

# AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 2/2017

Téma: Daňové a účetní novinky – část I



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

## Obsah

### AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Informace z odborných výborů KA ČR.....	3
Pohyblivý příspěvek pro rok 2017.....	4
Zaslání časopisu Auditor.....	5
Novela zákona o přezkoumávání hospodaření.....	5

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

Editorial (Jana Skálová).....	6
Změny v dani z nabytí nemovitých věcí (Zdeněk Krůček).....	6
EET – výjimka, anebo součást systému? (Milan Vodička).....	10
Zákon o prokazování původu majetku (Tomáš Hajdušek).....	14
Novinky v DPH (Ondřej Štědrý).....	18
Rozhovor se Stanislavem Koubou O novele i novém zákoně o daních z příjmů.....	21
Test: Daně.....	23

### NA POMOC AUDITORŮM

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu.....	25
--	----

### K DISKUZÍ

Úvahy nad smlouvou o auditu – 2. část (Jiří Pelák).....	27
---	----

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

### e-příloha Auditor 2/2017

- Zprávy Ministerstva financí České republiky pro finanční orgány obcí a krajů – Pravidla rozpočtové odpovědnosti
- Téma čísla – Daňové a účetní novinky
- Právo
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo 13. 3. 2017

## Profesní kompetence auditorů a manažerské účetnictví



Bohumil Král

Většina reakcí, které výbor pro auditorské zkoušky získává až už od budoucích auditorů, kteří se účastní přípravných kurzů před jednotlivými dílčími auditorskými zkouškami, nebo od nových auditorů, kteří absolvovali celý nelehký systém těchto zkoušek, je v zásadě pozitivních. Pokud lze některé z připomínek zobecnit, řada z nich se týká velice širokého záběru celého systému vzdělávání a zkoušek před vstupem do profese. Neměla by komora kritičtěji zhodnotit tento systém a eliminovat údajné „zkoušky pro zkoušky“, které podle jejich (i budoucích) absolventů nejsou pro budování profesní kompetence budoucích auditorů přínosem?

Odpověď na tuto otázku je třeba podle mého názoru odvíjet nikoliv obecně, ale specificky pro každou problémovou oblast zvlášť. V tomto úvodníku bych chtěl na tento námět reagovat primárně z pozice garanta dílčí auditorské zkoušky z manažerského účetnictví.

Má být budoucí auditor vzdělán také v oblasti kalkulací, rozpočtů, vnitropodnikových cen a dalších nástrojů účetního zobrazení podnikatelského procesu z hlediska potřeb podnikového managementu, když jeho primární odpovědností bude vyjádření kvalifikovaného stanoviska k věrnému a poctivému zobrazení skutečností, které jsou předmětem zájmu tzv. externích uživatelů finančního účetnictví?

Ponechme stranou fakt, že znalost nástrojů a metod manažerského účetnictví je dlouhodobě – a to bez jakýchkoliv omezení, co se týče jeho významnosti pro provádění auditorské činnosti – vyžadována nejen všemi postupně se vyvíjejícími zákony o auditorech, ale také všemi směnicemi Evropského parlamentu, které kdy upravovaly výkon auditorské profese v zemích EU, i postupně se vyvíjejícími mezinárodními vzdělávacími standardy IFAC. Jak je obecně známo, každý z nás ochotněji naslouchá dikci příkazů, pokud v nich nalezneme pozitivní racionální jádro. V čem lze z tohoto hlediska spatřovat efekt, plynoucí ze znalosti manažerského účetnictví, pro výkon auditorské profese?

