

## Obsah

<b>AKTUALITY</b> .....	2
Ze zasedání Výkonného výboru .....	2
Fixní příspěvky jsou splatné do 31. ledna ( <i>Libuše Snajdrová</i> ) .....	2
KA ČR odpověděla na konzultační materiál EK „Regulace auditu: poučení z krize“ ( <i>Markéta Jindřišková</i> ) .....	3
ACCA: Audit nepatří do smetí, ale musí se změnit .....	3
Vzdělávání: Evidenční zápis KPV za rok 2010 ( <i>Monika Kryštůfková</i> ) .....	4

## TÉMA ČÍSLA – DANĚ 1. ČÁST

Úvodem k aktuálním problémům daní ( <i>Jiří Nekovář</i> ) .....	5
Daně ve statistikách ( <i>Jana Skálová</i> ) .....	6
Změny v zákoně o DPH od 1. dubna 2011 ( <i>Romana Pelcová, Michaela Vrabcová</i> ) .....	9
Daňový (ne)řád s účinností od 1.1.2011 ( <i>David Hubal</i> ) .....	13
<i>Rozhovor s Janem Knížkem</i> Novinky v organizaci práce správců daně .....	19

## NA POMOC AUDITORŮM

Novela zákona o účetnictví a prováděcích právních předpisů ( <i>Lenka Růckarová</i> ) .....	20
Reforma veřejných financí a účetní závěrka ÚSC sestavená za rok 2010 ( <i>Martina Smetanová</i> ) .....	22

## ZE ZAHRANIČÍ

Zasedání Rady IFAC v Kuala Lumpur ( <i>Petr Šobotník</i> ) .....	25
Světový kongres účetních (WCOA 2010) ( <i>Libuše Müllerová a kol.</i> ) .....	26

<b>LIDÉ A FIRMY</b> .....	32
---------------------------	----



## e-příloha Auditor 1/2011

### OBSAH

- Vliv kurzových rozdílů na dodanění závazků
- Jak přejít na účtování v hospodářském roce
- Průvodce daňovým řízením
- Obrana 2010: Podezřelé zakázky a podezření z korupce

Toto číslo vyšlo **26. 1. 2011**  
Uzávěrka pro příjem podkladů  
pro další číslo je **27. 1. 2011**

## Do nového volebního období



Ladislav  
Mejzlík

Do nového roku 2011 vstupuje Komora auditorů ČR po prvním řádném zasedání nově zvoleného Výkonného výboru KA ČR, které proběhlo v prosinci 2010. Volební sněm v souladu s novým zákonem o auditorech zvolil členy Výkonného výboru, kterých je oproti minulosti pouze čtrnáct, přičemž polovina z toho je zvolena na čtyři roky a druhá polovina na dvouleté volební období. Nově zvolený Výkonný výbor bezprostředně po skončení sněmu zvolil prezidenta a dva viceprezidenty. Vzhledem k tomu, že všichni tři jsme byli členy Výkonného výboru i v minulém volebním období, tak nás nemusím podrobně a jednotlivě představovat. Nechci se obsáhle vracet k výsledkům voleb, a proto si dovoluji pouze připomenout několik skutečností, které považuji za důležité. Zvolený prezident i viceprezidenti se v pořadí počtu hlasů obdrženy od auditorů na sněmu nacházeli na prvním, druhém a čtvrtém místě a prezident Petr Šobotník byl zvolen na další volební období bez protikandidáta a prakticky jednomyslně. Považuji to za velmi silný mandát, který je zavazující, a chápu jej také do určité míry jako ocenění práce v nelehkém minulém volebním období.

Hlavní náplní prvního zasedání nového prezidia a Výkonného výboru v prosinci 2010 bylo formování jednotlivých odborných výborů, jejich zaměření a zejména pak výběr jejich předsedů. Tento krok považuji za velmi důležitý, protože ovlivňuje významně to, jak budou naplňovány

úkoly, které si Komora vytyčila v prioritách schválených sněmem. Chtěl bych se krátce zastavit a seznámit vás s hlavními záležitostmi, které Výkonný výbor řešil, a s rozhodnutími, které v této souvislosti učinil.

K odbornému zaměření řady výborů a jejich fungování v minulém období nebyly žádné zásadní výhrady a kolegové, kteří jim v minulém volebním období předsedali, byli zvoleni i do nového Výkonného výboru. V takových případech neměl Výkonný výbor složitý úkol a potvrdil jak odborné zaměření těchto výborů, tak jejich název a rovněž jejich předsedu. To vůbec neznamená, že by práce těchto výborů byla jednoduchá, ale pouze to, že na jejich organizačním uspořádání nebylo třeba nic měnit. Mezi takové výbory patří Zkouškový výbor, Výbor pro veřejný sektor.

V případě některých výborů došlo k drobné úpravě jejich zaměření či názvu, případně změně na pozici předsedy daného výboru či redakční rady, protože bývalý předseda již do Výkonného výboru nebyl zvolen nebo nekandidoval. Týkalo se to například Výboru pro KPV, Výboru pro informační politiku a informační technologie apod.

Nejrozsáhlejší diskuze, která měla koncepční charakter, se pak vedla o obsahovém zaměření a názvu výborů pro auditorské standardy, vnitřní předpisy, etiku a otázky profese. Tuto diskuzi považuji osobně za jednu z nejpłodnějších, kterou jsem při jednáních Výkonného výboru absolvoval, a jsem přesvědčen, že významně přispěje k efektivnosti činnosti odborných výborů Komory a tím k naplňování vytyčených priorit. Mezi hlavní změny, které bych v této souvislosti

vyzdvihнул, je zaměřen na efektivnost řešení otázek „členské základy“, aktivnější a koncepčnější přístup k ovlivňování regulace auditorů profesí, efektivnější metodická pomoc auditorům a intenzivnější vnější propagace Komory a auditorů profesí na veřejnosti.

Projednávání otázek odborných výborů, jejich předsedů, názvů a náplně práce, včetně jejich personálního složení, bude dokončeno na lednovém zasedání Výkonného výboru a s jeho výsledky bude auditorská obec seznámena v příštím čísle časopisu Auditor.

Úspěšný a spokojený nový rok 2011 všem kolegyním a kolegům přeje

**Ladislav Mejzlík**  
první viceprezident KA ČR

## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor na svém zasedání dne 13. prosince 2010 hodnotil průběh a přípravu XX. sněmu auditorů v Praze. Bylo projednáno několik návrhů na změnu organizace příštího sněmu, který se plánuje na rok 2012, s cílem zvýšit účast auditorů zejména v odpolední části.

Výkonný výbor (VV) diskutoval o struktuře svých pomocných orgánů – výborů a redakčních rad, zejména o zachování či zrušení některého z výborů nebo zřízení výboru zcela nového, a v této souvislosti došlo v několika případech k úpravě zaměření činnosti výboru a ke změnám jeho názvu.

Jednání k tomuto tématu bude uzavřeno na zasedání VV v lednu 2011.

Dále VV projednal obsazení míst předsedů a místopředsedů výborů a na lednovém zasedání bude toto

jednání ukončeno schválením členů jednotlivých výborů a redakčních rad.

Výkonný výbor se rovněž seznámil s usnesením sněmu včetně priorit činnosti stanovených na roky 2011-2012 a uložil předsedům výborů vypracovat a předložit příštímu zasedání VV plány činnosti na rok 2011.

Výkonný výbor dále projednal:

- v souladu se zákonem o auditorech stálou agendu předkládanou Výborem pro otázky profese, zejména žádosti o dočasný zákaz výkonu auditorů činnosti,
- návrhy Výboru pro auditorů zkoušky ohledně žádostí o osvobození od dílčí části auditorů zkoušky,
- informace z Rady pro veřejný dohled nad auditem,

- odpovědi Komory auditorů ČR k materiálu Evropské komise (tzv. zelená kniha) „Regulace auditu: poučení z krize“ a uložil jejich zveřejnění na webu komory,
- stav příprav ročního plánu 2011 týkajícího se projektu česko-švýcarské spolupráce v oblasti finančního výkaznictví,
- informace z FEE a IFAC,
- návrh na nominaci Tomáše Bernáta do pracovní skupiny FEE pro malé a střední podniky

a vzal na vědomí:

- zápisy ze zasedání prezidia, výborů, RR, dozorčí komise a kárné komise,
- zprávy ze zahraničních cest.

**Eva Rokosová**  
Úřad KA ČR

## Fixní příspěvky jsou splatné do 31.1.2011

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

**Roční fixní příspěvek je stanoven takto:**

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

Auditoři, kteří mají k datu splatnosti fixního příspěvku pozastavenou auditorů činnost, resp.

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

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

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

**Libuše Šnajdrová**  
referát evidence auditorů KA ČR

## „Zelená kniha“ Evropské komise k regulaci auditu



### KA ČR odpověděla na konzultační materiál EK „Regulace auditu: poučení z krize“



Komora auditorů České republiky počátkem prosince 2010 reagovala na žádost Evropské

komise o vyjádření se ke konzultačnímu materiálu (tzv. zelená kniha) „Regulace auditu: poučení z krize“. Evropská komise vydáním tohoto materiálu zahájila rozsáhlou konzultaci o úloze povinného auditu a o prostředí, v jehož rámci se audity provádějí. Dokument obsahuje 36 otázek, které pokrývají nejrůznější aspekty auditorské činnosti. Dále jsou shrnuty odpovědi na některé z nich.

Komora auditorů ve své odpovědi vyjádřila jednoznačnou podporu zvyšování úrovně kvality auditu, která by měla být prosazována vrcholovým vedením auditorských firem. Komora auditorů též považuje za velmi důležité, aby byla lépe vyjasněna role auditu a aby se uživatelům zprávy auditora dostalo lepšího vysvětlení používaných metodik auditu, což je podporováno spoluprací s regulátory, orgány dohledu a také publicitou a osvětou. Podporu vyjádřila i zavedení standardů ISA v EU a jejich dalšímu rozpracování s cílem jejich

snadnější aplikace pro audit malých a středních podniků.

Komora auditorů nepodporuje návrh k návratu k výhradně substantivnímu testování, neboť zvýšení podílu tohoto testování na úkor testování rizik a vnitřních kontrol by vedlo ke snížení kvality auditu a současnému zvýšení nákladů.

Návrh EK na jmenování auditora třetí stranou nepovažuje KA ČR za vhodný, a to zejména s ohledem na možnost vytvoření korupčního prostředí. V současné době existují dostatečné zabezpečovací prvky proti ohrožení nezávislosti v souvislosti se jmenováním a odměňováním auditora (jmenování auditora nejvyšším orgánem účetní jednotky). Jistě je však vhodné, aby byla posílena nezávislost členů výborů pro audit na statutárním orgánu účetní jednotky. Určení auditora by mělo být vždy provedeno na základě transparentního výběrového řízení bez ohledu na cenové či jiné limity a není nutné omezovat počet let, během kterých může jedna auditorská firma provádět audit určitého klienta.

Návrh EK na zákaz poskytování neauditních služeb auditorskými firmami KA ČR nepodporuje, omezení

poskytování neauditních služeb je již dostatečně pokryto zákonem o auditorech a požadavky etického kodexu. Stejně tak je etickým kodexem regulována maximální výše odměny, kterou může auditorská firma přijmout od jednoho klienta, a v této oblasti tedy není nutná další regulace.

KA ČR chápe obavy EK z koncentrace na auditorském trhu a považuje za nutné vytvářet předpoklady pro růst malých a středních auditorských firem. Nepovažuje však za vhodné potenciální riziko odstraňovat administrativními zásahy do struktury trhu či jinými formami administrativního omezení. Navrhované povinné vytváření konsorcií auditorských firem s tím, že by do něj patřila nejméně jedna menší auditorská firma, KA ČR nepodporuje, neboť členství této menší firmy v konsorciu by se stalo pouze formální a vedlo by ke ztrátě její nezávislosti.

Celou reakci KA ČR na konzultační dokument EK lze nalézt na internetových stránkách [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v sekci Aktuality, a to v českém i anglickém jazyce.

**Markéta Jindříšková**  
referát metodiky KA ČR

## Audit nepatří do smetí, ale musí se změnit



Nezávislý audit zůstává hlavním faktorem při vytváření důvěry na trzích

a také nadále sehrává klíčovou roli při minimalizaci ceny kapitálu pro firmy. Uvedla to Asociace profesních účetních ACCA ve své oficiální reakci na tzv. zelenou knihu

„Regulace auditu: poučení z krize“ z dílny Evropské komise.

Evropská komise (EK) zahájila v říjnu 2010 diskusi o budoucí podobě auditu. Publikovala „zelenou knihu“ a vyzvala zainteresované k předložení reakcí v prosinci 2010. Komise tím chce debátovat o tom, zda audity poskytují

všem aktérům správné informace, zda existují problémy týkající se nezávislosti auditorských společností a zda by mohl být prospěšný dohled nad auditory na evropské úrovni.

ACCA ve své reakci zdůraznila tři momenty probíhající diskuze o auditu. Podle jejího názoru



bychom neměli obecně přijmout předpoklad, že audit v celé šíři selhal. Dále je nutno podotknout, že audit firmám i nadále přináší přidanou hodnotu ve formě snazší dostupnosti kapitálu. A konečně je nutno využít této příležitosti k dalšímu posílení role auditu na finančních trzích.

Kateřina Benešová, ředitelka ACCA pro Česko, Slovensko

a Maďarsko, uvedla: „*Hodnota auditu pro firmy, kontrolní orgány a investory spočívá v důvěryhodnosti, kterou audit i nadále dodává finančním výkazům. Tím samozřejmě nechceme říct, že by auditorská profese měla zůstat rezistentní vůči změnám. Naše průzkumy signalizují opak. Zainteresovaní požadují posílení role auditu směrem k jeho využitelnosti pro interní kontroly, řízení rizik a celkové hodnocení obchodního modelu firmy.*“

ACCA ve své reakci na „zelenou knihu“ EK odmítla myšlenku zániku poskytování neauditorských služeb ze strany auditorů. V minulosti se totiž objevily obavy o auditorskou nezávislost. Stejně subjekty, které společně připravují audity, jim totiž často poskytují lukrativní poradenské služby. Od roku 2002 se nicméně poměr příjmů

těchto firem z neauditorských služeb pro veřejně obchodované společnosti snížil ze 192 procent v poměru k auditorským službám na 71 procent v roce 2008 (údaje poskytl časopis Financial Director). Trh, nová etická pravidla pro auditory a regulace tedy od roku 2002 vykonaly své.

Podoba auditu podle ACCA směřuje k uspokojení zájmů širšího okruhu lidí než jen investorů a také prohloubení jeho obsahu směrem k efektivnějším odhadům dalšího vývoje firmy. Ekonomický život aktiv, výsledek dlouhodobých smluvních vztahů, to vše jsou již dnes součástí finančních výkazů namířené na budoucí vývoj. Smyslem auditu by mělo být spojit tyto a ostatní informace a dokázat se vyjádřit k otázkám řízení rizik a obchodnímu modelu firmy. **-av-**

## VZDĚLÁVÁNÍ

### Evidenční záznam KPV za rok 2010

Připomínáme auditorům, kteří dosud nezaslali vyplněný Evidenční záznam KPV za rok 2010 (řádný termín pro jeho odevzdání je 31. ledna 2011), aby tak neprodleně učinili. Nesplněním této povinnosti se vystavují riziku zveřejnění v časopise Auditor a postihů ze strany kárné komise.

Tato povinnost se netýká těch auditorů, kteří v roce 2010 absolvovali minimálně 40 hodin v rámci vzdělávacích akcí komory (do tohoto počtu se nezapočítává převod hodin z minulého období). **Počet hodin absolvovaných v roce 2010 u KA ČR je možné ověřit na internetových stránkách komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz)** (v Extranetu) nebo telefonicky na Institutu vzdělávání.

Formulář Evidenčního záznamu byl přílohou časopisu Auditor č. 10/2010 a je zveřejněn také na internetových stránkách komory pod odkazem Formuláře nebo Kurzy a vzdělávání.

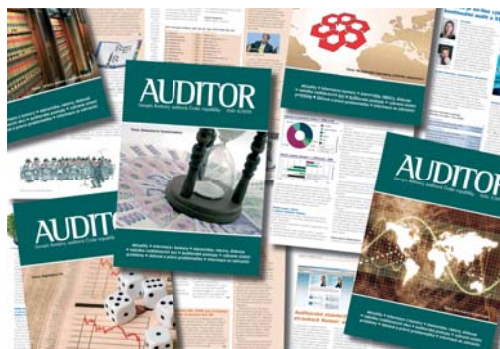


**Monika Kryštůfková**  
Institut vzdělávání KA ČR

## Mimořádná příloha: Obsah XVII. ročníku časopisu Auditor (2010)

Součástí tohoto čísla je vložená příloha Obsah XVII. ročníku časopisu Auditor, kde je v první části chronologicky řazený přehled všech článků zveřejněných v časopise Auditor a v e-příloze v roce 2010. Ve druhé části je přehled věcných a jmenných zkratk.

Na webových stránkách komory v extranetu pod záložkou „Rejstřík článků časopisu Auditor“ je auditorům k dispozici ke stažení do počítače program, s jehož pomocí lze vyhledávat jednotlivé články, publikované v časopise Auditor a v e-příloze Auditor od roku 2008. Vyhledávat lze podle jména autora či jeho zkratky nebo podle věcného zaměření/zkratky. **-av-**



## Úvodem k aktuálním problémům daní



Jiří Nekovář

Velmi často se setkávám s otázkou, jaké je daňové prostředí v České republice, jsme o tolik horší než jinde v Evropě a ve světě? Na tuto otázku mám pro mnohé velmi překvapivou odpověď. Daňové prostředí v naší republice není, z pohledu daňového poplatníka, vůbec tak nepřátelské, jak se mnozí domnívají. Jsme z pohledu Evropy prostě průměrní. Máme poměrně nízkou sazbu daně z příjmů fyzických osob a z pohledu některých zemí jako např. Belgie či Německa jsme v tomto ohledu téměř daňovým rájem. Paušální zdanění pro fyzické osoby – podnikatele je velmi vstřícné. Problémem je spíše výše sociálního a zdravotního pojištění. Neobvyklá ve srovnání s Evropou je určitá daňová degrese u příjmů nad stropy sociálního a zdravotního pojištění daná konstrukcí superhrubé mzdy. U právnických osob se pohybujeme konstrukcí daně z příjmů i sazbou opět mezi zeměmi s nižším daňovým zatížením.

