislosti s povinným auditem účetní závěrky subjektu veřejného zájmu*.

Obecné závěry plynoucí z odpovědi na tento dotaz České národní banky jsou přitom zásadní i pro vlastní činnost Rady, konkrétně pak z hlediska stíhatelnosti nedostatků identifikovaných v práci auditora, který se ve smyslu § 24 odst. 5 ve spojení s § 39b odst. 4 písm. a) ZoA<sup>19</sup> považuje za auditora (alespoň jednoho) subjektu veřejného zájmu. Do vzorku spisů vybraných pro kontrolu na základě analýzy rizik jsou zařazeny také spisy ke klientům, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu. Je přitom zřejmé, že vymezení vybraných skutkových podstat správních deliktů v rozhodovací kompetenci DV předpokládá, že stíhané pochybení auditora nastalo *v souvislosti s povinným auditem klienta SVZ, nikoliv při auditu klientů, kteří tento status nemají*. Pokud bychom v takovém případě nedovodili pravomoc kárné komise k rozhodování a sankcionování, nebylo by možné tyto nedostatky vůbec stíhat. Stejně tak by se zjevně zbytečným stalo i návrhové oprávnění kontrolního výboru Rady plynoucí z ustanovení § 26 odst. 1 ZoA.<sup>20</sup>

### Šetření prováděné Radou

Podle ustanovení § 40b ZoA je Rada oprávněna prostřednictvím disciplinárního výboru<sup>21</sup> provést pro účely veřejného dohledu šetření u

a) auditora provádějícího povinný audit subjektu veřejného zájmu,

<sup>19</sup> § 24 odst. 5 ZoA: Za auditora provádějícího povinný audit alespoň jednoho subjektu veřejného zájmu se pro účely systému zajištění kvality považuje auditor, který provedl povinný audit u subjektu veřejného zájmu a) podle čl. 26 odst. 2 písm. a) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014, a to po dobu 3 let od počátku účetního období, za které tento povinný audit u subjektu veřejného zájmu provedl, b) podle čl. 26 odst. 2 písm. b) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014, a to po dobu 6 let od počátku účetního období, za které tento povinný audit u subjektu veřejného zájmu provedl. Ustanovení § 39b odst. 4 písm. a) pak stanoví následující: Kontrolní výbor organizuje a řídí kontroly kvality u auditora provádějícího povinný audit alespoň jednoho subjektu veřejného zájmu a podle § 24h a 24i a čl. 26, 31 a 32 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014.

<sup>20</sup> § 26 odst. 1 ZoA: (1) O uložení opatření podle § 25 rozhoduje kárná komise Komory v řízení zahájeném z moci úřední nebo na návrh ministra financí, dozorčí komise, kontrolního výboru, orgánu státního dozoru nebo České národní banky.

<sup>21</sup> Kompetence DV vyplývá výslovně z § 39b odst. 4 ZoA.

- b) člena sítě, do níž patří auditor provádějící povinný audit subjektu veřejného zájmu se sídlem na území České republiky,
- c) osob podílejících se na auditorské činnosti auditora provádějícího povinný audit subjektu veřejného zájmu,
- d) subjektu veřejného zájmu a
- e) Komory.

Pro lepší srozumitelnost je třeba uvést, že šetření představuje zvláštní „vyšetřovací“ institut, který je nicméně ovládan stejnými procesními pravidly jako „běžné“ kontroly kvality. Zákonodárce totiž v § 50 odst. 2 ZoA stanoví, že *není-li uvedeno jinak, postupuje se ve všech kontrol kvalitě podle § 24 až 24i a šetření podle § 40b podle kontrolního řádu*. Z věcného hlediska se proto zdá racionální využít tento institut tam, kde není možné provést kontrolu kvality, tj. zejména v případech podezření na spáchání správního deliktu subjektem veřejného zájmu (§ 49d ZoA) nebo Komorou (§ 49c ZoA). V ostatních případech bude disciplinární výbor spoléhat spíše na kontroly kvality, neboť procesní postup je téměř shodný a kontrolori kvality disponují rutinní praktickou znalostí postupů podle kontrolního řádu.