Rozhodně ze skutečnosti, že – jakkoli finanční a manažerské účetnictví slouží různým uživatelům, kteří řeší do jisté míry odlišné rozhodovací úlohy vyžadující odlišnou informační podporu – oba účetní subsystémy zpracovatelsky vznikají (navíc spolu s výstupy tzv. daňového účetnictví) v jediném účetním systému. Ve vzájemném vztahu těchto účetních subsystémů se navíc v progresivních firmách stále více prosazuje tendence, že souhrnné harmonizované informace pro externí uživatele finančního účetnictví vznikají na základě výrazně podrobnějších a specifických podkladů manažerského účetnictví. Pochopit tuto transformaci, a reálně tak ověřit existenci, vlastnictví, ocenění a způsob vykazování prvků účetní závěrky ve finančním účetnictví (včetně rizik,

kteře jsou s kařždým z uvedených atributů spojeny) tak nutně od auditora vyřžaduje schopnost pochopit nejen shodné, ale i odlišné parametry zobrazení, které s ohledem na své rozhodovací úlohy vyřžadují manažeři.

Tento uřivatelsky rozdílný, ale zpracovatelsky integrovaný vztah manažerského a finančního účetnictví se nejsilněji projevuje při

zobrazení tvorby, resp. prodeje produktů podnikové činnosti – nedokončené výroby, výrobků, ale i dalších aktivovaných výkonů. Zde auditor zdaleka nevystačí se základním druhovým, resp. hrubým účelovým členěním nákladů. Nutně musí vniknout do tařžů odlišujících tzv. náklady produktu a náklady období, a to včetně návazných otázek spojených

s integrovaným řízením podnikatelského procesu po linii výkonů, odpovědnosti a aktivit, činností a podnikových procesů. Právě tato oblast by měla tvořit jádro profesní kompetence auditora z oblasti manažerského účetnictví.

**Bohumil Král**

místopředseda Výboru pro auditorské zkoušky KA ČR



## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 13. února, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významným bodem programu bylo jednání o návrhu strategie KA ČR a schválení plánů činnosti odborných výborů na rok 2017.

Výkonný výbor schválil:

- personální složení Výboru pro auditorské zkoušky,
- plány činnosti na rok 2017 Výboru pro kontinuální profesní vzdělávání, Výboru pro metodiku auditu, Výboru pro SME/SMP, Výboru pro veřejný sektor, Výboru pro IFRS a finanční instituce a Redakční rady pro překlady.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil postup ve věci žá-

- dosti o zproštění mlčenlivosti,
- a doporučil další postup ve věci spolupráce s NKÚ při přípravě školení na téma kontroly vnitřního kontrolního systému účetní jednotky,
- a schválil termín 19. listopadu 2018 pro uspořádání oslav k 25. výročí založení KA ČR,
- místo a termín konání společného jednání VV, DK a KK v roce 2017,
- rezignaci členky výkonného výboru a schválil oslovení prvního náhradníka člena VV,
- a schválil další postup aktualizace dokumentu „Strategie KA ČR“

a vzal na vědomí:

- informace o vypořádání připomínek KA ČR k novele zákona o obchodních korporacích,
- zprávu o odpovědích na dotazy

auditorů, které se týkaly výborů pro audit a SVZ,

- informaci o plnění rozpočtu za období leden–prosinec 2016,
- zápis ze zahraniční služební cesty na SME/SMP Fórum v Bruselu,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- legislativní monitoring,
- statistiku uložených kárných opatření,
- informace o jednání s Institutem autorizovaných účetních znalců Anglie a Walesu (ICAEW) ohledně možnosti prodloužení platnosti „Memoranda o porozumění“.

**Jiří Mikyna**

ředitel úřadu Komory auditorů ČR



## Výbor pro KPV se představuje

V rámci schváleného plánu práce Výboru pro kontinuální profesní vzdělávání (KPV) auditorů nás čeká řada úkolů. Jako jeden z prvních, o němž se chci tentokrát zmínit, je reakce na změny ve vnitřním předpisu pro kontinuální profesní vzdělávání statutárních auditorů, který byl schválen na posledním sněmu Komory auditorů v listopadu 2016.

Jistě neuniklo vaší pozornosti určité zpřísnění kontroly tohoto povinného průběžného vzdělávání, které reaguje na znatelné úpravy celkového dohledu nad kvalitou provádění auditorské činnosti dle novely zákona o auditorech (§ 9) a dále s vazbou na revidovaný mezinárodní standard IFAC IES 8 v rámci: „*Programů celoživotního vzdělávání a profesní způsobilosti pro partnery odpovědné za zakázku, kteří odpovídají za auditu účetních závěrek*“.