Bohužel se tak jako mnoho dalších zemí Evropy pohybujeme v prostředí neustálých daňových změn, jejichž cílem je „vylepšení“ daňového systému a hlavně zvýšení příjmů státního rozpočtu. Z tohoto pohledu se bude naše vláda v tomto roce pohybovat ve velmi složité situaci. Jako koalice pravice si nemůže dovolit zásadní zvýšení daňového zatížení a na straně druhé potřebuje zajistit a zvýšit příjmy státního rozpočtu. Vzhledem k vládnímu prohlášení nás čeká „návrh nového zákona o dani z příjmů, který výrazně zjednoduší a zpřehlední daňový systém a sníží administrativní náklady na straně státu i poplatníků“. Tento vládní záměr naplnit bude velmi obtížné, neboť evropská zkušenost je taková, že každý nový zákon v oblasti

daní z příjmů je mnohem rozsáhlejší a komplikovanější než ten předchozí. Je to i logická snaha vysvětlit a co nejpodrobněji do zákona promítnout záměr zákonodárce a zároveň se bránit daňovým únikům. V nejbližších měsících budeme svědky toho, jak se to podaří u nás.

V této souvislosti se v odborných kruzích vyskytne i otázka vazby daně z příjmů právnických osob na účetnictví. Historicky máme jasnou vazbu mezi daněmi a účetnictvím a nemyslím si, že se to podaří změnit. V Evropě je také přibližně



polovina členských států při stanovení základu daně navázána na své národní účetní standardy, druhá polovina si stanoví základ daně v příslušném daňovém zákoně. Osobně jsem příznivcem toho, aby si zákon o dani z příjmu také sám vymezil základ daně pro potřeby daně z příjmů a vlastní účetnictví se nepodřizovalo zájmům o vymezení daňového základu. Nicméně stav prací na novém zákoně je zatím takový, že základ daně z příjmů bude vycházet z českých účetních předpisů a bude se dále upravovat dle daňového zákona.

Zásadní změny nás čekají v legislativní úpravě jednotného inkasního místa (JIM). Záměr jednotného inkasního místa je velmi pozitivním krokem ke snížení administrativy

a celkové zátěže pro poplatníky. Dojde nejen ke sjednocení vyměřovacích základů pro daň z příjmů, sociální a zdravotní pojištění, ale i procesně k jednomu postupu při placení povinností vůči státu. Z hlediska daňové zátěže dojde ke zvýšení nepřímých daní, které se projeví hlavně u daně z přidané hodnoty. Jako daňový poradce samozřejmě preferuji jednotnou sazbu daně, ale uvědomuji si, že cesta k jedné sazbě není jednoduchá a pravděpodobně bude rozložena do několika let, kdy ve snížené sazbě bude zůstatvat stále méně položek.

Všechny uvedené změny přinesou obrovské nároky na profesi daňového poradce a také na profesi auditora. Přestože jsou tyto profese svojí podstatou a posláním velmi odlišné, mají jedno společné – poskytnout takové služby klientovi, aby smysl jeho vlastní činnosti a existence byl co nejméně komplikován a klient jím prošel bez ztráty kytičky. Vážím si toho, že dokážeme jako profese aktivně spolupracovat především v rámci Národní účetní rady, kde při pravidelných setkáních a řešení konkrétních problémů vzájemně respektujeme svá stanoviska a poslání svých profesí. Nejsem velkým příznivcem regulací, a proto dávám přednost tomu, aby si každé profesní společenství řešilo své problémy samo. Auditori to mají poněkud složitější, protože celosvětové úsilí o regulaci této profese se promítá i do naší legislativní úpravy. Daňoví poradci nejsou v Evropě jednotně regulovanou profesí, a proto nepředpokládám, že by se regulace této profese u nás více prohlubovala. Nicméně i v EU se objevuje téma postavení daňového poradce jako prostředníka mezi daňovým poplatníkem a daňovou správou. Jsem jednoznačně toho názoru, že daňový poradce je advokátem svého klienta, jehož posláním je pomoci klientovi postupovat v souladu s právními předpisy, avšak za co

nejmenších daňových nákladů v souladu s daňovými zákony.

Rok 2011 bude pro naše profese rokem výzev, a to nejen díky legislativním změnám, ale především celkově se prohlubující globalizaci ekonomiky, projevující se v chování našich klientů. Chtěl bych popřát nám všem pevné nervy a odhodlání úspěšně se s těmito změnami poprat.

### Jiří Nekovář

**Ing. Jiří Nekovář** v roce 1978 absolvoval VŠE v Praze na Fakultě výrobně-ekonomické, je zakladatelem a jednatelem společnosti Euro-Trend. Má zkušenosti ze státní i soukromé sféry. Po roce 1989 se stal daňovým

poradcem a zastává funkci prezidenta Komory daňových poradců ČR. Komoru daňových poradců zastupuje v Národní účetní radě a rovněž v Evropské federaci daňových poradců (CFE – Confederation Fiscale Europeenne), jejímž je viceprezidentem. Byl členem Národní diskusní skupiny pro daně a expertní skupiny Ministerstva financí pro oblast zdanění příjmu a majetku. Kromě jiných institucí je také členem Kordinačního výboru ministra financí pro daně a odborných mezinárodních institucí. Je členem vědecké rady Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze a místopředsdou správní rady VŠE v Praze. V roce 2010 byl jmenován členem národní ekonomické rady vlády ČR (NERV).



## Daně ve statistikách



Jana Skálová

Daňový systém České republiky prošel v posledních letech výraznými změnami. V roce 2009 se tyto změny odehrály nejenom ve změně sazeb, ale i v nastavení daňových slev. Státní příjmy z jednotlivých daní tohoto roku tedy byly výrazně ovlivněny. Největší vliv lze připsat globální finanční krizi, která v roce 2009 plně vypukla i v České republice. Vývoj daňového inkasa je proto v tomto roce značně pozměněn a je tedy na místě si jednotlivé trendy blíže popsat.

### Pokles inkasa daně celkově

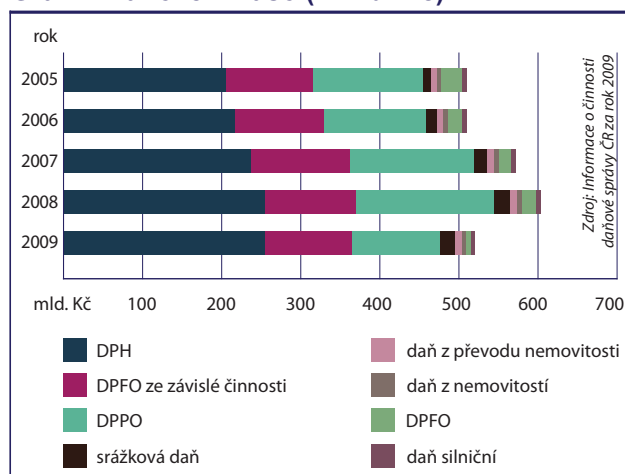
Celková výše inkasa daní poklesla přibližně o 13,8 % na úroveň daňového inkasa před rokem 2007. Tento výrazný pokles je možné přepisovat poklesu HDP ČR o 4,1 %, ale i změnám v jednotlivých daních. Z grafu č. 1 zcela jasně vyplývá skutečnost, že úloha nepřímých daní v daňových příjmech začíná být rovnocenná. To je způsobeno zejména změnami, které byly přijaty v důsledku celosvětové krize.

Vývoj jednotlivých druhů daní byl ovlivněn mnoha faktory, které si blíže popíšeme konkrétně ke každé zvlášť.

### Daň z přidané hodnoty

Největší podíl na příjmu státu má tradičně daň z přidané hodnoty. Ta po několikaletém růstu zaznamenala v roce 2009 pokles o 0,6 %, a to zejména z důvodu ekonomické recese a následného

Graf 1: Daňové inkaso (v mld. Kč)



celkového poklesu ekonomické aktivity plátců daně. Nejvýstižněji tento fakt zaznamenává statistika kumulovaného základu daně u uskutečněných plnění v tuzemsku, která klesla o 24 % (ze 7 518 mld. Kč v roce 2008 na 5 720 mld. Kč v 2009).

### Daň z příjmu právnických osob

Dramatičtější pokles byl zaznamenán v kategorii daně z příjmu právnických osob, který dosáhl hodnoty 36,3 % relativně a 63 047 mil. Kč absolutně. Za důvody můžeme označit hospodářskou krizi a opatření s ní vzniklá. Už v roce 2008 zaznamenala ekonomika ČR významný pokles úhrnných zisků právnických osob o 22,78 mld. Kč, ale hlavně výrazný nárůst ztrát

o 119,64 mld. Kč, což se projevilo na daňovém inkasu v roce 2009 z důvodu odečtu daňových ztrát ze základu daně. Úhrn samotného základu daně poklesl o 21,1 mld. Kč, což při sazbě 21 % znamená pokles inkasa o 4,43 mld. Kč. Dopad zrušení placení daňových záloh u 19 355 subjektů, zaměstnávajících maximálně 5 zaměstnanců, zrealnění daňových záloh o dopad recese a snížení sazby z 21 % na 20 % spolu vyvolal pokles daňového inkasa o 37,09 mld. Kč.

### Daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti

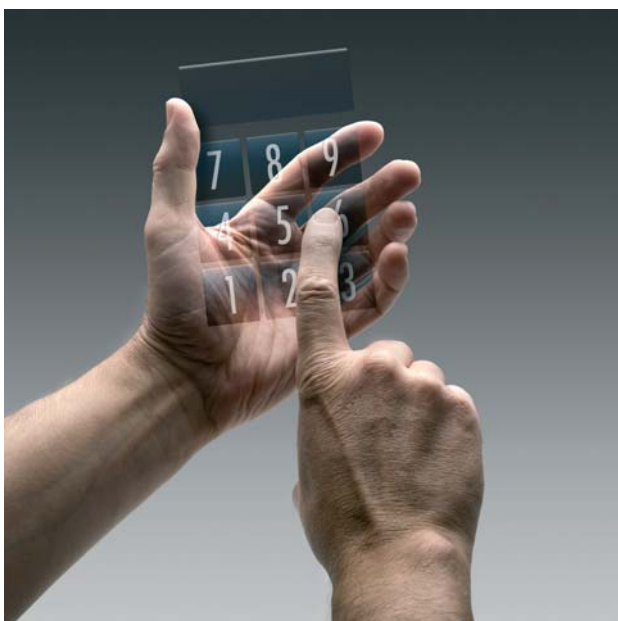
Další složkou státních příjmů, která zaznamenala výraznější pokles, je daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků. Jednalo se konkrétně o pokles o 4 138 mil. Kč, který byl zapříčiněn primárně dramatickým meziročním poklesem evidenčního počtu zaměstnanců. Podle Českého statistického úřadu za poslední tři roky stoupl počet ekonomicky neaktivních osob pobírajících důchod o více než 158 tisíc.

### Daň z příjmů fyzických osob

Největší relativní pokles byl zaznamenán v kategorii daně z příjmů fyzických osob a to konkrétně pokles o 12 184 mil. Kč, tj. 68,6 % oproti roku 2008. Hodnota příjmu 5 565 mil. Kč je nejnižší od roku 1994 a za hlavní důvody je možné označit následující tři skutečnosti.

Za první důvod lze považovat zrušení placení záloh na daň z příjmu fyzických osob s maximálně pěti zaměstnanci splatné během roku 2009. Podle zjištění FŘ tak nastalo u 94 tisíc daňových subjektů a vyvolalo snížení daňového inkasa v této kategorii o 8 013 mil. Kč.

Druhým důvodem byl zvýšený počet žádostí o stanovení záloh jinak. Jednalo se tak zejména kvůli horším výsledkům než podnikatelé předpokládali a podle



Slevy na dani (v Kč)	2007	2008	Nárůst o
Sleva na:			
poplatníka	7 200	24 840	245,0%
druhého z manželů bez příjmů	4 200	24 840	491,4%
poživatele částečného invalidního důchodu	1 500	2 520	68,0%
poživatele plného invalidního důchodu	3 000	5 040	68,0%
držitele průkazu ZTP/P	9 600	16 140	68,1%
studujícího	2 400	4 020	67,5%
Daňové zvýhodnění na dítě	6 000	10 680	78,0%

Uplatněné (v mil. Kč)	2007	2008	Nárůst o
Sleva na:			
poplatníka	15 786	42 819	171,2%
druhého z manželů bez příjmů	792	2813	255,2%
ostatní slevy celkem	263	293	11,4%
Daňové zvýhodnění na dítě	7 641	9 037	18,3%
<b>CELKEM</b>	<b>24 482</b>	<b>54 962</b>	<b>124,5%</b>

Zdroj: Informace o činnosti daňové správy ČR za rok 2009

zjištění FŘ tuto možnost využilo navíc 5 tisíc subjektů oproti tomu, co vyplývalo z jejich poslední známé daňové povinnosti. Toto dodatečné stanovení záloh stálo stát příjmy ve výši více než 1 397 mil. Kč.

Posledním důvodem je hospodářská krize a legislativní změny s ní spojené, což vyvolává snížení okolo 6 000 mil. Kč. Ke změnám v legislativní sféře ovlivňující inkaso patří zejména tři skutečnosti. V roce 2008 začala být platná jednotná sazba daně 15 % a tento přechod z progresivního zdanění vyvolalo snížení doplatků daně za rok 2009. Další významnou změnou bylo navýšení slev na dani a daňového zvýhodnění, jehož úroveň, ale i dopady popisuje detailněji předchozí tabulka. Výrazný efekt mělo taktéž zvýšení limitu vlastního příjmu manželky/manžela z 38 040 Kč na 68 000 Kč pro určení nároku poplatníka na slevu na dani.

### Daňové nedoplatky

Přirozenou motivací firem a lidí při výběru daní je vyhýbání se placení. Z tohoto důvodu také vznikají daňové nedoplatky. Podle jejich výše a vývoje lze sledovat efektivnost výběru daní finančními úřady a navzájem je porovnávat.

V roce 2009 dosáhly daňové nedoplatky výše 98,5 mld. Kč a tím klesly o 2,1 mld. Kč oproti předcházejícímu roku. Největší podíl, téměř třetinový, mělo Finanční ředitelství pro hlavní město Praha, dále pak Finanční ředitelství v Brně s 22 % z celkových nedoplatků a Finanční ředitelství v Ústí nad

Labem se 16 % podílem. Naopak nejmenší daňové nedoplatky evidovalo Finanční ředitelství v Českých Budějovicích a v Hradci Králové (2,4 % a 4,9 % z celkových nedoplatků).

Při pohledu na strukturu daňových nedoplatků je možné vysledovat, jak a které daně se časem méně či více podílejí na nedoplatcích. Největší podíl má daň z přidané hodnoty, u které dosáhly nedoplatky 48,2 mld. Kč, a u této daně dochází od roku 2003 k neustálému nárůstu podílu (v úhrnu o 28,3 %). Skupina daní z příjmu naopak zaznamenává pokles o 5,3 % oproti roku 2008 a nedoplatky této skupiny dosáhly sumy 35,4 mld. Kč. Skupina majetkových daní zaznamenala různé trendy, avšak nárůst byl jenom u daně silniční, u které také probíhá trvalý nárůst od roku 2003, a to v úhrnu o 10,6 %. Celá tato skupina dosáhla celkového úhrnu nedoplatků v roce 2009 ve výši 6,1 mld. Kč.

Efektivitu výběru daní finančními úřady lze porovnat na základě dvou ukazatelů – meziročních přírůstků a podílů daňových nedoplatků na celkovém inkasu. První ukazatel se v posledních třech letech držel v negativních úrovních, což znamená, že výše nedoplatků se snižovala. V předchozích letech měly větší i kladné přírůstky, ale jejich volatilita celkově za poslední roky klesla, takže je zcela zřejmé, že efektivita výběru daní stoupá (viz graf č. 2).

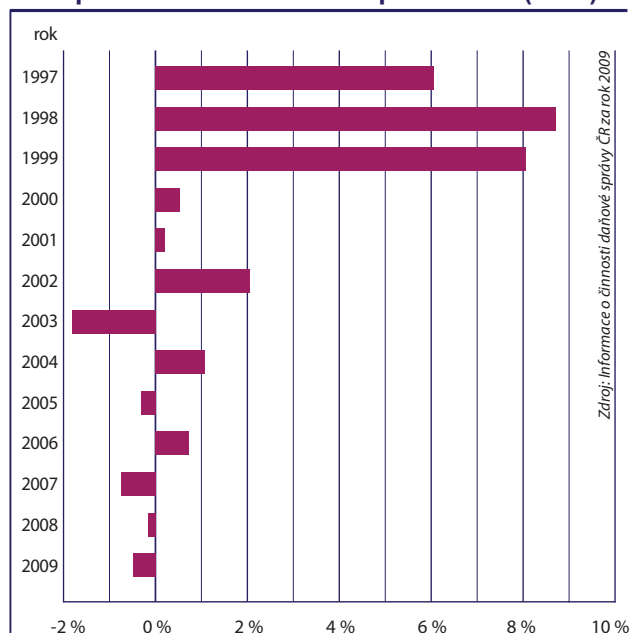
Na vývoji podílů daňových nedoplatků na celkovém inkasu lze pak jednoznačně vidět klesající trend, což poukazuje na fakt, že daňovými subjekty se čím dál tím méně daří dani se vyhýbat. Z těchto dvou ukazatelů, tedy jasně vyplývá, že efektivita finančních úřadů ve výběru daně stoupá (viz graf č. 3).