Teoreticky je šetření zřejmě zamýšleno jako institut, který má sloužit k prověření určitých skutečností, které mohou zakládat důvod pro *následné* zahájení správního řízení z moci úřední. Vzhledem k poměrně

komplikovanému procesu provádění šetření lze vždy doporučit zvážení jiných právních institutů, které v konečném důsledku mohou vést k témuž sledovanému cíli. Mám na mysli zejména ustanovení § 137 správního řádu. To umožňuje správnímu orgánu žádat od třetích osob vysvětlení k prověření oznámení, ostatních podnětů a vlastních zjištění; k zajištění splnění této procesní povinnosti lze využít institutů předvolání a předvedení. O podání vysvětlení se sepisuje záznam a nelze je použít jako důkazní prostředek v navazujícím řízení.

### Závěr

Jak je patrné z předchozího výkladu, pravidla upravující členství v DV i kompetenční rámec vlastní činnosti přináší – zcela přirozeně – řadu otázek, jejichž zodpovězení je nezbytným předpokladem zákonnosti činnosti disciplinárního výboru. V této souvislosti jsem přesvědčen, že právě důsledná teoretická analýza právní úpravy velmi napomohla tomu, aby byly odstraněny jakékoliv nejasnosti v těchto oblastech a DV od samého počátku své rozhodovací praxe fungoval jako plně profesionální a práva znalý orgán. Pokračování v dalším čísle časopisu Auditor se zaměří na uplatnění konkrétních principů správního rozhodování, problematiku zveřejňování rozhodnutí DV a zahazování sankcí.

**JUDr. Milan Cigánek**

právník Rady pro veřejný dohled nad auditem  
a tajemník disciplinárního výboru



## Dostupné informace z katastru nemovitostí

V současné době je možné získat řadu informací o nemovitostech z veřejně dostupných zdrojů. Tímto článkem bych rád upozornil na méně známé aplikace katastru nemovitostí a z nich dosažitelné údaje, které mohou být velmi zajímavé.

### Nahlížení do katastru nemovitostí

Jedná se o aplikaci dostupnou na internetové adrese <http://nahlizeniidokn.cuzk.cz/>, ve které je možné dohledat základní informace o nemovitostech zapsaných v katastru nemovitostí a pomocí které lze nahlížet do aktuální podoby katastrální mapy. Tato aplikace je veřejně dostupná bez nutnosti registrace. Neregistrovaný uživatel je ovšem omezen tzv. captcha kódy, které uživatele nutí opisovat náhodný text do příslušných políček při vyhledávání nové nemovitosti. Tomuto omezení je možné se vyhnout založením si účtu k dálkovému přístupu do katastru nemovitostí, který je zdarma. V případě nahlížení přes registrovaný účet k dálkovému přístupu již uživatel není captcha kódy omezen a umožňuje mu to rychlejší a efektivnější práci.

### Veřejný dálkový přístup

Tato aplikace vznikla jako podpora pro možnost získávání dat a informací z registru územní identifikace, adres a nemovitostí, též nazývané jako Ruian. Jde o veřejnou, neplacenou aplikaci dostupnou bez jakékoliv registrace na adrese <http://vdp.cuzk.cz/>. Veřejný dálkový přístup obsahuje údaje o územních prvcích, územně evidenčních jednotkách, adresy a územní identifikace a dále vybrané technicko-ekonomické atributy staveb. Je důležité mít ovšem na paměti, že většina údajů ve veřejném dálkovém přístupu není referenčními údaji. Veřejný dálkový přístup je propojen s nahlížením do katastru nemovitostí a katastrální mapou. Mezi technicko-ekonomické atributy uváděné ve veřejném dálkovém přístupu patří datum dokončení stavby, počet bytů, zastavěná a podlahová plocha, obestavěný prostor, počet podlaží a vchodů, druh svíslé nosné konstrukce, informace o napojení stavby na jednotlivé inženýrské sítě a způsobu vytápění a informace o vybavení stavby výtahem. Nutno podotknout, že v rámci Ruian nejsou dosud evidovány všechny stavby, lze ovšem odhadovat, že k začátku roku 2017 obsahoval informace o zhruba polovině staveb v ČR, přičemž data jsou neustále doplňována ze strany Českého úřadu zeměměřického a katastrálního a stavebních úřadů.