Na druhou stranu se vychází vstříc řadě opakovaných připomínek od auditorů, aby nebyl normativní výčet hodin pro KPV tak přísný, což úprava této směrnice rovněž přináší.

### Co se zpřísní?

Přednášky nebo semináře pořádané jinou odbornou institucí budou podléhat přísnějšímu dohledu z hlediska účasti na těchto seminářích. Uznávána budou školení pouze u těch vzdělávacích institucí, které podepíší s KA ČR memorandum o spolupráci, jehož součástí bude mimo jiné i možnost naší komory ověřovat si účast příslušného auditora na těchto školeních. O vzdělávacích institucích, s nimiž bude podepsáno memorandum, budeme postupně informovat na webu komory.

Kromě přísnějšího postupu při uznávání a kontrole obsahu vzdělávání bude kladen i vyšší důraz na kvalitu lektorů v rámci seminářů organizovaných KA ČR. Připravujeme rovněž jiný obsah „dotazníků“, abychom získali lepší zpětnou vazbu: jak hodnotíte zvolené téma, přístup lektora, úroveň jeho přednesu a kvalitu průvodních materiálů, popř. další návrhy a připomínky. Dále budou nastaveny určité parametry pro kontrolu a odbornou úroveň těchto lektorů, aby splňovali stále náročnější požadavky na kvalitu výkonu auditorské profese. Právě úroveň vzdělávacích programů organizovaných komorou by měla k této vyšší kvalitě směřovat.

### Co se liberalizuje?

I nadále budeme pokračovat v e-learningu (v současné době jsou v nabídce tři takové kurzy) a bude také možnost využívat webináře organizované komorou, popř. jinou odbornou institucí, která bude odsouhlasena Výkonným výborem. Novinkou je zavedení tzv. měkkých dovedností, jejichž obsah je součástí přílohy II „Odborné dovednosti“ novelizované směrnice a započítává se v maximálním počtu 5 hodin ročně.

Obsahem nabízených seminářů v prvním i druhém pololetí 2017 budou novela zákona o auditorech

a nové aplikační doložky k ISA (povinné vzdělávací téma) a dále nová témata, např. v oblasti konsolidace, kde řada auditorů bude poprvé, popř. s určitým časovým odstupem přistupovat k auditu konsolidovaných účetních závěrek. Vaší pozornosti jistě neunikly na webu nabízené semináře v Praze a v Brně, a to ve dvou cyklech – Konsolidace I: v Praze 14. února a v Brně 21. února a Konsolidace II: v Praze 16. března a v Brně 14. března.

Rádi bychom upozornili i na nabídku vybraných akcí v rámci přípravných kurzů pro zkoušku auditora, kde je např. konsolidace také zařazena. Těchto kurzů se může zúčastnit i auditor. Pro informaci zde uvádím, že přípravný kurz „Konsolidace a podnikové kombinace“ byl vyhlášen v termínu 30. ledna až 3. února, ale z důvodu nedostatečného zájmu byl zrušen. Další kurz je plánován od 7. do 11. srpna 2017. Neváhejte se případně zeptat elektronicky či telefonicky na oddělení vzdělávání KA ČR.

Současně jsme na sebe převzali závazek zamyslet se nad výší cen seminářů. Plánujeme určité slevy s upřednostněním např. diskusních/klubových seminářů tak, aby byly tyto nižší ceny motivací k dalšímu celoživotnímu vzdělávání všech auditorů.

Na stránkách časopisu Auditor budete v rubrice aktuality pravidelně nacházet informace z oblasti vzdělávání. Aktuální nabídka vzdělávacích akcí na třetí straně obálky časopisu zůstane zachována.

**Jiří Vrba**

předseda Výboru pro KPV KA ČR



## Informace z odborných výborů KA ČR

### Výbor pro metodiku auditu (VMA)

16. ledna 2017

Na lednovém jednání byly navrženy k doplnění metodické pomůcky týkající se vydávání nové zprávy auditora. Jde o příklad zprávy pro kotovanou společnost, která není subjektem veřejného zájmu, a aktualizované znění vyjádření auditora k ostatním informacím v případě, že účetní jednotka zvolí možnost nesestavit výroční zprávu.