**Jana Skálová**

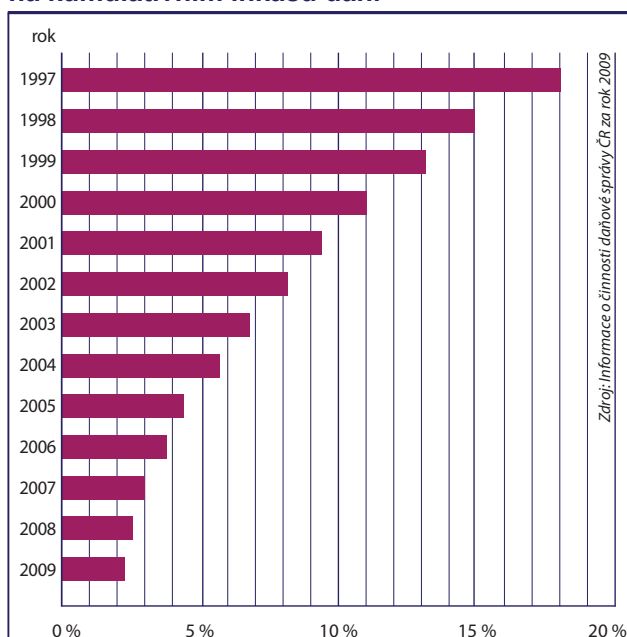
**Ing. Jana Skálová, Ph.D.**

Auditorka, daňová poradkyně, partner společnosti TPA Horwath, dále působí na VŠE, katedře finančního účetnictví a auditingu. Od roku 2003 je členkou Prezidia Komory daňových poradců ČR, je autorkou či spoluautorkou několika knih se zaměřením na provázanost účetnictví a daně z příjmů právnických osob, dopadů obchodního zákoníku do účetnictví a přeměn dle české legislativy. Odborné veřejnosti je známa zejména svou přednáškovou činností na téma účetnictví a daní, a to zejména pro KA ČR a KDP ČR.

**Graf 2: Podíl meziročních přírůstků daňových nedoplatků na roční daňové povinnosti (ÚFO)**



**Graf 3: Podíl daňových nedoplatků na kumulativním inkasu daní**



**Poznámka redakce:**

Upozorňujeme, že vzhledem k aktuálnosti tématu bude daňové problematice věnováno také příští číslo časopisu Auditor, které vyjde koncem února 2011.



# Změny v zákoně o dani z přidané hodnoty od 1. dubna 2011



Romana Pelcová

V současné době je v legislativním procesu návrh novely zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále ZDPH). Návrh je poměrně obsáhlý, čítá přes 100 bodů a přináší některé zásadní změny a novinky. Řada z nich vyplývá z aktuálně platných směrnic a nařízení Rady EU, přičemž Česká republika má povinnost nebo nově využívá svoji možnost příslušná ustanovení implementovat do národní legislativy.



Michaela Vrabcová

Původně navrhovaná účinnost od 1. ledna 2011 byla v rámci pozměňovacích návrhů posunuta na 1. dubna 2011. V době zpracování tohoto článku ještě nebyla novela v platnosti.

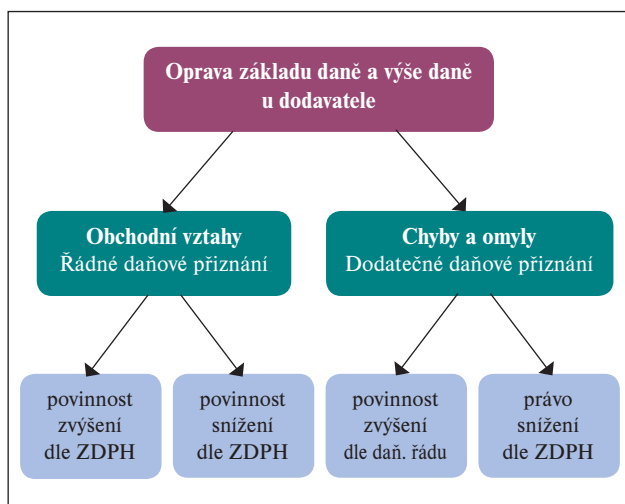
Vzhledem k rozsahu a množství otázek, které novela přináší, není možné v rámci tohoto článku komentovat veškerá její ustanovení. Další text se tedy zabývá pouze některými vybranými oblastmi.

## Oprava základu daně a výše daně

Novelou došlo k přeformulaci § 42 - 46 ZDPH. Nové znění příslušných ustanovení přináší vyjasnění postupů a potvrzuje dosavadní výklady pravidel pro opravy základu a výše daně. Obsahuje také některé novinky, které mohou vyžadovat změnu nastavení systémů dosud používaných plátců daně.

Dosud používané pojmy dobropis, vrubopis a opravný daňový doklad se nahrazují pojmem opravný daňový doklad, společným pro všechny typy oprav.

Členění oprav základu a výše daně dle důvodu opravy vystihuje následující schéma.



Novela jednoznačně rozlišuje opravu základu daně z důvodů vyplývajících z odběratelsko-dodavatelských vztahů a opravu daně z důvodu chyb a omylů.

V případě oprav vyplývajících z odběratelsko-dodavatelských vztahů (zrušení nebo vrácení plnění, slevy, reklamace apod.) se způsob opravy základu daně řídí ustanovením § 42 ZDPH ve znění novely. Dodavatel má nově vždy povinnost opravit základ daně. Na rozdíl od úpravy roku 2010 se tedy dodavatel nemůže rozhodnout, že opravu základu daně neprovede. Okamžik, ke kterému se oprava základu daně považuje za uskutečňovanou, je stanoven obdobně, jak tomu bylo v roce 2010. V případě snížení výše daně, stejně jako v současné úpravě, má i odběratel povinnost provést opravu uplatněného odpočtu daně. Dle novely ovšem nemůže čekat až na okamžik doručení opravného daňového dokladu, ale opravu (snížení odpočtu) je povinen provést již v období, ve kterém se dozvěděl o okolnostech rozhodných pro opravu základu. Oprava základu daně se u dodavatele i odběratele zahrne do běžného daňového přiznání.

V případě oprav vyplývajících z chyb a omylů (např. dvakrát vystavená faktura, početní chyba, chybná sazba daně, nesprávně uplatněná daň či osvobození apod.), pokud touto chybou došlo ke zvýšení daně na výstupu nebo daňové povinnosti dodavatele, má dodavatel právo v souladu s § 43 ZDPH opravu základu či výše daně provést, a to nově prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Opravu u odběratele ZDPH výslovně neřeší, neboť odběrateli nevznikl nárok na odpočet, příp. vznikl jen částečně (viz také bod Odpočet daně), a pokud ho chybně uplatnil, je povinen toto opravit podáním dodatečného daňového přiznání. V případě chyb, které vedly ke snížení daňové povinnosti, má dodavatel povinnost postupovat dle daňového řádu.

Odběratel řeší opravu v rámci dodatečného (snížení odpočtu) nebo řádného daňového přiznání (zvýšení odpočtu).

### Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení

Česká republika využila možnost zakotvenou v obecné podobě v článku 90 Směrnice Rady 2006/112/ES a novela tak plátcům daně přináší možnost opravy výše daně v případě pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení.

Oprava výše daně je možná pouze u pohledávek, které splňují současně všechny podmínky stanovené zákonem, tj.

- pohledávka vznikla nejpozději šest měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku,
- dlužník se nachází v insolvenčním řízení a insolvenční soud rozhodl o způsobu řešení úpadku,
- pohledávka byla přihlášena ve lhůtě stanovené soudem, pohledávka byla zjištěna a v insolvenčním řízení se k ní přihlíží,
- dlužník není ve vztahu k věřiteli spojenou osobou dle vymezení ZDPH,
- věřitel doručil dlužníkovi daňový doklad dle § 46 ZDPH.

Při opravě výše daně je dlužník povinen snížit uplatněný nárok na odpočet.

Oprava výše daně má v podstatě dočasný charakter v závislosti na dalším osudu pohledávky. Při částečném či plném uspokojení pohledávky, při jejím postoupení či při zrušení registrace věřitele zákon stanoví povinnost opětovně odvést daň na výstupu.

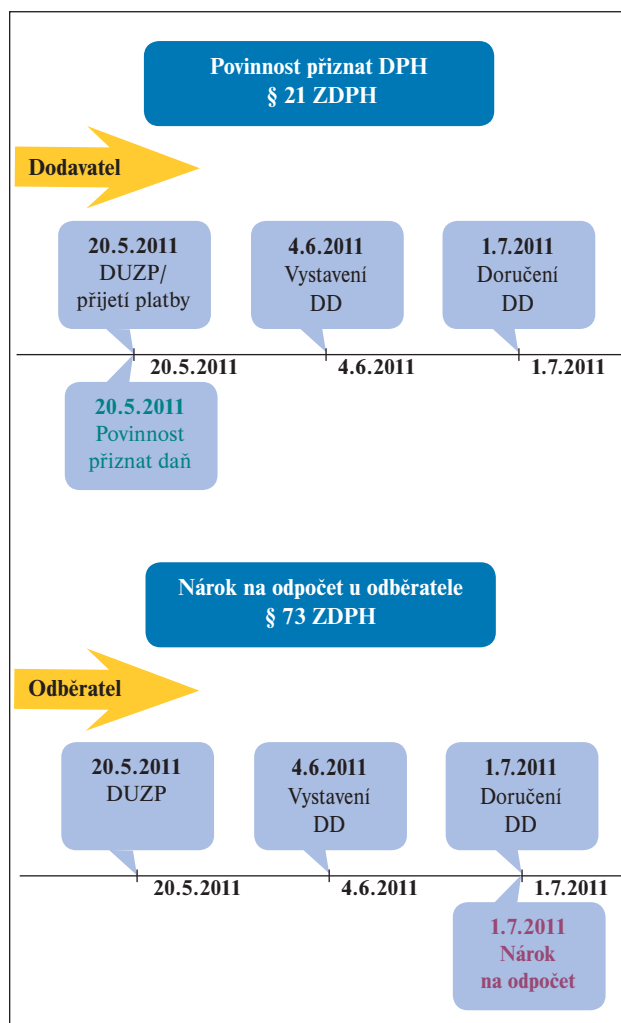
Opravu výše daně nelze provést po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, a dále v případě, že dlužník přestal být plátcem daně. Plátcí tedy mohou provést opravu výše daně u pohledávek, u nichž datum uskutečnění plnění nastalo před účinností novely v rámci tříleté lhůty a které splňují výše uvedené podmínky.

### Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně

Novela dochází ke zpřísnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně.

Jednou z nich je ustanovení specifikující období, ve kterém může být nárok na odpočet daně uplatněn. Nově je nárok na odpočet možné uplatnit až za období, ve kterém má příjemce plnění k dispozici daňový doklad (za splnění dalších podmínek). Toto zpřísnění se netýká odpočtu daně v případě některých typů tzv. samovyměření, tj. pořízení zboží od plátce z jiného členského státu, a reverse charge u pořízení služeb. Pro přehlednost je tato průlomová změna znázorněna následujícím schématem.

Zvýšenou pozornost je také nutné věnovat náležitostem daňových dokladů. Nárok na odpočet daně nelze prokazovat jiným způsobem, pokud daňový doklad



neobsahuje náležitosti rozhodné pro výpočet daně nebo daňové identifikační číslo.

Za významnou věcnou změnu označuje důvodová zpráva jednoznačně zásadu, že daní na vstupu je výhradně daň, která byla stanovena podle zákona. Nadále již tedy nebude možné uplatnit nárok na odpočet daně, která byla stanovena chybně.

### Majetek a korekční mechanismy pro opravy odpočtů daně

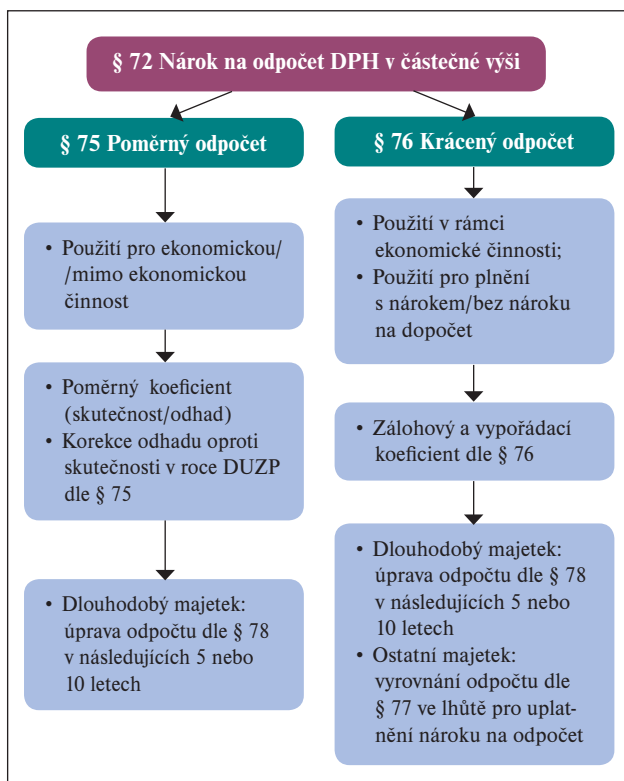
V oblasti uplatňování nároků na odpočet u dlouhodobého majetku využívaného pro ekonomickou i mimo ekonomickou činnost (např. soukromé použití), u dlouhodobého majetku využívaného pro plnění zdanitelná i osvobozená od daně bez nároku na odpočet nebo majetku, u něhož došlo ke změně účelu použití, dochází k celé řadě změn.

Částečně se mění jak způsob uplatňování nároků na odpočet daně, tak i mechanismy, kterými dochází k opravám uplatněných odpočtů v dalších letech používání majetku. Dále se upravují lhůty, po které se způsob využití majetku a uplatněný nárok na odpočet sleduje, i okruh majetku, kterého se opravy odpočtů týkají. Definice dlouhodobého majetku byla přesunuta do § 4, obsahově se však oproti roku 2010

nemění. Dosud používané pojmy „úprava“ a „vyrovnaní“ jsou v novele zákona používány rovněž, mají ovšem jinou obsahovou náplň. Plátcí tedy musí dávat dobrý pozor na případná nedorozumění z toho vyplývající.

Nově se zavádí pojem „nárok na odpočet daně v částečné výši“. Tento pojem zahrnuje jak situace, kdy dochází k využívání majetku současně pro ekonomickou i mimo ekonomickou činnost a nárok na odpočet daně tak vzniká v poměrné výši (§ 72 odst. 5 ZDPH ve znění 2010), tak situace, kdy je majetek využíván současně pro plnění zdanitelná i osvobozená od daně bez nároku na odpočet a nárok na odpočet daně vzniká v krácené výši (§ 72 odst. 4 a 76 ZDPH ve znění 2010).

Vzhledem k rozsahu změn a používání nové terminologie je shrnutí informací uvedeno v následujícím schématu.



### Soukromé použití majetku (a další případy využití majetku mimo ekonomickou činnost)

V případě využívání dlouhodobého majetku současně pro ekonomickou činnost i mimo ní se zrušuje možnost považovat takovéto využívání majetku za dodání zboží či poskytnutí služeb. To znamená, že v případě dlouhodobého majetku pořízeného po dni nabytí účinnosti novely je nutné již na počátku uplatnit nárok na odpočet v poměrné výši, a to tzv. poměrným koeficientem. Tento koeficient se stanoví dle skutečnosti nebo kvalifikovaným odhadem. Po skončení roku, ve kterém došlo k uskutečnění plnění, vzniká příjemci plnění povinnost zjistit skutečný poměr využívání



majetku a uplatněný odpočet opravit, pokud se odhad a skutečnost liší o více než 10 procentních bodů.

Změny v rozsahu využití majetku pro ekonomické účely se sledují i v následujících letech (pětiletá či desetiletá lhůta) a uplatněný nárok na odpočet je nutno upravit způsobem popsáním v dalším textu.

V případě jiných přijatých plnění (tj. s výjimkou dlouhodobého majetku) je možné nadále postupovat způsobem, kdy je uplatněn plný nárok na odpočet a použití mimo ekonomickou činnost je pak považováno za dodání zboží či poskytnutí služby s povinností odvést daň na výstupu.

### Majetek vytvořený vlastní činností

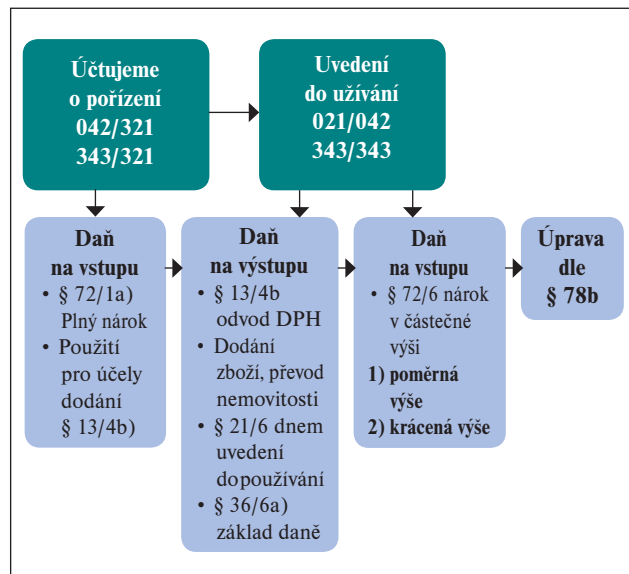
Definice dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností je zavedena nově, její obsah však není v současné době zcela jasný. Jedná se o majetek, který plátcé v rámci svých ekonomických činností vyrobil, postavil nebo jinak vytvořil. Dle důvodové zprávy se tak jedná rovněž o majetek vytvořený na základě subdodávek. Domníváme se ovšem, že na základě této formulace není stanovena hranice, od které se již jedná o majetek vytvořený vlastní činností. V rámci definice novela rovněž stanovuje, že za dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností se považuje i technické zhodnocení. Ani toto ustanovení ovšem není odbornou veřejností vykládáno shodně.