### Dostupné informace o realizovaných cenách nemovitostí

V souvislosti s účinností zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí, jsou od 1. ledna 2014 evidovány v katastru nemovitostí cenové údaje. Ceny jsou

evidovány dle listin přijatých katastrem nemovitostí, na jejichž základě se uskutečňuje vklad do katastru. Z tohoto důvodu jsou ceny evidovány v rozsahu listiny, nikoliv dle jednotlivých nemovitostí. V aplikaci nahlížení do katastru nemovitostí lze nicméně dohledat informace, zda nemovitost byla předmětem řízení, i s cenovým údajem, a jaké nemovitosti byly předmětem jednoho vkladového řízení. V rámci nahlížení do katastru je možné dohledat informace, které nemovitosti byly předmětem řízení se zapsaným cenovým údajem, a to jedním ze tří uvedených způsobů:

- vyhledáním příslušné nemovitosti a ověřením, zda byla předmětem řízení se zapsaným cenovým údajem,
- vytvořením seznamu všech řízení včetně identifikace nemovitostí se zaznamenaným cenovým údajem nebo
- na základě katastrální mapy – grafická část Nemovitosti s cenovým údajem.

Výše uvedenými způsoby je možné identifikovat nemovitosti, které byly od 1. ledna 2014 předmětem vkladu se zapsaným cenovým údajem v katastru. Nalezení vhodných nemovitostí se známým cenovým údajem v konkrétní lokalitě usnadňuje především grafická část cenové mapy, v jejímž rámci je možné nastavit příslušné roky, které nás zajímají (od roku 2014). Práci zde také usnadňuje následující značení nemovitostí s cenovým údajem:

- zelená plná barva označuje parcely (pozemky),
- růžová plná barva označuje stavby,
- růžová šrafovaná barva představuje prodané jednotky (bytové a nebytové),
- zelená šrafovaná barva označuje práva stavby se známým cenovým údajem.

Prostřednictvím nahlížení do katastru nemovitostí je tedy možné identifikovat nemovitosti, u nichž je známý cenový údaj, a to nejdříve od 1. ledna 2014, cena ovšem tímto způsobem zjistitelná není. Cenový



údaj je dostupný prostřednictvím dálkového přístupu a je zpoplatněn částkou 50 Kč za 1 stranu A4 výstupu do PDF, případně cenou 10 Kč za 1 stranu A4 výstupu ze Sbírký listin, která je popsána v následující kapitole. Na 1 stranu A4 se vejde až cca 20 cenových údajů o nemovitostech, které je možné zadávat dle označení nemovitosti (parc. č., č.p. apod.) nebo podle čísla řízení.

### Zpřístupnění sbírky listin

V návaznosti na zákon č. 358/2013 Sb., o poskytování údajů z katastru nemovitostí, byla od 1. ledna 2016 zpřístupněna Sbírká listin v rámci dálkového přístupu ke katastru nemovitostí. Uživatelé dálkového přístupu musí o zpřístupnění sbírky listin zažádat příslušným

formulářem. Ve sbírce listin lze elektronickou formou dohledat např. nabývací tituly příslušné transakce (kupní smlouvy), návrh na vklad, smlouvy o zřízení věcného břemene a jiné listiny ukládané na katastru do sbírky listin. Listinu lze stáhnout vždy pouze jako úplnou, přičemž prostřednictvím dálkového přístupu jsou dostupné veškeré listiny zaevidované katastrem nemovitostí od roku 2014 včetně.

Informace o cenách nemovitostí a kopie listin ze sbírky listin lze poskytnout pouze osobě, která prokáže svou totožnost. To je zajištěno registrací do dálkového přístupu ke katastru nemovitostí.

**Martin Hanzal**

specialista na oceňování nemovitostí

právo

## Novela zákoníku práce v roce 2017

Poslanecká sněmovna v době psaní tohoto článku projednávala návrh novely zákoníku práce (blíže sněmovní tisk č. 903). V případě, že tato novela nabude účinnosti 1. července 2017, jak je navrhováno, dojde k několika důležitým změnám v řadě oblastí pracovněprávních vztahů.