Do plánu činnosti VMA na rok 2017 byla zařazena aktualizace Příručky k ověřování dotací a příprava pravidelných příspěvků z oblasti auditorů do rubriky Na pomoc auditorům v časopise Auditor, a to na základě podnětů z Kárné komise.

### Výbor pro veřejný sektor (VVS)

23. ledna 2017

Členům výboru byly představeny nově vydané publikace RVDA: Zpráva o činnosti Výboru pro audit a Praktická pomůcka pro Výbory pro audit.

Probíhají setkání zástupců MF ČR a KA ČR na téma přezkoumání hospodaření, která mají za cíl sjednotit pohled auditora a kontrolora. Na únorové jednání výboru byl pozván náměstek ministra financí Tomáš Vyhnánek.

-pse-

### Výbor pro auditorské zkoušky (VAZ)

19. ledna 2017

Zasedání výboru se zúčastnila nová garantka zkoušky Finanční účetnictví II Monika Randáková, která seznámila výbor s novou koncepcí zkoušky. Byly také projednány dohledové zprávy RVDA ke zkoušce a kurzu Finanční účetnictví I a Statistika,

## Pohyblivý příspěvek pro rok 2017

Jako každoročně se do 31. března podává dle § 3 Příspěvkového řádu KA ČR vyúčtování příspěvků. Toto vyúčtování podávají na Komoru auditorů všichni auditoři a auditorové společnosti. Příspěvky na činnost Komory auditorů jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši stanovené Příspěvkovým řádem.

Splatnost pohyblivého příspěvku pro rok 2017 je dle § 4 odst. 2 Příspěvkového řádu do 30. června 2017. Základem pro výpočet pohyblivého příspěvku jsou v souladu s Příspěvkovým řádem příjmy (tržby) bez DPH dosažené v předcházejícím roce, tedy v roce 2016, za auditorové služby konané na území České republiky.

Sazba pohyblivého příspěvku je stanovena podle Příspěvkového řádu na 0,45 % z uvedeného základu.

Formulář vyúčtování příspěvků jak za auditora, tak za auditorovou společnost lze vyplnit prostřednictvím on-line aplikací na [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz). Elektronickou verzi formulářů vyúčtování příspěvků najdete po přihlášení pod svým uživatelským jménem a heslem nebo pod uživatelským jménem a heslem auditorové společnosti v sekci Pro členy / On-line formuláře / Vyúčtování – auditor, resp. Vyúčtování – auditorová společnost. Ve formuláři se automaticky zobrazí osobní údaje auditora nebo název a IČO auditorové společnosti včetně evidenčního čísla (dříve číslo oprávnění).

Druhou možností je využít formulář vyúčtování příspěvků, který je rovněž na webových stránkách komory v části Pro členy, v sekci Formuláře. Formulář lze stáhnout a po vyplnění zaslat komoře e-mailem na adresu [snajdrova@kacr.cz](mailto:snajdrova@kacr.cz) nebo na [kacr@kacr.cz](mailto:kacr@kacr.cz) nebo ho lze zaslat do datové schránky KA ČR či poštou. Letos již není možné použít

tištěný formulář, který byl v předchozích letech vkládán do časopisu Auditor a společně s ním byl zasílán poštou.

Pohyblivý příspěvek se zasílá na bankovní účet KA ČR číslo 87039011/0100. Variabilní symbol je u auditorů ve struktuře xxxx31, z toho xxxx je evidenční číslo (číslo oprávnění) a u auditorových společností ve struktuře xxx32, z toho xxx je evidenční číslo. Variabilní symbol je třeba uvádět přesně, slouží k identifikaci plátce.