Způsob uplatňování nároku na odpočet daně u dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností, který není používán výhradně pro plnění s nárokem na odpočet daně nebo výhradně pro plnění bez nároku na odpočet daně, se mění. Tato změna by měla napravit současný stav, kdy způsob výpočtu úpravy či vyrovnaní odpočtu daně mohl vést k nelogickým výsledkům v důsledku používání různých koeficientů pro krácení nároku na odpočet daně v jednotlivých letech před dokončením majetku.

Plátce tak v průběhu „vytváření“ majetku bude uplatňovat nárok na odpočet daně v plné výši a v okamžiku uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání odvede daň na výstupu a zároveň uplatní nárok na odpočet daně v návaznosti na způsob využití majetku k tomuto okamžiku. Tento postup se použije pro všechny případy, kdy plátcí vzniká „nárok na odpočet v částečné výši“.

Změny v rozsahu využití majetku pro ekonomické účely se sledují i v následujících letech (pětiletá či desetiletá lhůta) a uplatněný nárok na odpočet je nutno upravit způsobem popsáním v dalším textu.

Popsaný postup znázorňuje následující schéma.



### Krátkodobý majetek

Zcela nové ustanovení § 77 ZDPH ve znění novely (nově „vyrovnaní“) stanovuje povinnost, příp. právo plátců daně opravit původně uplatněný odpočet daně. Vztahuje se na

- veškerý obchodní majetek s výjimkou dlouhodobého
- využívaný v rámci ekonomických činností plátce
- dojde-li k použití majetku pro jiné účely, než které byly zohledněny při uplatnění původního odpočtu
- ve lhůtě pro uplatnění nároku na odpočet daně.

Text tohoto ustanovení je poměrně stručný, důvodová zpráva jej blíže vysvětluje.

Z hlediska praktického se domníváme, že půjde zejména o případy, kdy např. zásoby, u nichž byl původně uplatněn plný nárok na odpočet daně, budou následně použity pro činnost, která je osvobozena od daně bez nároku na odpočet.

### Korekční mechanismy

Způsob korekce uplatněného nároku na odpočet u dlouhodobého majetku pořízeného po nabytí účinnosti novely se sjednocuje.

Postup obsažený v § 78 ZDPH ve znění novely (nově „úprava“) se použije ve všech následujících případech:

- změna účelu použití majetku
  - majetek používaný pro ekonomickou činnost je nadále používán mimo ekonomickou činnost, příp. pro obě činnosti zároveň, nebo dojde k jiné změně účelu použití v rámci uvedených kategorií,
  - majetek používaný v pouze rámci ekonomické činnosti pro plnění s nárokem na odpočet daně je nadále používán v rámci této činnosti pro plnění

bez nároku na odpočet daně, příp. pro oba typy plnění zároveň, nebo dojde k jiné změně účelu použití v rámci uvedených kategorií

- změna rozsahu využití majetku

- mění se rozsah využití majetku, který je používán pro ekonomickou i mimo ekonomickou činnost současně, tj. mění se výše poměrného koeficientu
- mění se rozsah využití majetku, který je používán pouze v rámci ekonomické činnosti, a to pro plnění s nárokem na odpočet daně i bez nároku na odpočet daně současně, tj. mění se výše vypořádacího koeficientu

Zásadní změnou je prodloužení lhůty pro úpravu odpočtu daně z pěti na deset let u staveb, bytů a nebytových prostor.

Částka úpravy činí jednu pětinu, příp. desetinu ze součinu daně na vstupu a rozdílu ukazatelů nároku na odpočet daně k okamžiku provedení úpravy a k okamžiku uplatnění původního odpočtu, příp. pořízení majetku. V případě souběhu poměrného a kráceného nároku na odpočet daně se poměrný a vypořádací koeficient násobí.

Pouze v případě, že dojde k dodání zboží/převodu nemovitosti/poskytnutí služby (změna účelu použití majetku je tím definitivní), se ve výpočtu úpravy zohlední i počet roků zbývajících do konce lhůty pro úpravu odpočtu.

Nově je rovněž nutné úpravu odpočtu přiměřeně zkrátit ve vazbě na délku využívání majetku pro změněné účely v rámci kalendářního roku.

### Samovyměření na plnění v tuzemsku (reverse charge)

Pro zákonem vymezené typy plnění se i v rámci České republiky použije režim samovyměření daně tak, jak jej známe z přeshraničních obchodů. Toto se týká např. dodání odpadu a šrotu a obchodování s emisními povolenkami. Při poskytnutí stavebních či montážních prací se režim samovyměření použije od 1. ledna 2012.

### Ručení a zajištění daně

Jedná se o zcela nové instituty, se kterými jsme se v dosavadní právní úpravě dosud nesetkali.

Institut ručení za nezaplacenou daň v podstatě umožňuje správci daně vyzvat příjemce zdanitelného plnění uskutečněného v tuzemsku k úhradě daně, která nebyla zaplacená poskytovatelem plnění, za stanovených předpokladů. Tímto předpokladem může být buď situace, kdy jde de facto o „podvodné“ jednání, tj. např. příjemce plnění ví nebo mohl vědět, že daň nebude zaplacená úmyslně, dojde ke zkrácení daně apod., nebo situace odlišná, kdy sjednaná úplata je bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od ceny obvyklé. Dle důvodové zprávy leží důkazní břemeno na straně správce daně, včetně prokázání, že sjednaná cena byla zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny.

Zajištění daně naproti tomu přináší možnost, aby příjemce zdanitelného plnění uhradil daň za poskytovatele dobrovolně, aniž by k tomu byl vyzván jako ručitel. Částka se eviduje na osobním depozitním účtu poskytovatele a v případě, že daň, na kterou byla tato částka určena, je zčásti nebo zcela uhrazena, použije se na úhradu dalších nedoplatků na osobním daňovém účtu poskytovatele.

Všechny uvedené informace jsou pouze shrnutím některých změn, které přináší novela ZDPH. Vzhledem k jejich významu očekáváme, že jejich praktická aplikace a dopady budou předmětem diskuse mezi odbornou veřejností.

**Romana Pelcová**  
**Michaela Vrabcová**

### **Ing. Romana Pelcová**

*Vystudovala Vysokou školu ekonomickou v Praze. Ve skupině TPA Horwath působí již 16 let, od roku 2008 je partnerkou společnosti. Jako daňový poradce se specializuje převážně na daň z příjmů právnických osob a na daň z přidané hodnoty a zároveň se věnuje přednáškové činnosti.*

### **Ing. Michaela Vrabcová**

*Vystudovala Vysokou školu ekonomickou v Praze. V oblasti poradenství působí již více než 10 let, od roku 2008 působí ve společnosti TPA Horwath Notia Tax s.r.o. jako manažer a specialista v oblasti DPH. Zabývá se také přednáškovou činností. V roce 2009 se stala daňovým poradcem.*

## Daňový (ne)řád s účinností od 1.1.2011



David Hubal

Od 1. ledna 2011 platí nový procesní předpis pro daňové řízení. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, nahrazuje dosud platný zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Tento daňový řád v mnoha ohledech významně zasáhne do života všech, kteří jsou daním podrobeni či se daněmi profesně zabírají.

### **Procesní předpis pro správu daní je nejvýznamnějším daňovým zákonem**

Procesní předpis pro správu daní stanovuje pravidla, podle kterých správní orgány (v našem případě správci daně) stanovují a vybírají daně. Na první čtení se tato prostá definice může zdát jako banalita. Ale chyba lávky!

Každý, kdo se zabírá daněmi, ví, jak je složité v komplikovaném právním prostředí nalézt správnou odpověď na konkrétní daňovou otázku. Je to daňové účinný náklad nebo není? Je nárok na odpočet daně nebo není? Jak účetní případ správně zaúčtovat? Takových otázek všichni řešíme denně mnoho. Jejich vyřešení je často spojeno

s velkým úsilím, značným bádáním a vysokou mírou nejistoty ohledně správnosti přijatých řešení. Totiž naše řešení konkrétních daňových otázek bývá často podrobena přezkumu ze strany správních orgánů až s odstupem několika let. V průběhu tohoto dlouhého času se názory odborné veřejnosti na konkrétní daňovou otázku vyvíjejí. Tento vývoj může nabrat v době přijetí našeho rozhodnutí netušený směr například pod vlivem judikatury. I přesto, že jsme v době přijetí rozhodnutí k problému přistupovali poctivě a seznámili se se všemi odbornými názory, může se ukázat přijaté řešení jako nesprávné. To je jedno riziko, které při naší práci neseme.

Druhým rizikem, podstatně rozšířenějším, je konkrétní aplikace konkrétního pravidla na konkrétní skutkové okolnosti. Tím aplikovaným pravidlem nemusí být jen řešení hmotněprávního problému, ale mohou být jimi i úkony správce daně (v kontrole, ve vytýkacím řízení, při evidenci daní, ve výpočtu sankcí, při exekuci atp.). Procesní předpis (od 1. ledna 2011 účinný daňový řád) právě taková pravidla dává. Nezná-li dokonale ten, kdo za daňový subjekt řízení vede, ona „pravidla hry“, snadno prohraje

i přesto, že hmotněprávně přijal správné řešení daňové otázky. To se stává často proto, že zástupce nevhodně vede důkazní řízení, že se nechá zbavit důležitých práv v daňovém řízení, nedostatečně využívá dostupných obranných nástrojů v řízení atp.

Protože daňový řád dává pravidla přezkumu přijatých řešení daňových otázek, stojí tak v hierarchii daňových zákonů nad všemi ostatními daňovými zákony. Bez jeho znalosti často nelze v řízení uhájit i správná řešení daňových otázek. To z něj činí nejvýznamnější daňový zákon.





### Znalost procesních pravidel významně přispívá k volbě bezpečných daňových řešení

V realitě v první řadě nese daňová rizika klient. Nicméně jsme odpovědní za naši práci a určitá rizika tedy neseme i my, kdož klientům poskytujeme odborné základy pro jejich rozhodování. Daňový život (a nejen ten) není černobílý. U konkrétní otázky většinou nestojíme před volbou mezi špatným řešením a dobrým řešením. Takhle jednoduchý daňový život není. Většinou s klientem stojíme před výběrem z několika srovnatelných variant řešení, které se jen mírně co do důsledků liší. Klient se chce správně rozhodnout a je na nás, abychom mu poskytli to nejlepší ze současného stavu poznání. Volbu řešení daňové otázky pak často významně ovlivní i to, jak dobře bude přijaté řešení obhajitelné za aktuálního stavu procesních „pravidel hry“. Abychom mohli klientovi pro jeho rozhodnutí poskytnout úplné a správné informace, je nutné do řešení zahrnout i aspekt obhajitelnosti přijatého řešení v budoucnu. Právě za tím účelem je nutné studovat i procesní předpis pro správu daní - v našem případě nový daňový řád.

### Správné řešení daňové otázky nutně neznamená výhru v daňovém řízení

Jak jsem zmínil, výsledek daňového řízení ohledně přezkumu dříve splněných daňových povinností není odvislý jen od toho, zda jsme při řešení konkrétní daňové otázky zvolili správné hmotněprávní řešení. Výhru ve střetu se

správce daně podmiňuje zejména to, zda jsme zvolili vhodné procesní postupy při prokazování tvrzení, či zda jsme zabránili správci daně v postupech, které daňový subjekt v konečném důsledku poškozují a vedou k doměření daně.

Typickým příkladem kombinace obou zmiňovaných nesprávností může být zcela absentující vyjádření k výsledku kontrolního zjištění v rámci daňové kontroly. Podle nového daňového řádu není povinností správce nutit daňový subjekt k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Nepřevezme-li daňový subjekt (resp. jeho zástupce) včas procesní iniciativu a nepožádá o stanovení přiměřené lhůty pro sepsání takového vyjádření včetně návrhů vhodných důkazních prostředků, pak podle nového daňového řádu nebude moci již v rámci projednání výsledku daňové kontroly navrhnout její další doplnění. Tím by se daňový subjekt připravil o jedno velmi důležité kolo argumentačního střetu se správcem daně a svoji pozici v dalších řízeních (odvolací, soudní přezkum rozhodnutí) by významně oslabil.

Proto jsem toho názoru, že sebelepší hmotněprávní řešení daňové otázky bez účinné procesní podpory nemusí samo o sobě v daňovém řízení obstát.

### Proč přichází daňový (ne)řád?

Úvodem dlužně podotknout, že jsem na tuto otázku nenalezl racionální odpověď. A zjevně v bezradnosti při hledání důvodů přijetí nového zákona (daňového řádu) nejsem sám.

Dosud platný zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, totiž poskytoval přehledný a v poslední době již zažitý systém správy daní. Tam, kde daňový subjekt tápal ohledně výkladu někdy strohého textu zákona, přispěchal Nejvyšší správní soud ČR s vesměs vyváženým řešením toho kterého problému.

Díky působení Nejvyššího správního soudu ČR od roku 2003 a jeho otevřenosti co do publikování textů rozhodnutí byla odstraněna v podstatě veškerá bílá místa daňového procesu. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, byl stručný a pro pozorného studenta judikatury i jasný a přehledný. To se bohužel o novém daňovém řádu říci nedá. Zákon o správě daní a poplatků poskytoval vyváženě dostatek procesních nástrojů a kompetencí pro správce daně a přesto zajišťoval (hlavně díky judikatuře NSS) garanci spravedlivého procesu pro daňové subjekty. Zkrátka po téměř dvaceti letech tápání a milionů obětí krvelačného daňového procesu existoval v českém právním řádu procesní předpis, který umožnil na jedné straně státu vybrat daně, a přesto na straně druhé dokázal zamezit daňovému drancování obyvatelstva sveřepým úřednictvem. Jinými slovy nového zákona vůbec nebylo potřeba.

Bohužel pravděpodobně z jakési setrvačnosti a pro naplnění mýtu potřeby nového daňového řádu (slangově se zák. č. 337/1992 Sb. také říkalo daňový řád) byl nový zákon Ministerstvem financí ČR po mnoha letech neúspěšných pokusů zpracován, aby na konci legislativního procesu byl 3. září 2009 publikován ve Sbírce zákonů. Je zajímavé, že již dne 14. června 2000 bylo usnesením vlády č. 592 ministru financí uloženo připravit na místo novel zákona o správě daní a poplatků text zcela nový. Dá se říct, že od tohoto data lze počítat historii daňového řádu. Jak je patrné z tohoto historického faktu, proces zrození nového daňového řádu byl velmi komplikovaný. Nikoli pro složitost tématu samotného (ostatně v čem by tento zákon měl být složitější než jiné zákony), ale pro zarputilost dřívějšího týmu zpracovatelů návrhu zákona, kteří místo nového daňového řádu chtěli stvořit kladivo na daňové subjekty. V minulosti naštěstí mnohokrát legislativní rada vlády

takové návrhy zákona vůbec nedoporučila k dalšímu projednávání. Až poslední snahy ministerských legislativců pod vedením Karla Šimka dosáhly cíle. Jedná se však o Pyrrhovo vítězství.

Daňový řád byl vydán ve Sbírce zákonů již dne 3. září 2009 i přes hlasité a rozsáhlé kritiky ze strany odborné veřejnosti. Zejména pak Komora daňových poradců ČR vznášela v průběhu procesu přípravy zákona stovky připomínek a návrhů, které vesměs zůstaly ze strany státní správy nevyslyšeny. Poté, co byl zákon publikován ve Sbírce zákonů, Komora daňových poradců ČR vypracovala rozsáhlou oponenturu textu zákona. Zákon měl vejít v účinnost od 1. ledna 2011 a přesto již před svojí účinností měl být zcela paradoxně novelizován. Bohužel se tak nestalo. Nyní máme před sebou text daňového řádu čítající 265 paragrafů, který nepřináší nic zásadně nového. Odborná i laická veřejnost je tak zbytečně nucena vynakládat nemalé prostředky na studium a implementaci nového právního předpisu, který je komplikovanější a méně přehledný než dosavadní právní předpis, čímž se celkové náklady zdanění jak na straně státu, tak na straně daňových subjektů jen zbytečně zvyšují. O srozumitelnosti právního předpisu pro laickou veřejnost pak nelze vůbec hovořit.

Máme tedy nový daňový řád, který v podstatě jen do textu zákona vstřebal dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu ČR a Ústavního soudu ČR (tedy žádné novum). Avšak tam, kde se cítil berní úředník ve své mocenské pozici ohrožen, byly dosud judikované/zažité zásady mírně ohnuty k potřebnému obrazu. Postavení daňového subjektu se rozhodně nijak nezlepšilo. Naopak se jeho postavení zhoršilo.

Proto věnujme novému daňovému (ne)řádu dostatek pozornosti, abychom za nedostatek ostražitosti nebyli na daních potrestáni.

## Významné změny, které přináší nový daňový řád

### Dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost

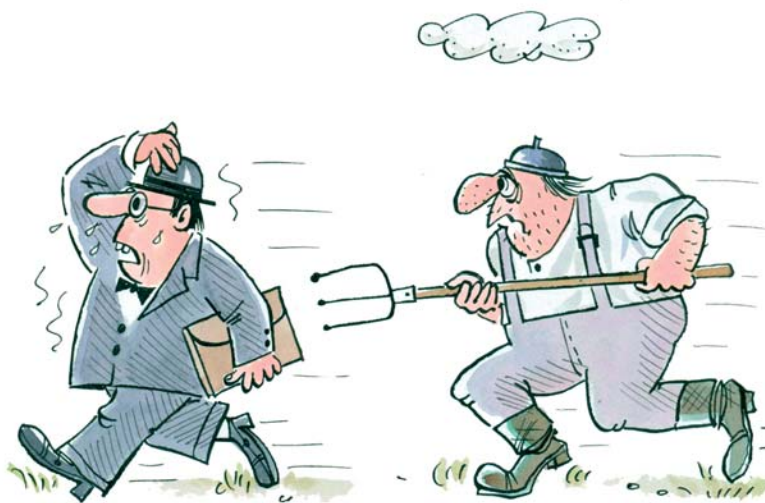
Problematika dodatečného daňového přiznání je upravena v ust. § 141 daňového řádu. Jako kontroverzní se jeví dikce odstavce druhého, podle kterého je daňový subjekt oprávněn podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nasvědčují tomu, že daň byla stanovena v nesprávné výši.