### Institut vrcholového řídicího zaměstnance

Jednou ze zásadních koncepčních změn, kterou novela přináší, je zavedení institutu tzv. **vrcholového řídicího zaměstnance** (nový § 12 zákoníku práce). Jedná se o zvláštní kategorii vedoucích zaměstnanců v přímé řídicí působnosti statutárního orgánu zaměstnavatele – právnické osoby nebo zaměstnavatele – fyzické osoby a vedoucích zaměstnanců, kteří jim jsou bezprostředně podřízeni (tato definice není přitom totožná se stávající definicí „vedoucího zaměstnance“ uvedenou v § 11 zákoníku práce, ani s definicí v § 73 zákoníku práce, kde je uvedena možno sjednat odvolání z místa vedoucího zaměstnance za současného sjednání práva se místa vedoucího zaměstnance vzdát). Předpokladem pro klasifikaci pracovníka jako vrcholového řídicího zaměstnance by měla být i určitá **výše měsíční hrubé mzdy** (nebo složky mzdy), a to nejméně ve výši **75 tisíc Kč měsíčně** (původně byla navrhována částka vyšší – 100 tisíc Kč měsíčně). Bude nutné, aby mzda v této výši byla se zaměstnancem sjednána (např. v pracovní smlouvě), nebude postačovat jednostranné stanovení ze strany zaměstnavatele, např. určením mzdovým výměrem. Není se však třeba bát, že by se vrcholovým řídicím zaměstnancem stal bez dalšího automaticky každý vedoucí zaměstnanec, který splňuje výše uvedené podmínky. Vždy bude třeba, aby mezi

vedoucím zaměstnancem splňujícím uvedené podmínky a jeho zaměstnavatelem **byla uzavřena příslušná dohoda** o tom, že zaměstnanec bude považován za „vrcholového řídicího zaměstnance“. Takoví zaměstnanci si pak budou sami rozvrhovat pracovní dobu, přičemž pro ně bude platit omezení, že pracovní doba nesmí překročit 48 hodin týdně (délka směny u nich však může být delší než 12 hodin). Současně jim nevznikne nárok na některé příplatky (například příplatek za práci přesčas, za práci v sobotu a v neděli, za práci ve svátek a za noční práci). I u těchto zaměstnanců však bude nutno evidovat pracovní dobu ve smyslu § 96 zákoníku práce, dodržovat přestávky v práci a minimální odpočinek mezi směnami. Dále je navrhováno, aby vrcholovému řídicímu zaměstnanci nepřisloužela náhrada mzdy při důležitých překážkách v práci, s výjimkou náhrady mzdy při dočasné pracovní neschopnosti – viz nový § 317b zákoníku práce.

### Změna ve způsobu stanovení rozsahu dovolené

Zásadní změny se dotknou také dosavadní právní úpravy dovolených, přičemž účinnost těchto změn by měla nastat až k **1. lednu 2018**. V této souvislosti je třeba zejména zmínit, že nárok na dovolenou by již neměl být dále odvozován od počtu odpracovaných dnů zaměstnance, ale měl by být založen na jeho týdenní pracovní době, a **nově se bude stanovovat v hodinách**. Cílem této změny je zejména zjednodušení způsobu výpočtu nároku na dovolenou v případech, kdy je zaměstnancům rozvrhována pracovní doba nerovnoměrně nebo mají odlišně dlouhé směny. V souvislosti s novým způsobem výpočtu nároku na dovolenou dochází i ke zrušení stávajícího institutu „dovolená za odpracované dny“.

Výměra dovolené zůstává stanovena v týdnech, a pokud v rámci legislativního procesu nedojde ke změnám, tak bude stále činit min. 4 týdny v kalendářním roce u zaměstnanců v soukromé sféře. Zaměstnanci, jehož pracovní poměr bude u zaměstnavatele trvat nepřetržitě 52 týdnů v kalendářním roce, bude náležet dovolená v délce jeho stanovené týdenní pracovní doby vynásobené výměrou dovolené v týdnech. Např. u zaměstnance s týdenní pracovní dobou ve výši 40 h a výměrou dovolené v délce 4 týdny bude činit nárok na dovolenou 160 hodin za rok. Případná práce přesčas by neměla mít na výši nároku na dovolenou vliv. Pokud pracovní poměr zaměstnance nebude trvat celý kalendářní rok, bude mu náležet poměrná část dovolené za předpokladu, že v daném kalendářním roce konal práci alespoň po dobu 4 týdnů. Takový zaměstnanec pak bude mít nárok na dovolenou ve výši 1/52 jeho stanovené týdenní pracovní doby vynásobené výměrou dovolené v týdnech a počtem odpracovaných týdnů. Nárok na dovolenou se bude zakrouhlovat na hodiny nahoru. Dovolená by neměla být čerpána po hodinách, v zásadě minimálně v rozsahu jedné směny a jen výjimečně v délce jedné poloviny směny.