Pokud vypočtená výše pohyblivého příspěvku zokrouhlená na celé koruny směrem dolů nepřesáhne 200 Kč, pohyblivý příspěvek se neodvádí, nicméně vyúčtování je třeba provést některým ze dvou uvedených způsobů. Vyúčtování příspěvků je třeba zaslat i v případě, že auditor neměl žádné tržby za provádění auditorové činnosti nebo provádí auditorovou činnost jménem auditorové společnosti. V případě pozdního zaplacení příspěvku je třeba počítat s úhradou úroku z prodlení.

Libuše Šnajdrová

evidence auditorů KA ČR



vyúčtování do  
31. března

## Zasílání časopisu Auditor

Redakční rada časopisu Auditor v loňském roce rozhodla o tom, že časopis Auditor zpřístupní na webu veřejnosti. Všichni členové komory tedy mají všechna čísla k dispozici on-line (ve formátu PDF). Proto si dovoluujeme upozornit, že

auditoři a asistenti auditora mají možnost odhlásit si zasílání časopisu Auditor. Pokud máte o tuto možnost zájem, oznamte nám to, prosíme, e-mailem na adresu redakce@kacr.cz.

-rr-

## Novela zákona o přezkoumávání hospodaření

Ve Sbírce zákonů v částce č. 8 byl dne 6. února 2017 vyhlášen zákon č. 24/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím právní úpravy rozpočtové odpovědnosti. Součástí právních předpisů dotčených touto novelou je i zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných celků a doprovodných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o přezkoumávání“).

Novela zákona o přezkoumávání není rozsáhlá a týká se rozšíření předmětu přezkoumání hospodaření uvedeného v ustanovení § 2 odst. 2 o povinnost ověření poměru dluhu územního celku k průměru jeho příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky podle právních předpisů upravujících rozpočtovou odpovědnost. Závěr z ověření tohoto nově doplněného předmětu přezkoumání hospodaření musí být podle novely § 10 odst. 4 zákona o přezkoumávání součástí zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření ve formě výroku o tom, že dluh územního celku nepřekročil 60 % průměru jeho příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky. V opačném případě musí být ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření uvedeno, o kolik dluh územního celku překročil průměr jeho příjmů.

Podle zákona č. 24/2017 Sb., kterým se mění některé zákony



v souvislosti s přijetím právní úpravy rozpočtové odpovědnosti, měla novela nabýt účinnosti dnem 1. ledna 2017, což vzhledem k vyhlášení tohoto zákona ve sbírce zákonů dne 6. února 2017 nemůže být bráno v potaz, neboť se jedná o opomenutí zákonodárce. V takovém případě nabývá zákon účinnosti patnáctým dnem ode dne vyhlášení ve sbírce zákonů.

Ve spolupráci s Výborem pro metodiku auditu a Výborem pro veřejný sektor KA ČR bude pro potřeby auditorů aktualizován příklad smlouvy o vykonání přezkoumání hospodaření a také příklad zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření, které budou následně zveřejněny na webových stránkách Komory auditorů ČR.

**Lenka Rückerová**  
oddělení metodiky KA ČR

obě zprávy byly bez připomínek. Výbor také schválil členy odborného dohledu ke zkouškám Finanční účetnictví II, Konsolidace a podnikové kombinace a Právo v podnikání.

-pag-

## Výbor pro správu profese (VSP)

Výbor, do jehož činnosti spadá její agendy, při jejichž vyřizování se postupuje podle správního řádu, řeší případy průběžně tak, jak jsou doručovány komoře. V období od poloviny ledna do poloviny února 2017 výbor projednal a schválil žádosti o zápisy do rejstříku auditorů (obsahuje rejstřík asistentů auditora a rejstřík statutárních auditorů), které byly dodány se všemi náležitostmi. O zápisech do příslušných rejstříků byla vydána rozhodnutí. U žádostí, které nesplňovaly podmínky, bylo přerušeno správní řízení.

Výbor se zabýval žádostmi asistentů auditora, statutárních auditorů a auditorských společností o vyškrtnutí, resp. o zánik oprávnění k výkonu auditorské činnosti. V případě žádostí, které obsahovaly všechny náležitosti, a se žadateli byla ukončena všechna řízení v souladu se zákonem o auditorech, byla vydána rozhodnutí o vyškrtnutí, resp. o zániku oprávnění. U žádostí, které nesplňovaly podmínky, bylo přerušeno správní řízení.