Právě formulace „... jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy ...“ odborné veřejnosti nahání oprávněně hrůzu. Jazykovým a systematickým výkladem tohoto slovního spojení lze dojít k závěru, že se musí jednat o nové skutečnosti a důkazy dosud neznámé zúčastněným stranám, tedy neznámé (nové) daňovému subjektu i správci daně. Ostatně v čem jiném by ona novost měla spočívat? Pak by z režimu dodatečného daňového přiznání byly zcela vyloučeny běžné chyby daňových subjektů v psaní, počítání či při posuzování daňových otázek. Jistě si dovedete představit onu katastrofu pro všechny z nás.

Samozřejmě Komora daňových poradců ČR ministerským legislativcům mnohokrát tuto nevhodnou formulaci vytykala. Bez úspěchu.

Zajímavé je sledovat vývoj postojů samotných ministerských legislativců k tomuto ustanovení. Na začátku nad problémem krčili rameny a prostě možnost podání dodatečného daňového přiznání ve zmíněných případech nepřipouštěli. V poslední době však uvědomujíc si strašlivost dopadů takového výkladu se jejich názory posunuly. Na vlastní uši jsem na diskusním fóru k daňovému řádu na půdě Nejvyššího správního soudu ČR slyšel, že cílem zákonodárce údajně není daňové subjekty omezit na možnosti podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší ve zmíněných případech. Tedy že teleologickým výkladem právní normy lze dojít k závěru, že dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší je přípustné i v uvedených případech.

Lze tedy jen doufat, že správci daně k ust. § 141 odst. 2 daňového řádu dostanou takový výklad, který nepovede k zastavování řízení pro nepřipustnost dodatečných daňových přiznání na daňovou povinnost nižší z důvodu chyby daňových subjektů v psaní, počítání či při posuzování daňových



Průnik soukromého a daňového práva při zdaňování nemovitostí.

Kresba: Ivan Svoboda



otázek. V opačném případě budeme mít hodně práce a klienti hodně starostí.

### Lhůta pro stanovení daně

Lhůta pro stanovení daně je nově v daňovém řádu upravena v ust. § 148. Původně byla tato lhůta (Lhůta pro vyměření) upravena v ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků.

Novou právní úpravou byl založen princip běhu tříleté lhůty, která nově počíná běžet od podání příznání. Přesněji pak podle ust. § 148 odst. 1 daňového řádu prekluzivní lhůta počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

Neméně důležitá je však objektivní desetiletá lhůta podle ust. § 148 odst. 5 daňového řádu, neboť základní tříletá lhůta podle odstavce prvního je hojně prolamována mnoha úkony správce daně či podáními samotného daňového subjektu. O rok se základní lhůta prodlužuje podle odst. 2 cit. ust. v případě podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného

daňového tvrzení, dále pak v případě oznámení rozhodnutí o stanovení daně, zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku, nebo oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku nebo oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně. Pozorný čtenář jistě tuší, že mazanému správci daně dává zákonodárce ohledně prodlužování běhu prekluzivní lhůty do rukou nástroje hodné ságy Nekonečného příběhu.

Určitě nelze nepřehlédnout ust. § 148 odst. 3, podle kterého byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámení výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

V odstavci 4 cit. ust. zákonodárce vyjmenovává případy, kdy prekluzivní lhůta pro stanovení daně neběží vůbec. Zejména se pak jedná o případy, kdy je v souvislosti se stanovením daně vedeno řízení před soudem.

Velmi kontroverzní se zdá být dikce odst. 6 cit. ust., podle něhož lze v důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, daň stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně. Vidíte, Nekonečný příběh je umocněn. Jistě si dovedeme představit spravedlivé důvody, které vedly ministerské úředníky k sepisu cit. ust., nicméně přílišná obecnost samotné dikce může vést k tomu, že daň bude doměřována i osobám, jež se přímo na zločinech nepodílely, přesto jejich daňové povinnosti mohly být takovým jednáním ovlivněny. Jen doufejme, že judikatura princip právní jistoty zhmotnělý do prekluzivní lhůty upřednostní a toto ustanovení brzy vyloží v méně hrozivých konturách.

### Daňová kontrola

Nově je daňová kontrola upravena v ust. § 85 a násl. daňového řádu. Základy právní úpravy daňové kontroly jsou převzaty z původní úpravy § 16 zákona o správě daní a poplatků. Nicméně nová právní úprava disponuje několika vylepšeními.

Jako velmi nebezpečné se jeví být ust. § 87 odst. 2 daňového řádu, podle kterého neumožnil-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván. Totiž ve spojení s ust. § 87 odst. 5 daňového řádu, nevyhoví-li daňový subjekt bez závažných důvodů takové výzvě, může správce daně stanovit daň podle pomůcek. Lze si jistě představit celou řadu nešťastných okolností, pro které se daňový subjekt může dostat do situace, kdy mu budou daňové povinnosti stanovovány podle pomůcek. Doufejme však, že překážkou pro takový postup správce daně bude nenaplnění základní podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, a to je nemožnost stanovit daň dokazováním. Musíme si však počkat, jak se v této věci vyvine judikatura. Dlužno podotknout, že bych nechtěl být v kůži daňových subjektů, na jejichž případech se bude tato judikatura utvářet.

S napětím lze i očekávat judikaturu ohledně běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně (prekluzivní lhůta) zmiňované v předchozím oddílu ve světle ust. § 85 odst. 5 daňového řádu, který stanovuje pravidla, kdy a v jakém rozsahu je správce daně oprávněn opakovat daňovou kontrolu. S ohledem na relativně volné vymezení důvodů pro opakování kontroly si lze představit časté opakování kontrol ze strany správců daně. Dopady do běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně asi není nutné nijak zvláště zdůrazňovat. Jistě to bude v reálném životě přenášet celou řadu „zajímavých“ situací.

Za zásadní ohledně daňové kontroly považují ust. § 88 odst. 3 daňového řádu, podle



kterého na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění. Z dikce cit. ust. lze dovodit, že bez žádosti daňového subjektu správce daně žádnou lhůtu nestanoví. Může se tak v praxi snadno stát, že se neznalý daňový subjekt připraví o možnost vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě a navrhnout provedení dostupných důkazů. To se ve světle praxe správců daně, kdy po týdnech či měsících tichého hodnocení důkazů předloží zprávu o daňové kontrole, nad kterou slabší povahy omdlévají ohledně výše uvažovaného doměrku, může jevit jako fatální taktické pochybení.

### Postup k odstranění pochybností – pouze dvoukolové řízení

Zcela nově je upraven postup k odstranění pochybností v ust. § 89 a násl. daňového řádu. Dříve bylo tzv. vytýkácí řízení upraveno v ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků.

Zcela nová je koncepce dvoukolového postupu k odstranění pochybností.

Správce daně podle ust. § 89 daňového řádu, stejně jako doposud, v případě důvodných pochybností o čemkoli vydá výzvu a vyzve daňový subjekt, aby pochybnosti rozptýlil. K tomu daňový subjekt poskytne správci daně vysvětlení a vhodné důkazy. Správce daně pak podle ust. § 90 odst. 1 daňového řádu o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností.

Pak podle ust. § 90 odst. 2 daňového řádu nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.

Podle ust. § 90 odst. 3 daňového řádu pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.

Jak je patrné z dikce ust. § 90 odst. 3 daňového řádu, je dán

správci daně veliký prostor pro správní uvážení. Obecně je nutné konstatovat, že úřednictvo není dostatečně právně ani morálně vybaveno, aby správní uvážení užívalo ústavně konformně. Nová právní úprava nasvědčuje tomu, že místo táhlých vytýkácích řízení přibude více řízení odvolacích, neboť správci daně podle mých dosavadních zkušeností budou spíše inklinovat k závěru, že nejsou důvody k pokračování v dokazování a daň vyměří podle jejich představ. Na druhou stranu se takové řešení zdá být lepší než roky táhnoucí se vytýkácí řízení, po jejichž skončení pak nelze daň vyměřit pro marné uplynutí prekluzivní lhůty. Je pak pro zástupce skutečně obtížné klientovi vysvětlovat, že se po letech bojů musí o nadměrný odpčet DPH ucházet nikoli v daňovém řízení, ale v řízení o náhradě škody proti státu. Bohužel v řízení, které bude trvat dalších mnoho měsíců, pravděpodobně i let.

**312 stran brožovaná 339 Kč**

**152 stran brožovaná 109 Kč**

**272 stran brožovaná 269 Kč**

**96 stran brožovaná 129 Kč**

**novinky nakladatelství ANAG**

**ANAG®**  
www.anag.cz



### Výslech svědka

Výslech svědka je nově upraven v ust. § 96 daňového řádu. Svědectví bývá často klíčovým důkazem v daňovém řízení. Pro zachování principu rovnosti zbraní se podařilo judikatorně přimět daňovou správu k tomu, aby sdělovala totožnost svědka a věc, ve které má svědek vypovídat. Dlužno zmínit, že návrh na výslech svědka ze strany daňového subjektu musel vždy obsahovat označení toho, co se výslechem prokáže, či vyvrátí. Jinak takový důkaz podle dosavadní judikatury nemusel správce daně vůbec provést. Pak stejný princip by měl platit i pro správce daně. Bez znalosti těchto informací bude v mnoha případech naprosto vyloučené se na výslech připravit. Bez takové znalosti se právo daňového subjektu klást svědkovi otázky stávalo právem zcela iluzorním, neboť bez přípravy není možné při rozsáhlých agendách některých daňových

subjektů správné otázky svědkovi položit či po svědkovi požadovat potvrzení či vyvrácení pravosti listin. Ten, kdo se nemůže seznámit s často komplikovanou problematikou z toho důvodu, že neví, která ze statisíců hospodářských operací za dávno uplynulé roky se bude prověřovat, je pak odsouzen do role pasivního diváka výslechu a je fakticky zbaven práva klást svědkovi otázky. To může mít za následek zvýšení nákladů na obou stranách, když bude nutné výslechy opakovat, či následkem může být dokonce i nezákonnost rozhodnutí ve věci samé, pakliže by daňový subjekt uspěl s námitkami v následném přezkumu meritorního rozhodnutí. Na rozdíl od jiných řízení je daňové řízení specifické tím, že se

- a) prověřuje obrovské množství skutků, tvrzení či pravost listin,
- b) za dlouhý časový úsek (často několik let) a
- c) od prověřovaných událostí uplynulo často mnoho let. Proto nemůže daňový subjekt efektivně konzumovat své právo klást svědkovi otázky, pakliže se nemůže na výslech připravit a seznámit se znovu s okolnostmi, které již dávno přirozeně zapomněl.

Nová právní úprava však nyní dává správci daně obrovský prostor pro správné uvážení, zda takéové informace daňovému subjektu poskytne. Totiž podle ust. § 96 odst. 6 daňového řádu ve vyznění daňového subjektu o provádění svědecké výpovědi správce daně uvede označení věci, ve které bude svědek vypovídat, a označení svědka, nehrozí-li nebezpečí, že by došlo ke zmaření účelu výpovědi. Obávám se, že pro naprosto chybějící možnost přezkumu takového správního uvážení většina správců

daně tyto podstatné okolnosti daňovým subjektům nesdělí plynce se odkazující na hrozící zmaření účelu výpovědi.

Nová právní úprava výslechu svědka jde ještě dále. Totiž podle ust. § 96 odst. 5 in fine daňového řádu o provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení. I zde je tedy založeno správné uvážení, které přezkumu nepodléhá. Lze si snadno představit obcházení bohatě judikované povinnosti umožnit daňovému subjektu klást svědkovi otázky s poukazem na nebezpečí z prodlení. Pozice daňového subjektu se v tomto případě rozhodně zhoršuje a bernímu úředníkovi je poskytnut bez kontroly obrovský prostor. To nevěstí nic dobrého.

### Změn je daleko více

Samozřejmě není nutné zdůrazňovat, že změn je daleko více, než jsem v tomto stručném momentu daňového řádu stihl zmínit.

Určitě doporučuji všem z vás, kteří se účastní rozhodovacích procesů při hledání odpovědí na daňové otázky či se dokonce přímo účastní na zastoupení klientů v daňovém řízení, aby se novým daňovým řádem hlouběji zaobírali. Povede to nepochybně k větší jistotě jak při hledání správných řešení, tak při konfrontaci s berním úředníkem.

Přeji vám všem mnoho úspěchů na nelehké cestě daňovým řízením.

**Ing. David Hubal**

*Ing. David Hubal, absolvent VŠE v Praze, daňový poradce č. osv. 2600, specialista na daňový proces, zkušební komisař KDP ČR, jednatel a společník UNTAX, s.r.o.*

#### Poznámka redakce:

**V případě zájmu o téma nového daňového řádu si vás dovolujeme pozvat na semináře, které pořádá Komora auditorů ČR v Praze (21.2.), v Brně (24.2.) a v Ostravě (17.2.). Lektorem přednášek k tomuto aktuálnímu tématu bude autor článku David Hubal. Podrobnější informace najdete v nabídce vzdělávacích akcí zveřejněné na internetových stránkách [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) nebo na obálce časopisu.**

## Rozhovor s Janem Knížkem, ředitelem Generálního finančního ředitelství

### Novinky v organizaci práce správců daně

**K datu 1. ledna 2011 vzniká Generální finanční ředitelství. Jaké funkce bude zajišťovat a jaké kompetence na něj přechází z Ministerstva financí?**

K 1. lednu 2011 vzniká Generální finanční ředitelství (dále jen GFR), zjednodušeně řečeno odtržením stávajícího Ústředního finančního a daňového ředitelství od Ministerstva financí a jeho začleněním do České daňové správy. Ta v rámci této změny již v roce 2011 nebude představována osmi samostatnými finančními ředitelstvími jako samostatnými organizačními složkami státu řídicími své finanční úřady, ale bude jednou organizací, jedinou účetní jednotkou, jediným zaměstnavatelem pro cca 15 000 pracovníků. V čele této organizace bude tedy stát již zmiňované GFR v podstatě se všemi kompetencemi, které doposud mělo Ministerstvo financí vůči daňové správě, snad až na několik výjimek, kde zákon působnost striktně přenáší pouze na ústřední orgán státní správy. Za příklad zde může posloužit třeba kompetence k řešení náhrad škod vzniklých při daňovém řízení, která i nadále zůstává na ministerstvu.

Pro dosavadní soustavu územních finančních orgánů je to naprosto nová situace, protože česká daňová správa od svého vzniku v roce 1991 nikdy nebyla samostatnou organizací s takto jednoznačně daným vrcholovým vedením. Důvodem této změny je to, aby tato organizace, již jako samostatná, s dostatečným předstihem nastavila svoji působnost a vnitřní procesy tak, aby mohla postupně být základem v poslední době tolik zmiňovaného jednoho inkasního místa, krátce nazývaného JIM.

**Tiskem proběhly zprávy o vzniku speciálního finančního úřadu pro velké poplatníky od 1. ledna 2012. Mohl byste tento subjekt přiblížit?**

Stejnou právní úpravou, kterou vzniká GFR, tak s roční legisvakanní lhůtou vznikne k 1. lednu 2012 tzv. Specializovaný finanční úřad. Již delší dobu máme za to, že velké daňové subjekty, které tvoří rozhodující část daňových příjmů státu, by si zasloužily do budoucna komfortnější servis v rámci své komunikace se správcem daně. Navíc daňová problematika, kterou často řeší, je přece jenom do jisté míry speciální. To platí např. o subjektech finančního trhu, resp. o tzv. finančních institucích. Hovořím-li o velkých subjektech, pak byla zvolena definice 2 mld. ročního obratu. Tyto subjekty by tedy měly být od 1. ledna



*Ing. Jan Knížek se narodil v roce 1964. Vystudoval Národohospodářskou fakultu VŠE v Praze. Získal kvalifikaci daňového poradce KDP ČR a od roku 1999 byl společníkem a jednatelem společnosti FISCALIS, která se zabývá daňovým poradenstvím. Svoje působení v daňové správě zahájil na Finančním úřadě pro Prahu 2 a posléze pokračoval na Finančním ředitelství pro hl. m. Prahu. Zastával funkci vrchního ředitele Ústředního finančního a daňového ředitelství (ÚFDR) a na základě bohatých zkušeností z působení v daňové správě byl jmenován generálním ředitelem Generálního finančního ředitelství (GFR). Je ženatý a má dvě dcery.*

2012 místně příslušné k tomuto úřadu. Všem by se měli věnovat do budoucna naši špičkoví pracovníci. U tohoto úřadu předpokládáme celorepublikovou působnost. To bude mít i další výhody, např. při možnosti atrahovat správu některých problematických subjektů cirkulujících po celé republice právě na tento úřad. Klasickým příkladem mohou být právě subjekty založené spíše než k podnikání k účelovému čerpání nadměrných odpočtů na DPH.

### Od roku 2012 se plánuje rovněž velká reorganizace finančních úřadů a finančních ředitelství. Co to bude znamenat pro daňové poplatníky?

Daňových poplatníků se plánovaná změna prakticky nedotkne. Máme v úmyslu přejít na tzv. dvoustupňovou organizaci, kdy jedno GFR bude řídit 14 velkých krajských finančních úřadů. Ze stávajících 199 finančních úřadů se pak ve velké míře stanou pracoviště krajského finančního úřadu. Říkám-li ve velké míře, znamená to, že malé finanční úřady, jejichž provoz se v současné chvíli již nezdá být tak efektivní, v podobě jak je dnes známe, zaniknou. Zaniknou i fakticky jednotlivá finanční ředitelství, ze kterých budou zčásti detašovaná pracoviště GFR, a to v těch činnostech, které není účelné absolutně centralizovat, a zčásti se z nich stane řídicí článek krajského finančního úřadu. Zde zcela záměrně nebudu dále hovořit o dalších detailech, neboť na této koncepci se neustále pracuje a její výsledná podoba teprve půjde v prvním kvartálu roku 2011 do legislativního procesu.