Pokud jde o **krácení dovolené**, nově bude zaměstnavatel moci krátit dovolenou jen za neomluveně zameškanou směnu (pracovní den), a to o počet neomluveně zameškaných hodin (v poměru jedna ku jedné). Neomluvená zameškání kratších částí jednotlivých směn bude možné sčítat. I pokud dojde ke krácení dovolené, musí být zaměstnanci, jehož pracovní poměr u zaměstnavatele trval po celý kalendářní rok, vždy poskytnuta dovolená v délce nejméně tří týdnů (dosud dva týdny).

### Převedení zaměstnance na jinou práci

Změnám se nevyhne ani dosavadní právní úprava a možnosti zaměstnavatele jednostranně převést zaměstnance na jinou práci bez souhlasu převáděného zaměstnance (§ 41 zákoníku práce). Tam, kde zákoník práce dosud zaměstnavateli ukládal povinnost převést zaměstnance na jinou práci, dojde k modifikaci této povinnosti zaměstnavatele na **povinnost nabídnout zaměstnanci jinou pro něho vhodnou práci** (nabídková povinnost zaměstnavatele) s tím, že pokud taková práce spočívá v činnostech, k nimž se zaměstnanec smluvně nezavázal, bude toto přeřazení možné realizovat jen se souhlasem zaměstnance, resp. na základě dohody o změně obsahu pracovního poměru. Pokud zaměstnavatel tuto svoji zákonem stanovenou nabídkovou povinnost splní a zaměstnanec přesto odmítne návrh na změnu sjednaného druhu práce akceptovat, bude tato situace posuzována jako překážka v práci na straně zaměstnance, u níž nebude dotčenému zaměstnanci příslušet náhrada mzdy.

Pokud zaměstnavatel nebude mít pro zaměstnance jinou vhodnou práci nebo pokud mu ji nenabídne,

bude se jednat o překážku v práci na straně zaměstnavatele a zaměstnanci bude po dobu jejího trvání náležet náhrada mzdy ve výši průměrného výdělku. To nebude platit pouze v případě, pokud zaměstnavatel nebude mít pro zaměstnance jinou vhodnou práci a zaměstnanec svým zaviněným jednáním způsobí, že nemůže konat dosavadní práci (z důvodu pravomocného rozhodnutí soudu či jiného orgánu nebo pokud dočasně pozbyl předpoklady pro výkon sjednané práce).

Nově bude mít zaměstnavatel možnost přidělit zaměstnanci bez jeho souhlasu jinou práci, než která mezi nimi byla sjednána, pouze na nezbytně nutnou dobu a bude-li to třeba k odvrácení mimořádné či živelní události nebo jiné hrozící nehody.

### Home office

V médiích jsou poměrně hodně diskutovány navrhované změny v oblasti práce z domova (výkonu práce mimo pracoviště zaměstnavatele). Z důvodu posílení prostoru pro lepší propojení pracovního a rodinného života zaměstnanců přistoupil zákonodárce k úpravě podmínek rovněž tohoto institutu (§ 317 a 317a zákoníku práce). Pokud na základě dohody se zaměstnavatelem bude zaměstnanec vykonávat práci mimo pracoviště zaměstnavatele a současně si bude moci rozvrhnout pracovní dobu sám, na jeho pracovněprávní vztah se i nadále nebudou vztahovat některá ustanovení zákoníku práce upravující pracovní dobu, překážky v práci a odměňování (nebude mu náležet příplatek za práci přesčas, za práci ve svátek, za práci v sobotu a v neděli a za noční práci). V případě tzv. důležitých osobních překážek v práci nebude takovému zaměstnanci náležet náhrada mzdy, s výjimkou náhrady při pracovní neschopnosti.