### Můžete nám ještě přiblížit „jediné inkasní místo“, s nímž se v záměrech vlády počítá od roku 2013?

S jistou nadsázkou se dá říct, že všechny změny, které chystáme, mají vyústit do podoby jednoho inkasního místa, tedy do instituce, která po 1. lednu 2013 bude představovat nejen výběr daní, ale i výběr a kontrolu plateb na sociální i zdravotní pojištění. V podstatě by mělo platit, že v březnu roku 2014 se daňový subjekt přizná na jednom formuláři, v jeden termín, u jednoho správce ke všem svým povinnostem. To považujeme za významné zjednodušení celého procesu výběru a v podstatě za cíl našeho současného „reorganizačního“ snažení. Kromě samozřejmě větší efektivity celé správy jmenovaných povinností to snad bude představovat i výrazné snížení administrativní zátěže daňových subjektů. Subjekty se pak nebudou muset věnovat jednotlivým kontrolám samostatně, ale jedna kontrola z inkasního místa efektivně zkontroluje všechny povinnosti. Práce s přeplatky a nedoplatky bude samozřejmě mnohem jednodušší, povede-li veškeré evidence jeden správce. Tato vize potom předpokládá, že vše bude spravováno pod jednou procesní normou a tou bude nový daňový řád, který vstupuje v účinnost právě s novým rokem 2011.

*Rozhovor vedla Jana Skálová*

na pomoc auditorům

## Novela zákona o účetnictví a prováděcích právních předpisů

Dne 29. prosince 2010 byl v částce č. 145 Sbírky zákonů vyhlášen zákon č. 410/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví).

Touto novelou jsou upravovány především následující oblasti:

- možnost zachovat vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky podle IFRS pro účetní jednotky, jejichž cenné papíry přestaly být obchodovány na regulovaném trhu cenných papírů státu se sídlem v členském státě EU, po dobu stanovenou zákonem;
- rozšíření možnosti vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky podle IFRS pro konsolidující a konsolidované účetní jednotky, pokud jsou součástí konsolidačního celku (i zahraničního), který sestavuje konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS;
- zpřesnění definice pojmů souvisejících s konsolidací a stanovení výjimky z povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku;
- sjednocení podmínek povinnosti vedení účetnictví pro zahraniční fyzické osoby – podnikatele na úroveň českých fyzických osob – podnikatelů;

- úprava náležitostí účetní závěrky pro vybrané účetní jednotky;
- správní delikty a jejich postihy (sankce).

Podrobnosti k jednotlivým oblastem nové úpravy byly zveřejněny v článku prof. Libuše Müllerové v čísle 7/2010 časopisu Auditor.

Novela zákona o účetnictví nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2011, úpravu pro vybrané účetní jednotky a výjimku z povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku lze použít již za účetní období, které začalo v roce 2010 nebo později.

V souvislosti s přijatou novelou zákona o účetnictví byly v částce č. 146 Sbírky zákonů vyhlášeny novely některých prováděcích právních předpisů.

- **Vyhláška č. 419/2010 Sb.**, kterou se mění vyhláška 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 podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zapracovává změny provedené zákonem

v oblasti konsolidace a nově upravuje následující oblasti:

- možnost prodloužení nebo zkrácení doby odepisování goodwillu/záporného goodwillu na základě posouzení účetní jednotky;
- možnost zkrácení doby odepisování oceňovacího rozdílu/záporného oceňovacího rozdílu k nabytému majetku za předpokladu, že součástí nabytého majetku, ke kterému je tvořen oceňovací rozdíl, nejsou aktiva s dobou použitelnosti delší než 15 let;
- rozšiřuje požadavek na informace v příloze v účetní závěrce týkající se existence významné nejistoty u předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky a opatření, které vedení společnosti v souvislosti s řešením této situace přijalo;
- mění kritéria pro uvedení informace o rozčlenění tržeb z prodeje výrobků, zboží a služeb podle kategorií činností a podle zeměpisných trhů.

Novela nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2011, pro některé oblasti úpravy lze novelizované znění použít již za účetní období, které začalo v roce 2010 nebo později.

- **Vyhláška č. 420/2010 Sb.**, kterou se mění vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů, zapracovává změny provedené zákonem v oblasti konsolidace a nově upravuje následující oblasti:
  - rozšiřuje použití předmětné vyhlášky i na instituce elektronických peněz a platební instituce za předpokladu, že jsou finančními institucemi podle zákona upravujícího činnost bank;
  - rozšiřuje požadavek na informace v příloze v účetní závěrce týkající se existence významné nejistoty u předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky a opatření, které vedení společnosti v souvislosti s řešením této situace přijalo.

Novela nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2011, pro některé oblasti úpravy lze novelizované znění použít již za účetní období, které začalo v roce 2010 nebo později.

- **Vyhláška č. 421/2010 Sb.**, kterou se mění vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovny, ve znění pozdějších předpisů, zapracovává změny provedené zákonem v oblasti konsolidace a nově upravuje následující oblasti:
  - pro oceňovací rozdíly z ocenění reálnou hodnotou při přeměně účetní jednotky se

použije přiměřeně § 14a, 54 a 54a vyhlášky pro podnikatele;

- rozšiřuje požadavek na informace v příloze k účetní závěrce týkající se existence významné nejistoty u předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky a opatření, které vedení společnosti v souvislosti s řešením této situace přijalo.

Novela nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2011, pro některé oblasti úpravy lze novelizované znění použít již za účetní období, které začalo v roce 2010 nebo později.

V souvislosti s účetnictvím státu byly v částce č. 151 Sbírky zákonů rovněž novelizovány některé prováděcí vyhlášky.

- **Vyhláška č. 434/2010 Sb.**, kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), nově upravuje termíny pro předávání konsolidačních účetních záznamů.

Novela nabyla účinnosti dnem 31. prosince 2010.

- **Vyhláška č. 435/2010 Sb.**, kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, nově upravuje požadavek na vykazování v Kč s přesností na dvě desetinná místa. Dále novela upravuje obsahové vymezení některých položek výkazu rozvahy a jejich označení.

Novela nabývá účinnosti částečně dnem 31. prosince 2010 a částečně dnem 1. ledna 2011.

Znění novel všech výše zmíněných právních předpisů je přístupné na webových stránkách KA ČR v sekci Regulace auditorské profese – Zákony a vyhlášky.

**Lenka Rückerová**  
referát metodiky KA ČR



# Reforma veřejných financí a účetní závěrka územních samosprávných celků sestavená za rok 2010

Cílem vzniku účetnictví státu je vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek.

Dne 1. ledna 2010 bylo, v souladu s usnesením vlády ČR č. 561 ze dne 23. května 2007, zahájeno účtování a vykazování státu na akruálním principu. Důvodem vzniku reformy účetnictví státu byla nedostatečná vy-povídací schopnost účetnictví, a to zejména v případě organizačních složek státu, územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí. Účetní metody, které byly aplikovány do 31. prosince 2009, nevedly k tomu, aby účetnictví podávalo reálné informace o majetkové a finanční situaci těchto účetních jednotek.

Účetnictví územních samosprávných celků (dále jen „ÚSC“) se řídí pravidly, která mají klíčový význam při jeho vedení i zpracování. Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.

## Správnost

Účetnictví je správné, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje zákonu o účetnictví a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel.

## Úplnost

Účetnictví je úplné, jestliže účetní jednotka zaúčtovala v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy, které v něm měla zaúčtovat a nejpozději do konce tohoto období za jemu bezprostředně předcházející účetní období sestavila účetní závěrku.

## Průkaznost

Účetnictví je průkazné, jestliže všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné a účetní jednotka provedla inventarizaci (fyzickou a dokladovou).

## Srozumitelnost

Účetnictví je srozumitelné, jestliže umožňuje jednotlivě i v souvislostech spolehlivě a jednoznačně určit obsah účetních případů a záznamů a vazbu mezi seskupenými i dílčími účetními záznamy.

## Přehlednost a trvalost

Účetnictví je vedeno způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů, jestliže účetní jednotka je schopna splnit povinnosti spojené s jejich úschovou a zpracováním po celou dobu, po níž jsou jí uloženy.

Účetnictví ÚSC je vedeno a účetní závěrka za rok končí 31. prosincem 2010 je sestavena v souladu s platnými předpisy, a to zejména:

### zákony

- č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění;
- č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v platném znění.

### vyhláškami

- č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví v platném znění, pro některé vybrané účetní jednotky;
- č. 383/2009 Sb., (technická vyhláška) o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů, v platném znění;
- č. 449/2009 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů a rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad soudržnosti, v platném znění;
- č. 270/2009 Sb., o inventarizaci majetku a závazků (inventarizační vyhláška), v platném znění.

### standarty

- České účetní standardy (701 – 704).

Významnou změnou pro ÚSC je povinnost postupovat od 1. ledna 2010 v souladu s Českými účetními standardy.

### Účetní závěrka

ÚSC sestavují k 31. prosinci 2010 účetní závěrku, kterou tvoří:

- Rozvaha
- Výkaz zisku a ztráty
- Příloha
- Přehled o peněžních tocích
- Přehled o změnách vlastního kapitálu

Pro menší a střední účetní jednotky je navrženo zmírnění povinnosti sestavovat Přehled o peněžních tocích a Přehled o změnách vlastního kapitálu. Tyto účetní jednotky nebudou sestavovat uvedené přehledy, pokud nesplní dvě podmínky, a to brutto aktiva celkem více než 40 mil. Kč a roční úhrn čistého obrátu více než 80 mil. Kč. Tato úprava by měla být předmětem novelizace zákona o účetnictví s platností pro účetní závěrky sestavované za rok 2010.

U výkazu Přehled o změnách vlastního kapitálu je nutně upozornit na to, že účet 401 – jmění účetní



jednotky nemá od 1. ledna 2010 jakoukoli spojitost s účtem 901 – fond dlouhodobého majetku, který ÚSC používaly do 31. prosince 2009, a který vyjadřoval objem stálých aktiv, pokud tato aktiva byla profinancována.

V účetní závěrce sestavené k 31. prosinci 2010 je srovnatelným obdobím (tzn. sloupcem, který se týká minulého účetního období) u:

- rozvahy – 1. leden 2010 (zůstatky dle převodového můstku)
- výkazu zisku a ztráty – žádné informace se neuvádějí
- ostatních částí – žádné informace se neuvádějí, není-li uvedeno v příslušném předpisu jinak.

ÚSC předávají účetní závěrku sestavenou k 31. prosinci 2010 do centrálního systému účetních informací státu 20. února 2011, finanční výkaz pak 10. února 2011.

Finanční výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu (FIN 2-12 M) není od 1. ledna 2010 součástí účetní závěrky (viz vyhláška č. 449/2009 Sb.).

### Účetní metody a časový harmonogram jejich použití

Účetní metoda	Aplikace
Opravné položky k pohledávkám	od 1. ledna 2010
Rezervy	od 1. ledna 2010
Ocenění reálnou hodnotou	od 1. ledna 2010
Časové rozlišení nákladů a výnosů	od 1. ledna 2010
Závazné účtování na podrozvahových účtech	od 1. ledna 2010
Odpisy dlouhodobého majetku	2011
Opravné položky k dlouhodobému majetku a dlouhodobému finančnímu majetku	2011

### Uspořádací účty technického zhodnocení

Používají se v průběhu roku. Nejpozději k 31. prosinci musejí vykazovat nulový zůstatek. Pokud uspořádací účty (044 – uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku a 045 – uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku) vykazují zůstatek, musí účetní jednotka před uzavřením účetních knih posoudit, zda

bude v dané investici pokračovat i v následujícím období, nebo ne.

Pokud v investici pokračovat bude a výše investice převyšuje limit stanovený prováděcím předpisem, a to 60 tis. Kč u nehmotného dlouhodobého majetku a 40 tis. Kč u hmotného dlouhodobého majetku, přeúčtuje zůstatek na účty pořízení, tzn. 041 – nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek nebo 042 – nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Pokud ne, odúčtuje zůstatek do nákladů a upraví rozpočet (půjde o běžný výdaj).

### Opravné položky k pohledávkám

Opravné položky (dále jen „OP“) se vytvářejí k pohledávkám, které představují riziko, že nebudou dlužníkem plně nebo částečně uhrazeny. OP vyjadřují dočasné snížení hodnoty pohledávky. Vyhláška č. 410/2009 Sb. specifikuje, ke kterým druhům pohledávek se OP vytvářejí a ke kterým ne, a v § 65 popisuje postup tvorby OP a jejich použití. OP se vytvářejí k těm pohledávkám, které vznikají na základě soukromoprávních vztahů (např. nájmy, služby, apod.). K pohledávkám, které vznikají ze zákona (např. poplatky), se OP nevytvářejí. OP jsou předmětem inventarizace.

### Příklad tvorby OP k pohledávkám k 31. prosinci

Splatnost	% OP
Do splatnosti	0
1 – 89 dní	0
90 – 179 dní	10%
180 – 269 dní	20%
270 – 359 dní	30%
atd.	
<b>Celkem</b>	

### Rezervy

Rezervy jsou určeny k pokrytí budoucích výdajů, u kterých známe účel a je pravděpodobné, že nastanou, ale zpravidla neznáme přesnou částku a období. Vytvářejí se v případě, kdy v běžném účetním období nastane skutečnost, jejímž pravděpodobným následkem bude významné zvýšení nákladů účetní jednotky v budoucích účetních obdobích.

Tvorbou rezervy dochází ke snížení výsledku hospodaření běžného účetního období při předpokládaném snížení dopadu do výsledku hospodaření budoucích účetních období, ve kterých dojde k následku budoucího rizika, v jehož souvislosti byla rezerva vytvořena.

ÚSC mohou vytvářet např. následující druhy rezerv:

- na opravy dlouhodobého majetku,
- na pěstební činnost,
- na odbahnění rybníka,
- na sanaci pozemků dotčených těžbou,
- na rekultivaci skládky,
- na soudní spory apod.

## Časové rozlišení

Náklady a výnosy se zachycují do období, se kterým věcně a časově souvisejí. Metodu časového rozlišení účetní jednotka nepoužije v případě, kdy náklady na získání informace převýší přínosy z této informace plynoucí a tato informace je považována za nevýznamnou.

### Pravidlo časového rozlišení

Druh časového rozlišení		Běžné období	Budoucí období
Náklad	Náklad (účet 381 - aktivum)	Výdaj	Náklad
	Výdaj (účet 383 - pasivum)	Náklad	Výdaj
Výnos	Výnos (účet 384 - pasivum)	Příjem	Výnos
	Příjem (účet 385 - aktivum)	Výnos	Příjem

### Rekapitulace vlastností rezerv časového rozlišení a dohadných účtů

Název	Období	Účel	Částka
Rezervy	Odhad	Známe	Odhad
Časové rozlišení	Známe	Známe	Známe
Dohadné účty	Známe	Známe	Odhad

### Vliv pravděpodobnosti na vykázaní závazků

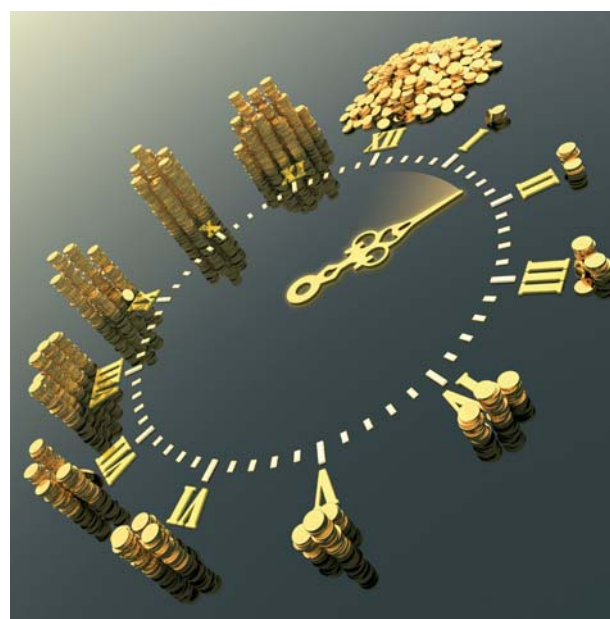
0 %	50 %	100 %
Možný závazek (účtujeme o podmíněném závazku na podrozvahové účty)	Pravděpodobný závazek (účtujeme rezervu)	Jistý závazek (účtujeme o závazku)

### Ocenění reálnou hodnotou

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v § 27 vymezuje všechny složky majetku a závazků, které se oceňují reálnou hodnotou. Reálnou hodnotou se rozumí: tržní hodnota (použijeme např. pro ocenění cenných papírů), ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce (použijeme např. pro oceňování dlouhodobého majetku určeného k prodeji) nebo ocenění stanovené zvláštními právními předpisy (např. oceňovací vyhláška).

Zásoby určené k prodeji se u ÚSC reálnou hodnotou neoceňují.

Druhy majetku a závazků, které budou oceňovány reálnou hodnotou, a způsoby jejich ocenění by ÚSC měly mít stanoveny v interní směrnici. Její součástí by mělo být i vymezení okamžiku uskutečnění účetního případu, který bezprostředně souvisí s rozhodnutím



osoby nebo orgánu, který o této skutečnosti rozhoduje podle jiného právního předpisu.

### Významnost

Informace v účetní závěrce se považuje za významnou (závažnou), pokud by její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek nebo rozhodování osoby, která tuto informaci využívá.

Ve vztahu k účtování na podrozvahových účtech je informace považována za významnou, pokud je využitelná pro uživatele účetní závěrky sestavované k 31. prosinci nebo pro rozhodování řídicích pracovníků účetní jednotky či je nutná pro plnění dalších informačních povinností účetní jednotky. Za významnou informaci se vždy považuje informace o transferu, který se zčásti nebo zcela týká prostředků ze zahraničí.

Významnost si účetní jednotka definuje ve svém interním předpisu.

### Závěr

Problematikou reformy veřejných financí se v roce 2010 velmi intenzivně zabývala celá řada mých kolegů z řad auditorů. K nim patří např. I. Schneiderová (publikuje např. v časopise UNES, vydává knihy, má své vlastní webové stránky), D. Prokūpková (publikuje např. v časopisech UNES, Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí, Auditor), Z. Nejezchleb (publikuje např. v časopisech UNES a Auditor).

### Martina Smetanová

členka Výboru pro veřejný sektor KA ČR



## Zasedání Rady IFAC v Kuala Lumpur

*V předvečer světového kongresu účetních a auditorů (WCOA 2010) v malajsijském Kuala Lumpur se ve dnech 4.-5. listopadu 2010 uskutečnilo každoroční výroční zasedání Rady Mezinárodní federace účetních (IFAC Council), složené ze zástupců členských organizací. Komoru auditorů na zasedání zastupoval prezident Petr Šobotník.*

Předmětem tohoto každoročního setkání prezidentů jednotlivých členských zemí IFAC je kromě procedurálních otázek i projednávání klíčových témat profese ve vazbě na aktuální vývoj globální ekonomiky. Současně se jednalo i o setkání volební, neboť současnému prezidentovi Robertu Buntingovi končil dvouletý volební mandát a v souladu s platným jednacím řádem se stal novým prezidentem dosavadní viceprezident Göran Tidström ze Švédska.

Jednání Rady, sestávající z prezidenta a 21 osob z 18 zemí, bylo rozděleno do několika sekcí.

V úvodní sekci prezident IFAC Robert Bunting ve svém vystoupení informoval o hlavních iniciativách IFAC v průběhu uplynulých 12 měsíců. Se samostatnou zprávou o činnosti aparátu IFAC vystoupil Ian Ball (IFAC CEO). Posledním vystupujícím v této části pak byl předseda PIOB (Public Interest Oversight Board) Stavros Thomadakis.

Druhá sekce byla věnována problematice další strategie a směřování IFAC včetně operačního plánu, stanovení rozpočtu na příští rok a stanovení výše členských příspěvků. Strategie dalšího rozvoje se zaměřuje především na přípravu a zavádění mezinárodních standardů v oblasti auditu, etiky a vzdělávání na podporu vzniku silných národních profesních asociací a firem ve všech velikostních spektrech. IFAC počítá s tím, že se bude aktivně vyjadřovat k těm tématům, kde má hlas profese svoji nezastupitelnou váhu. Mezi další oblasti, jimž bude věnována pozornost, patří další rozvoj regulatorního prostředí, problematika správy a řízení (corporate governance), problematika udržitelného rozvoje a v neposlední řadě i směřování dalšího vývoje v oblasti veřejného sektoru. Pokud se týká operačního plánu a rozpočtu je 61 % vynakládáno na problematiku standardů a 18 % na oblast kontroly a dalšího rozvoje. Poměrně velká pozornost byla věnována finančním záležitostem včetně členských příspěvků. Navrženo bylo v průměru 5% navýšení členských příspěvků s tím, že byl zvolen diferencovaný přístup vycházející ze snahy odstranit přetrvávající rozdíly. Původně bylo navrženo i 20% navýšení členského příspěvku za KA ČR, nicméně na základě našeho nesouhlasu a následné korespondence mezi IFAC a KA ČR je reálný předpoklad, že výše našeho příspěvku zůstane nezměněna. Největší země pak byly požádány i o poskytnutí dalšího příspěvku v souvislosti s nárůstem aktivit IFAC. Rada v následném hlasování schválila hlavní parametry rozpočtu na rok 2011.

V další sekci byly projednány úpravy jednacího řádu i některých vnitřních norem související především s procedurálními otázkami a přijetím nových stálých a přidružených členů.

Samostatná sekce byla věnována zprávě tzv. monitorovací skupiny (monitoring group, MG), která byla ustanovena z nezávislých expertů (zástupci Evropské komise, Světové banky, IOSCO, Basilejského výboru a dalších) s cílem posoudit stupeň zavádění již dříve schválených reforem v rámci IFAC. Cílem těchto reforem bylo dosáhnout větší diverzifikace (tj. stavu, kdy se k práci na standardech mohou více vyjadřovat i experti mimo profesi), zvýšení transparentnosti v procesu přípravy standardů včetně vymezení nové role PIOB. Konkrétně se navržené změny promítly do činnosti tří klíčových rad (IAASB, IESBA, IAESB) včetně vytvoření poradní skupiny (Consultative Advisory Group, CAG) pro každou z nich. Předložená zpráva kladně hodnotila skutečnost, že se záměry reformy IFAC podařilo realizovat a uvést do běžné praxe, nicméně jedním z klíčových doporučení bylo další posilování vlivu osob/expertů mimo profesi na všech úrovních činnosti IFAC s cílem posílit princip veřejného zájmu.

Účastníci jednání měli k dispozici i zprávy o činnosti výše uvedených klíčových rad International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), International Accounting Education Standards Board (IAESB), International Ethics Standards Board for Accountants



(IESBA) a dále i zprávy o činnosti International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), Developing Nations Committee (od 1. ledna 2011 přejmenováno na Professional Accountancy Organisation Development Committee), Professional Accountants in Business Committee, Small and Medium Practices Committee a Forum of Firms.

Průběh jednání i předložené materiály poskytly řadu námětů k dalšímu směřování profese a potvrdily úzkou provázanost naší profese s celosvětovým ekonomickým vývojem.

Malajsie jako hostitelská země vytvořila pro jednání Rady optimální podmínky. Kuala Lumpur je moderní metropolí s neuvěřitelným investičním rozmachem (stává se 24 hodin denně, sedm dní v týdnu), jednání Rady i následný kongres probíhaly v moderních kongresových prostorách, vstřícnost a ochota místních organizátorů byla na velmi vysoké úrovni.

**Petr Šobotník**



www.wcoa2010kualalumpur.com

## Světový kongres účetních (WCOA)

Ve dnech 8. - 11. listopadu 2010 se konal v hlavním městě Malajsie Kuala Lumpur 18. světový kongres účetních WCOA 2010, pořádaný Mezinárodní federací účetních (IFAC) ve spolupráci s Malajsijským institutem účetních (MIA). Vzhledem k tomu, že IFAC je organizace s více než 160 členy ze 125 zemí, kteří reprezentují 2,5 milionů účetních a auditorů, jednalo se o skutečně velkolepou událost, které se zúčastnilo více než 6000 osob z celého světa. Česká skupina byla tentokrát početná. Za Komoru auditorů se kongresu zúčastnil prezident Petr Šobotník, viceprezidentka Libuše Müllerová a členové výkonného výboru Irena Liškařová a Ladislav Mejzlík. Kromě nich se kongresu dále zúčastnil Radek Neužil za Radu pro veřejný dohled nad auditem, Marcela Žárová za Vysokou školu ekonomickou v Praze, Edita Ševcovicová a Jana Skálová za Komoru daňových poradců ČR a Lilka Dvořáková za Svaz účetních.

Kongres zahájil prezident IFAC Robert L. Bunting. Uvedl, že žijeme v digitalizované době, kdy většina profesionální komunikace probíhá telefonem nebo e-mailem. Z vlastní zkušenosti však ví, že to nemůže nahradit přínosy osobního setkání praktiků, tvůrců standardů, regulátorů a zástupců organizací účetních a auditorů.



Je třeba se učit jeden od druhého, přinášet a vyměňovat si nové myšlenky, diskutovat a hledat nejlepší praxi. Zdůraznil, že v současné době finančních, sociálních a enviromentálních výzev je více než relevantní téma jeho týmu – tvorba udržitelné hodnoty v ekonomice bez hranic, což bylo také tématem kongresu a prvního plenárního zasedání. V současné době se zvyšuje poptávka po informacích pro rozhodování a účetní profese hraje rozhodující úlohu v procesu zvyšování jejich kvality a důvěryhodnosti.

Dále účastníky přivítal prezident Malajsijského institutu účetních Abdul Rahim Hamid. Rovněž se přihlásil k myšlence tvorby trvale udržitelné hodnoty a zdůraznil roli účetních v tomto procesu. Světový kongres IFAC je vynikající platformou pro výměnu myšlenek v oblasti východisek a výzev pro globální účetní komunitu. Kongres také dává příležitost Malajsií v upevnění její pozice jako centra islámských financí.

Vlastní jednání kongresu probíhalo jednak v plenárních zasedáních, jednak v paralelních sekcích. Témata plenárních zasedání představovala hlavní zaměření kongresu:

### 1. Accountants: Sustaining Value Creation in the Borderless Economy

Účetní profese: Vytváření udržitelných hodnot v ekonomice bez hranic

*Předsedající: Robert L. Bunting, prezident IFAC*

Ve světě poptávky po krátkodobých řešeních je účetní profese vyzývána k udržitelnému dlouhodobému rozvoji. V této souvislosti organizace potřebují adaptovat svoji strategii nyní, zakotvit enviromentální, sociální a ekonomická východiska ve svém běžném podnikatelském životě čím dříve, tím lépe. Panel se chtěl podílet o pohled na to, jak se profese účetních může podílet na tvorbě trvalé hodnoty v dlouhodobém vývoji.

### 2. Islamic Finance: Strengthening the Global Financial Market

Islámské finance: Posílení globálního finančního trhu

*Předsedající: Fermín del Valle, bývalý prezident IFAC*

Představit islámské finance na globálním finančním trhu znamenalo unikátní příležitost, kterou chtěl tento panel využít.

### 3. Accounting for Sustainability: The Integrated Reporting Framework

Účetnictví pro trvalou udržitelnost: Integrovaný rámec výkaznictví

*Předsedající: Göran Tidström, zástupce prezidenta IFAC*

Profesionální účetní mohou ovlivnit způsobem organizace úspěch trvalé udržitelnosti svojí objektivitou, strategií a řízením. V tomto směru hraje účetní profese rozhodující úlohu.

### 4. Accountants in the Next Decade – Embracing Change and Seizing Opportunities

Účetní profese v příští dekádě – Adaptace na změny a využití příležitostí

*Předsedající: Ian Ball, vedoucí úřadu IFAC*

Jací budou účetní v roce 2020? Co budou dělat, jaké dovednosti a kompetence budou potřebovat, aby byli úspěšní? Členové panelu se formou interview pokusili podělit o své představy o účetní profesi v budoucnosti.

Paralelních sekcí bylo zorganizováno v průběhu kongresu celkem 35, takže nebylo v silách ani celé delegace zúčastnit se všech témat. Jednotliví členové delegace navštívili ty, které je profesně zajímaly.

### International Financial Reporting Standard (IFRS) for Small and Medium Enterprises (SMEs): Becoming a World Class Player

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) pro malé a střední podniky (SME): Na cestě k celosvětovému významu

*(sledovala Libuše Müllerová)*

Výbor pro mezinárodní účetní standardy vydal v roce 2009 soubor standardů pro malé a střední podniky. Panel se snažil poukázat na klíčové prvky tohoto souboru a na možnosti jejich adaptace v různých jurisdikcích. Petr Kříž (viceprezident Federace evropských účetních, FEE) se ve svém vystoupení zaměřil na vysvětlení situace v Evropě ohledně IFRS. Zdůraznil, jaký podíl na evropském trhu zaujímají malé a střední podniky a dokonce mikropodniky ve srovnání s velkými a kótovanými společnostmi (kótované 1 %, velké 1,3 %, střední 2,9 %, malé 20,6 % a mikro 75 %). V jednotlivých státech existuje různá praxe, mimo jiné i v závislosti na provázanost s daňovou soustavou. Uvedl, že pro evropské státy jsou závazné směrnice a poukázal na hlavní rozdíly mezi směrnicemi a IFRS. Jedná se zejména o oblast mimořádných položek, finančních nástrojů, odpisování kladného či negativního goodwillu. K implementaci IFRS přistupují státy EU různě. Některé je předepisují povinně pro všechny závěrky, některé jen pro konsolidované závěrky, další pak dávají možnost výběru mezi národní úpravou a IFRS.



Druhým vystupujícím byl Ewald Müller z Jihoafrického institutu certifikovaných účetních. Uvedl zkušenosti z JAR, kde vývoj harmonizace mezi národními standardy a IAS začal v roce 1993. V roce 2003 byly IFRS plně převzaty do národní účetní legislativy, jihoafrická burza požadovala IFRS od roku 2005 a IFRS pro malé a střední podniky byly převzaty v roce hned v roce vydání 2009. Popsal postup implementačního plánu, který byl založen na komunikaci, vzdělávání a technické podpoře. Zpočátku se praxe přiklápěla k překlápění národních závěrek na IFRS, nakonec však byly plně převzaty, neboť podniky nechtěly dva rámce. Za hlavní problémy označil oblast finančních nástrojů, výpůjčních nákladů a u dlouhodobých aktiv komponentní odpisování, zbytkovou hodnotu a leasing.

S podobnými názory a zkušenostmi vystoupil Paul M. P. Chan, bývalý prezident Hongkongského institutu certifikovaných účetních a nyní předseda výboru malých a středních praxí a šéf pracovní skupiny pro standardizaci malých podniků. Zásadně se podílel na zavedení koncepčního rámce pro finanční výkaznictví malých podniků a IFRS pro SME v Hongkongu, kde byly zavedeny rovněž hned od roku 2009. Uvedl základní pravidla tohoto zavedení, jehož základem je oceňování v historických cenách, a nikoliv fair value, nevyžaduje se cash flow ani odložená daň. Systém implementace IFRS je založený na třídeřovém systému zaručujícím průchodnost od malých k plným IFRS.

## International Education Standards – Upholding the Relevance for the Future

Mezinárodní vzdělávací standardy – Prosazení významu pro budoucnost  
(sledovala Libuše Müllerová)

Mezinárodní vzdělávací standardy jsou určeny jednak pro vzdělávání před vstupem do účetní profese, jednak pro kontinuální profesní vzdělávání již hotových členů této profese. Panel byl zaměřen na otázky revize těchto standardů jako důsledek nových výzev, před nimiž účetní profese stojí. V úvodním vystoupení představil David McPeak, technický manažer výboru mezinárodních vzdělávacích standardů (IAESB) IFAC nový rámec vzdělávacích standardů z roku 2009, který by měl být jednodušší a srozumitelnější. Jeho cílem je zvyšování kompetence globalizující se účetní profese, založené na dalším rozvoji vzdělávacího procesu. David McPeak se podílel na zavádění těchto vzdělávacích standardů v kanadské asociaci certifikovaných účetních.

Dalším vystupujícím byl prof. C. Mark Allison, předseda výboru mezinárodních vzdělávacích standardů IFAC, odpovědný za vzdělávání v Institutu certifikovaných účetních ve Skotsku. Představil historii vzdělávacích standardů, na kterých začal výbor IFAC pracovat od roku 1982. Koncepční rámec těchto standardů byl revidován v letech 2005-2010; snaží se odpovídat na otázky, jaká je role účetních, definovat profesionálního účetního a základní požadavky na jeho kvalifikaci. Představil strategický plán výboru na roky 2010-2012, založený na revizi standardů 1-8, jejich implementaci v jednotlivých národních organizacích účetních – členů IFAC, založené na plánu vzájemné komunikace.

Navazujícím řečníkem byl Dr. Marcelo Canetti, člen výboru mezinárodních vzdělávacích standardů IFAC, s mezinárodní auditorskou praxí v Latinské Americe a profesor na argentinské univerzitě v Buenos Aires. Objasnil způsob implementace mezinárodních vzdělávacích standardů v globálním světě, která by měla usnadnit mobilitu členů účetní profese. Ta je závislá mimo jiné i na srovnatelném systému certifikace v jednotlivých státech, který zaručuje také srovnatelnou kvalitu příslušníků účetní profese.



V závěrečné diskusi bylo zdůrazněno, že mezinárodní vzdělávací standardy neurčují ani formu vzdělávání, ani instituce, které ho mají zajišťovat. Záleží na každém státě, zda to budou vysoké školy, profesní organizace jako např. ACCA, NIVRA apod.

## Oversight Boards: The Global Experience and Learning

Rady pro veřejný dohled – Získávání globálních zkušeností  
(sledoval Radek Neužil)

Téma veřejného dohledu z pohledu globálních zkušeností a zhodnocení dosavadního vývoje bylo zaměřeno na prezentaci a výměnu názorů v národní a zejména mezinárodní perspektivě orgánů veřejného dohledu. Základním posláním veřejného dohledu je ochrana investorů a veřejného zájmu obecně, a to zejména v okruhu subjektů veřejného zájmu a auditorských společností, které tyto subjekty auditují.

Od roku 2003 vznikla řada nezávislých regulátorů v oblasti auditu, a to v reakci na externí podněty se zdůrazněním nutnosti zabezpečit nezávislost, kontrolu kvality a založit systém nezávislého veřejného dohledu nad auditorskou profesí. Většina dohledových orgánů však existuje poměrně krátkou dobu a tak se reálně v praxi jejich úloha a role naplňuje postupně. Vzájemné spolupráci při identifikaci klíčových problémů a sjednocení „best practice“ napomáhá nejen celoevropská koordinace zastřešená doposud evropskou komisí (výbor EGAOB), ale zejména celosvětové Mezinárodní fórum nezávislých regulátorů auditu (IFIAR), ve kterém je sdruženo přes 40 organizací. Samozřejmě, že je nezbytné, aby orgány veřejného dohledu komunikovaly nejen mezi sebou, ale udržovaly dialog i s dalšími zainteresovanými stranami, jako jsou regulátoři, tvůrci standardů, investoři, auditované společnosti i samotní příslušníci profese. Mezi globálně diskutované problémy současnosti pak patří zajištění skutečně nezávislých a kvalifikovaných kontrol kvality, uplatňování zásad profesního skepticismu při provádění auditu, problematika skupinového auditu nebo třeba zajištění odpovídajících zpráv o prováděných kontrolách kvality.