I v případě práce z domova (bez ohledu na to, jestli si pracovní dobu rozvrhuje zaměstnanec sám nebo mu ji stanovuje zaměstnavatel) však bude nadále platit, že se jedná o závislou práci vykonávanou na náklady zaměstnavatele. Zaměstnavatel bude povinen zajistit zaměstnanci technické a programové vybavení potřebné pro výkon práce a zajišťovat ochranu údajů, které se zpracovávají dálkovým přenosem mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem. Zaměstnanec bude v této souvislosti povinen chránit zpracovávaná data. Zaměstnavatel dále bude při výkonu práce zaměstnance mimo pracoviště zaměstnavatele **povinen hradit náklady spojené s komunikací** mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem **a další náklady**, které zaměstnanci při výkonu práce mimo pracoviště zaměstnavatele vzniknou. Tyto náklady přitom nebudou moci být zahrnuty ve mzdě zaměstnance. Strany si však úhradu výše uvedených nákladů budou moci sjednat **paušální částkou**. Je otázkou, jakým způsobem se praxe vypořádá s některými zákonnými povinnostmi zaměstnavatele, zejména pokud jde o povinnosti plnící ze zajištění bezpečnosti a ochrany zdraví při práci. Ani projednávaná novela totiž tuto problematiku výslovně neupravuje.

Aby při práci zaměstnanců z domova nedocházelo k jejich izolaci, což zákonodárce považuje za nežádoucí jev, budou mít zaměstnavatelé povinnost zajistit zaměstnancům pracujícím z domova (na jejich žádost) možnost setkávat se s ostatními zaměstnanci, standardně na pracovišti zaměstnavatele.

### Přechod práva a povinností

Podle stávající právní úpravy § 338 zákoníku práce dochází k přechodu práv a povinností z pracovněprávních vztahů zaměstnanců automaticky v každém případě při převedení činností nebo úkolů zaměstnavatele nebo jejich části k jinému způsobilému zaměstnavateli. Přitom není jakkoliv zohledněna hospodářská jednotka, ani skutečnost, zda jde o tzv. insourcing nebo outsourcing. Tato úprava činí v praxi nemalé potíže, proto zákonodárce přistoupil ke zpřesnění právní úpravy a stanovil v novém § 338 odst. 3 zákoníku práce **podmínky, které musí být při převodu činnosti zaměstnavatele nebo jeho části na jiného zaměstnavatele nově splněny**. Jedná se o následující podmínky:

- činnosti budou po převodu vykonávány stejným či obdobným způsobem a rozsahem,
- nejedná se zcela nebo převážně o dodávání zboží,
- bezprostředně před převodem existuje organizovaná skupina zaměstnanců vykonávající činnosti, o než se jedná,
- nejde o jednorázové činnosti ani činnosti vykonávané krátkodobě a
- dojde rovněž k převodu hmotného majetku, případně alespoň práva jeho užívání či požívání.



Spolu s již uvedeným dojde i ke změně právní úpravy výpovědi zaměstnance z důvodu přechodu práv a povinností z pracovněprávního vztahu na jiného zaměstnavatele dle § 51a zákoníku práce. Nově bude platit, že pracovní poměr zaměstnance skončí nejpozději dnem předcházejícím dni nabytí účinnosti přechodu práv a povinností, pokud zaměstnanec podal výpověď z pracovního poměru nejpozději do 15 dnů ode dne, kdy byl o takovém přechodu informován. Pokud k přechodu práv a povinností z pracovněprávního vztahu zaměstnance na jiného zaměstnavatele dojde, aniž by o tom byl dotčený zaměstnanec informován v souladu se zákoníkem práce (tj. nebyl informován vůbec nebo pozdě), bude dotčený zaměstnanec moci dát výpověď z pracovního poměru do dvou měsíců ode dne, kdy k danému přechodu práv a povinností došlo. Výpovědní doba bude v takovém případě činit pouze 15 dní. Dnes zaměstnanec může v souvislosti s přechodem práv a povinností dát výpověď tzv. ze dne na den, a to až do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti přechodu práv a povinností. Nová úprava by tedy měla toto právo omezit.