V diskusi k veřejnému dohledu vystoupili mimo jiné zástupci PCAOB z USA, jejichž aktivity výrazně přesahují Spojené státy, kdy tento orgán veřejného dohledu registruje téměř 1000 společností mimo USA z 87 jiných jurisdikcí. Z toho mimo jiné vyplývá provádění kontrol i v mezinárodním měřítku, ať už samostatně nebo společně s domácím dohledovým orgánem. Lze předpokládat, že i v Evropě se v dohledné době vyjasní postavení PCAOB a její aktivity budou narůstat. V řadě zemí jako například v Malajsii je pak působnost orgánu veřejného dohledu poměrně široká a zahrnuje také registraci auditorů, nastavování profesních standardů a propagaci profese u veřejnosti. V diskusi byl dále zdůrazněn fakt, že i když auditori nestojí v centru současné

ekonomické krize, jejich úloha je mimořádně důležitá, protože dodávají důvěryhodnost vykázaným ekonomickým ukazatelům auditovaných společností a jsou tak významným garančním prvkem v oblasti ochrany veřejného zájmu.

### Function of National Standard Setters in International Environment – Is relevance Lost?

Funkce národních tvůrců účetních standardů v mezinárodním prostředí – je jejich úloha ještě opodstatněná?

*(Sledovala Marcela Žárová)<sup>1)</sup>*

Celosvětovým trendem je posun k používání globální účetních a auditorských standardů, proto se nabízí otázka, jestli má vůbec nějaký smysl, aby existovaly výbory a rady, které budou vydávat národní standardy. Zástupci třech zemí se zabývali touto otázkou a nabízeli svůj názor.

Předseda Rady pro australské účetní standardy a zároveň místopředseda skupiny sdružující tvůrce standardů v Asii a Oceánii Kevin Stevenson tvrdil, že stále existuje nezastupitelná úloha národních tvůrců standardů, i přes současný trend používat mezinárodní standardy pro účetnictví a auditing. Porovnával podstatu a charakteristiky procesu tvorby standardů na mezinárodní úrovni s procesem tvorby standardů na národní úrovni. Z porovnání vyplývá, že proces tvorby standardů na mezinárodní úrovni neovlivňuje právní prostředí konkrétního státu, a to dokonce ani v případě, kdy mezinárodní standardy jsou v daném právním prostředí uznávány. Proces mezinárodní tvorby standardů má sice vliv na management podniků, ale ne rozhodující, spíše se projevuje na úrovni vzdělávání u těch, kteří tyto standardy používají. A zároveň zdůraznil, že mezinárodní standardy nejsou ještě používány všemi účetními jednotkami. Proces tvorby standardů na národní úrovni ovlivňuje ve většině států právní systém, má vliv na management podniků, ovlivňuje vzdělávání účetních a zároveň přispívá k procesu mezinárodní tvorby standardů, neboť účetní a tvůrci národních standardů reagují na nově vydávané standardy na mezinárodní úrovni v závislosti na místních podmínkách, ve kterých působí. Tvůrci národních standardů mohou být jak ziskové tak neziskové instituce, soukromé nebo veřejné. Závěrem dodal, že z příkladu skupiny sdružující vydavatele standardů v Asii a Oceánii vyplývá, že tvůrci národních standardů, především pro účetnictví, mají nezastupitelnou úlohu tím, že reagují rychle, že pracují a působí jak na národní, tak i mezinárodní úrovni. Hans Vrkruijsee, profesor účetnictví z Tilburské university v Nizozemí a auditor, považuje existenci národního tvůrce standardů rovněž za nezastupitelnou a komentoval tento proces na příkladu Nizozemského institutu registrovaných účetních a auditorů (NIVRA). Uvedl, že jedna sada účetních



standardů nemůže uspokojit všechny účetní jednotky, a proto považuje kombinaci existence mezinárodních standardů a národních standardů za výhodu. Účetní jednotky musí mít možnost zvolit si pravidla, podle kterých budou účetní závěrku sestavovat samy, bez omezení ze strany obchodního práva, což v Nizozemí platí. Pro audit se používají standardy vydávané IFAC, a ty jsou pouze doplňované o témata, které IFAC neřeší. NIVRA proto překládá standardy vydávané IFAC a návrhy nových standardů komentuje a monitoruje jejich shodu s místním prostředím. NIVRA se stává spojnicí mezi místním prostředím a mezinárodními účetními a auditorskými standardy.

Třetí příklad byl z Brazílie, který uvedla prezidentka Brazílského institutu nezávislých účetních Ana Maria Elorrieta. Postavení brazilského tvůrce standardů je od roku 2009 odlišné od dvou předchozích příkladů. Do roku 2009 bylo v Brazílii několik tvůrců standardů pro účetnictví a samostatný institut, který vydával standardy pro auditing. V roce 2010 byl dovršen konvergenční proces jak pro účetnictví, tak pro auditing. V účetnictví došlo k přijetí IFRS pro konsolidovanou účetní závěrku společnostmi registrovanými na burzách cenných papírů, pro banky a pojišťovny. Brazílský účetní výbor vydává účetní standardy, kterými jsou IFRS. Pro audit byly přijaty Mezinárodní auditorské standardy (ISA). Přijetím IFRS a ISA organizace brazilského tvůrce standardů nepřestává existovat, ale vykonává spíše dohled nad dodržováním standardů a dodržením shody s mezinárodní strategií. Závěrem všichni řečníci potvrdili podporu pro existenci organizací tvůrců národních standardů, a to i případech, kdy se jejich původní úloha mění.

### Review and Compilation Services 2011

Prověrky a sestavování finančních informací 2011  
*(sledovala Irena Liškařová)*

Tato sekce se zabývala souvisejícími auditními službami, jako jsou prověrky a sestavování finančních informací. Sekci moderoval Ahmadi Hadibroto, prezident Indonéského institutu účetních. Přednášející

<sup>1)</sup> Tento příspěvek vznikl za přispění GA ČR P403/10/1982

představili zkušenosti a legislativní úpravy v jednotlivých zemích, možnosti a restrikce auditora v poskytování dalších neauditních služeb. Jako první vystoupil Phil Cowperthwaite, člen IAASB nominovaný za Kanadský institut certifikovaných účetních. Kanada přijala plně ISA pro období končící a pozdější po 14. prosinci 2010. Audit je v Kanadě prováděn dle ISA. Prověrky jsou prováděny dle ISRE 2400 a výstupem auditora je negativní ujištění. Sestavování finančních informací se provádí dle ISRE 4410, kde auditor vydá pouze zprávu o sestavení finančních informací. Plnou odpovědnost za sestavení finančních informací nese vedení společnosti a není nutné potvrzení nezávislosti auditora při těchto službách.

Druhou vystupující byla Dianne Azoor-Hughes, členka vedení Australské účetní a auditní asociace a členka IAASB. Austrálie používá vlastní auditorské standardy, které jsou hodně podobné ISA. Standardy pro prověrky jsou v současné době v procesu revize. Australské etické standardy byly významně upraveny v roce 2008 a jsou podobné etickému kodexu vydanému IFAC. Prověrky mohou provádět auditoři, kteří provádí audit účetní závěrky, ale zároveň i jiní auditoři. Při auditu dává auditor pozitivní vyjádření na účetní závěrku. Prověrky pololetní závěrky jsou v Austrálii povinné pro veřejně obchodovatelné společnosti, ale jsou velice rozšířené i pro jiné společnosti. Při sestavování finančních informací nedává auditor žádné ujištění.

Asi nejvíce zajímavé bylo vystoupení Josefa Ferlinga, člena IAASB a IFAC, který seznámil posluchače se situací v Německu. Německo spolu s Rakouskem

a Švýcarskem mají přeložené ISA, nicméně ISA v Německu přijaty nejsou a platí Německé auditorské standardy. Audit je povinný pro obchodovatelné společnosti a pro privátní společnosti pokud splňují kritéria více 50 zaměstnanců, celková aktiva více než 4,84 mil. EUR a tržby více než 9,68 mil. EUR. Pokud banky půjčují úvěr více než 50 000 EUR, bankovní zákony požadují vyjádření experta včetně zprávy o sestavení finančních informací. Tyto služby provádějí auditoři a také daňoví poradci, kteří musí být nezávislí na účetní jednotce. V Německu existují tři typy zakázek na sestavování finančních informací:

- Typ I. Sestavení finančních informací na základě podkladů od klienta. Expert provádějící sestavování finančních informací má povinnost ověřit riziko dalšího pokračování společnosti a nevydává žádné ujištění.
- Typ II. Sestavení finančních informací na základě podkladů od klienta a provedení analytických procedur a ověření rizika dalšího pokračování společnosti. Finanční úřady neakceptují finanční výkazy, pokud nejsou výkazy v souladu s německým obchodním zákoníkem a účetními předpisy. Vyjádření experta je částečné a pozitivní.
- Typ III. Sestavení finančních informací na základě podkladů od klienta, provedení analytických procedur, ověření rizika dalšího pokračování společnosti a provedení některých auditních procedur, např. účast na inventuře, kontrola opravných položek. Expert vydává pozitivní vyjádření.

Posledním vystupujícím byl Bernard Agulhas, ředitel Nezávislého auditního orgánu v Jihoafrické republice. Jihoafrická republika přijala ISA v roce 2005 a klarifikované ISA pro období končící a pozdější 15. prosincem 2009. Audit je povinný pro všechny veřejně obchodovatelné společnosti a pro společnosti veřejného zájmu, prověrky se aplikují pro ostatní společnosti a sestavování finančních informací není zákonem upraveno.

### Adopting the New Code of Ethics

Přijetí nového etického kodexu

(sledovala Irena Liškařová)

Tato sekce byla moderována Robertem Mednickem, CPA, který celou svou profesní dráhu věnoval auditu a nyní je ve vedení Národního úřadu pro ekonomický vývoj a konzultant Světové banky. Přednášejícími byli Alice McCleary a Aiko Sekine, členky IESBA, Michael Niehues výkonný předseda IESBA, a Kenneth Dakdduk, předseda IESBA. Diskutovány byly následující hlavní body nového etického kodexu platného od 1. ledna 2011.

*Subjekty veřejného zájmu (dále jen PIE)* – a jejich definice. Jedná se o obchodovatelné společnosti a společnosti, které podléhají regulaci.

*Zaměstnání u auditovaného klienta* – u PIE může být auditní partner zaměstnán u klienta na vedoucí pozici až po uplynutí 12 měsíců od doby, kdy byl zodpovědný za audit.



*Rotace auditního partnera* – u PIE je perioda rotace sedm let.

*Ostatní neauditní služby:*

- vedení účetnictví je povoleno pouze v případě, že se jedná o rutinní nebo mechanické transakce. Tyto služby lze provádět za předpokladu implementace zabezpečovacích prvků, např. tuto činnost nesmí provádět auditní tým.
- Oceňovací služby jsou obecně zakázány.
- Právní služby a právní pomoc jsou obecně zakázány.
- IT služby – u PIE je nastavení nebo implementace systémů zakázána, u ostatních společností je to částečně dovoleno za předpokladu implementace zabezpečovacích prvků.
- Interní audit – u PIE není dovoleno provádět interní audit zahrnující významné interní kontroly ve finančním výkaznictví.
- Daňové služby – daňové plánování je zakázáno u všech společností, oproti tomu příprava daňového přiznání obecně není v rozporu s etickým kodexem. Daňové výpočty pro účely zpracování účetních zápisů jsou pro PIE zakázány a pro ostatní společnosti jsou dovoleny za předpokladu implementace zabezpečovacích prvků.

*Relativní výše odměny za audit* – u PIE by odměna auditora neměla být vyšší než 15 % celkových auditorských tržeb. Pokud odměna přesáhne tuto hranici, musí auditor implementovat zabezpečovací prvky na zainteresovanost a nezávislost.

*Kompensace* – firma ani auditor nesmí přijímat žádné dary ani projevy pohostinnosti, které by mohly vést k vlastní zainteresovanosti či spřízněnosti.

### eXtensible Business Reporting Language (XBRL) – an Update

Aktuální informace o XBRL

(sledoval Ladislav Mejzlík)

Využívání XBRL v poslední době překročilo hranice pouhého elektronického vykazování účetních závěrek, pro něž bylo původně připraveno. IASB zveřejnilo v dubnu 2010 aktuální verzi taxonomie XBRL, která zahrnuje poprvé nejen celou sadu IFRS pro emitenty cenných papírů, která je již globálně využívána



na řadě burz jako prostředek pro elektronické plnění jejich informačních povinností, ale zahrnuje rovněž IFRS pro malé a střední podniky (SME). Nové oblasti, do kterých se XBRL začíná rozšiřovat, jsou zejména:

- využití XBRL pro předávání obecných účetních dat, například pro reporting a sestavení konsolidace mezi podniky uvnitř konsolidačního celku nebo obecně mezi podniky v rámci dodavatelsko odběratelských vztahů,
- využití XBRL pro extrakci a analýzu dat při auditu, do které patří také vztah XBRL a ISA a obecné dopady způsob a obsah poskytovaných ověřovacích zakázek.

V průběhu paralelní sekce věnované XBRL vystoupili s prezentacemi přední odborníci, kteří se XBRL dlouhodobě zabývají na nejrůznějších pozicích:

- **George Glass**, prezident CIMA, předsedal této paralelní sekci a ve své prezentaci se věnoval především rozvoji XBRL v oblasti elektronické výměny dat mezi podniky v průmyslových odvětvích.
- **Mike Willis**, partner PwC a předseda XBRL International, představil hlavní dopady XBRL do procesu tvorby a využívání účetních dat, a to jak na straně předkladatelů, tak i na straně uživatelů těchto informací, speciálně pak možnosti využití informací v XBRL regulátory.
- **Olivier Servais**, ředitel pro XBRL v Nadaci IFRS, informoval o aktuálním stavu vývoje taxonomie XBRL pro IFRS a projekty, které má Nadace IFRS v oblasti XBRL v současnosti rozpracovány.
- **Jan Pasmooij**, ředitel Centra pro ICT v NIVRA, se zabýval základy XBRL, jejich podstatou, výhodami, příklady využití a rozšířením XBRL po světě.
- **Craig W. Crawford**, partner KPMG, se věnoval možnostem využití XBRL v práci auditorů a možným dopadům využívání XBRL na auditorské postupy a jejich regulaci. Jako člen IAASB rovněž informoval o aktuálních stanoviscích IAASB k využívání XBRL auditory, resp. k prověřování informací poskytovaných klienty v XBRL.

**Libuše Müllerová a kolektiv**

## lidé a firmy



## Zdeněk Tůma zvolil KPMG



Zdeněk Tůma

Zdeněk Tůma (50), bývalý guvernér ČNB, se rozhodl od 1. ledna 2011 pro spolupráci se společností KPMG v České republice. Ve své nové pozici se zaměří především na poradenské služby pro finanční sektor.

O své nové roli Tůma říká: „Věřím, že v poradenské společnosti

KPMG v České republice budu moci široce využít svých dlouholetých zkušeností v bankovním a finančním sektoru a zapojit se tak aktivně do poradenského businessu.“ Zdeněk Tůma absolvoval fakultu obchodní na Vysoké škole ekonomické v Praze. Dlouhodobě přednáší na Fakultě sociálních věd Univerzity Karlovy v Praze. V letech 1993-1995 byl poradcem ministra průmyslu a obchodu. Později pracoval jako hlavní ekonom Patria

Finance a jako výkonný ředitel Evropské banky pro obnovu a rozvoj. V období 1999-2001 působil na postu viceguvernéra České národní banky. V letech 2000 až 2010 stál v čele České národní banky ve funkci guvernéra. Byl a je členem mnoha odborných společností, vědeckých rad a komisí. Od října 2010 je zastupitelem hl. m. Prahy. Je ženatý, má tři děti a ve volném čase rád sportuje (tenis, cyklistika, běžky). -jk-

## Co najdete v e-příloze č. 1/2011

**Přístup k e-příloze Auditor**

E- příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v Extranetu na webových stránkách Komory auditorů [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem. Pokud někdo své heslo nezná, nebo ho zapomněl, může si ho vyžádat u Athiny Lérové, e-mail: [lerova@kacr.cz](mailto:lerova@kacr.cz). Auditři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: [kolouchova@kacr.cz](mailto:kolouchova@kacr.cz). Předplatitelům časopisu Auditor je e-příloha zasílána e-mailem.

**Z KOORDINAČNÍHO VÝBORU PRO DANĚ****Vliv kurzových rozdílů na dodání závazků**

Oblast „dodaňování“ závazků je velmi aktuální daňovou otázkou, která je předmětem mnohých sporů a nejasností. Jedním z takových problémových míst dané oblasti je otázka změny hodnot závazků vlivem

pohybů kurzů v případě závazků v cizí měně. Tento problém byl projednáván v rámci Koordinačního výboru pro daně (pravidelné jednání mezi MF, KDP ČR a dalšími zástupci odborné veřejnosti, např. KA ČR). V e-příloze Auditor č. 1 najdete příspěvek z Koordinačního výboru k této problematice.

**ZAÚJALO NÁS****Jak přejít na účtování v hospodářském roce**

Článek Martina Děrgela, zveřejněný v časopise Účetnictví, se zabývá přechodem účetní jednotky z kalendářního na hospodářský rok. Nabízí se přitom otázka, proč si komplikovat život a měnit standardní účetní období odpovídající kalendářnímu roku na nějaký hospodářský rok. Výhody přechodu na hospodářský rok lze nalézt, přičemž obvykle mají racionální základ v poněkud specifickém druhu podnikání dotyčné účetní jednotky. Zejména jde o svou povahou sezónní druhy činností.

**ZAZNAMENALI JSME****Průvodce daňovým řízením**

Jakými pravidly je třeba se v rámci nového daňového řádu, platného od 1. ledna, řídit při jednání s finančním úřadem, jaké novinky přináší daňový řád a jak se odrazí ve všech fázích daňového řízení – to je obsahem průvodce daňovým řízením, kterého zveřejnil časopis Ekonom a jehož autory jsou Petra Nováková a Radek Buršík z PwC Česká republika.

**Obrana 2010: Podezřelé zakázky a podezření z korupce**

Prověřování podezřelých armádních zakázek a možné korupce, která je měla provázet a byla spojovaná s exministrem Martinem Bartákem a dalšími lidmi z vedení ministerstva obrany, dále poškodilo již tak pošramocenou pověst tohoto resortu. Více k tomu v e-příloze.

-av-