### Ostatní

Další navrhovanou změnou je např. zavedení **povinnosti zařadit zaměstnankyni či zaměstnance vracející se do práce po ukončení rodičovské dovolené zpět na původní práci a pracoviště**. Dosud se tato povinnost týkala jen zaměstnankyň vracejících se z mateřské dovolené (příp. zaměstnanců vracejících se z rodičovské dovolené odpovídající délce mateřské dovolené). Při návratu z rodičovské dovolené byl zaměstnavatel dosud omezen pouze sjednaným druhem práce dle pracovní smlouvy.

Zaměstnavatel by nově měl mít též **povinnost předcházet riziku stresu** spojeného s prací a riziku násilí a obtěžování na pracovišti (§ 224 odst. 1 zákoníku práce).

Nově bude upravena problematika doručování, bude zakázáno sjednávat pro spory z pracovněprávních vztahů rozhodčí doložky a zakázáno zajišťovat dluhy z pracovněprávních vztahů směnkou.

Další změny se týkají například **dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr**, na které by se nově měla vztahovat některá ustanovení zákoníku práce upravující pracovní dobu (např. maximální délka směny, povinnost zaměstnavatele evidovat pracovní dobu atd.).

Dle důvodové zprávy by navrhované změny měly vést k větší flexibilitě v pracovněprávních vztazích při současném zvýšení ochrany zaměstnance a snížení administrativní náročnosti pro zaměstnavatele. Je otázkou, zda popsané změny tento záměr naplní.

**Ondřej Tejnský**, advokát  
**Markéta Pravdová**, advokátka



## Firma Fučík & partneři se připojila k alianci Praxity

Společnost Fučík & partneři se stala součástí globální aliance Praxity. Společnost to uvedla koncem února v tiskové zprávě. Praxity je největší aliancí nezávislých účetních a poradenských firem na světě. Každý člen tohoto neziskového sdružení si sám vybírá odborné poradce z téměř 42 tisíc profesionálů po celém světě. Tito odborní poradci spolupracují v multidisciplinárních přeshraničních týmech pro potřeby klientů. Členské firmy Praxity působí ve více než 100 zemích a mají dohromady obrát v USA 4,75 miliardy USD. Praxity je organizována jako mezinárodní

neziskový subjekt, dle belgického zákona, se sídlem v Belgii. Své administrativní sídlo má v Epsomu, ve Velké Británii, kde je provozována pod názvem Praxity – Global Alliance Limited. Praxity sama o sobě neprovozuje účetnictví ani neposkytuje služby auditu, daní, poradenství ani žádné další profesionální služby. Služby jsou poskytovány prostřednictvím zúčastněných firem, které jsou nezávislými samostatnými právníky osobami. Praxity není „síť“ ve smyslu etického kodexu IESBA.

-av-

## Co najdete v e-příloze č. 3/2017

### 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.

### Aktuality

- Metodické doporučení Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy k provedení § 6 odst. 5 zákona č. 306/1999 Sb., o poskytování dotací soukromým školám, předškolním a školským zařízením, ve znění pozdějších předpisů, za kalendářní rok 2016

### Z koordinačního výboru pro daně

- Vklady a přeměny v některých složitějších případech

### Daně

- Odpověď GFŘ na usnesení rozpočtového výboru č. 579 ke zdanění korunových dluhopisů
- Nárok na odpočet DPH u služeb souvisejících s užíváním budovy pro smíšené účely
- Neziskové organizace evidují pouze příjmy z podnikání

### Právo

- Novela insolvenčního zákona z pohledu věřitelů
- Novela insolvenčního zákona pozitivní změnou?
- Oddlužení a jiné významné změny v insolvenčním zákoně po novele
- Systém kontrol ve veřejné správě bude možná jednodušší
- Trestní odpovědnost právnických osob prošla

### Zaznamenali jsme

V této rubrice najdete přetisky článků týkající se např. zadlužení nemocnic či „auditů“ příjmů ministra financí.

-VeL-



## AUDITOR č. 3/2017

ročník XXIV

### REDAKCE

Komora auditorů ČR  
Opletalova 55, 110 00 Praha 1  
tel.: 224 212 670, 221 602 289  
e-mail: 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.  
Hráského 15, 148 00 Praha 4  
tel.: 607 972 085  
e-mail: infomedia@infomedia.cz

### TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

### OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

Komora auditorů ČR  
e-mail: 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