Dále se výbor zabýval žádostmi policie o zproštění mlčenlivosti, stále eviduje platby fixních příspěvků, došlá vyúčtování a vyplněné přehledy odborné praxe asistentů auditora.

Výbor připravuje setkání auditorů a asistentů auditora se členy prezidia Komory auditorů v Mladé Boleslavi 22. února.

-SnL-

## Editorial

Už se stalo zvykem, že první čísla odborných časopisů, jakým je i časopis Auditor, v každém roce obsahují novinky v daních, které zpravidla vstupovaly v účinnost od 1. ledna. Tentokrát je tomu poněkud jinak, protože novinek přišla spousta již v průběhu podzimu, a tak pro zkoumání, co je nového pro rok 2017, budeme muset vzít širší časový úsek, kdy vstupovaly v účinnost novely daňových zákonů.

Při přípravě druhého letošního čísla časopisu se nám nakonec podařilo shromáždit tolik obsáhlejších článků, že jsme je museli rozdělit do dvou čísel.

V tomto čísle přinášíme příspěvky, které představují daňové změny, jež vstoupily v účinnost na konci roku 2016. Jako první jsme zařadili článek o rozsáhlé novele zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí. Určitě jste již zaznamenali hlavní změnu, a to že poplatníkem daně je od

1. listopadu 2016 nově vždy nabyvatel. Článek však rozebírá řadu dalších změn, které by neměly uniknout vaší pozornosti.

A půjdeme zpět do roku 2016 ještě dvakrát. K elektronické evidenci tržeb se vrátíme článkem Milana Vodičky, který se zamýšlí nad provázaností tohoto nového nástroje s dalšími souvisejícími evidencemi vedenými podnikateli.

K 1. prosinci 2016 vstoupila v účinnost také novela zákona o daních z příjmů a trestního zákona v podobě zákona o prokazování původu majetku, kterému se věnuje ve svém článku Tomáš Hajdušek. Tato novinka dává finanční správě velmi silný nástroj, kterým může prověřit legálnost i dalších příjmů poplatníka mimo údaje uvedené v daňových příznáích, a to za předpokladu, že rozpor mezi nárůstem jeho majetku a přiznanými příjmy činí dle posouzení správce daně více než

5 milionů korun. Tento nástroj umožňuje prověřovat údaje hluboko do minulosti, kdy daňový poplatník neměl povinnost evidovat své příjmy, které byly od daně osvobozeny nebo zdaněny srážkou, a neměl ani povinnost uchovávat dokumentaci prokazující výši těchto příjmů.

Posledním k tématu čísla je článek k novele zákona o dani z přidané hodnoty od Ondřeje Štědrého, který rozebírá legislativní novinky účinné od 1. ledna 2017.

Všechny publikované články pocházejí z pera zkušených daňových poradců. Doufám proto, že budou pro vás přínosem a informace v nich obsažené využijete ve své práci. Na závěr prozradím, že se můžete těšit na další číslo o daňových novinkách, které jsou teď v legislativním procesu.

**Jana Skálová**  
editorka tohoto čísla

## Změny v dani z nabytí nemovitých věcí



Zdeněk Krůček

Dne 5. srpna 2016 byla publikována ve Sbírce zákonů České republiky v částce 99 pod číslem 254 novela zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, s účinností od 1. listopadu 2016. Hlavními změnami zákonného opatření jsou:

- sjednocení osoby poplatníka v osobě nabyvatele, zrušení institutu ručitele,
- změna koncepce zdanění nabytí inženýrských sítí (zdanění pouze budov podle katastrálního zákona, které jsou částí inženýrské sítě),
- osvobození nabytí vlastnického práva k nemovitým věcem územním samosprávným celkem,
- zjednodušení způsobu určení základu daně u směny,
- změna koncepce osvobození nových staveb a jednotek (osvobození prvního nabytí nových dokončených nebo užívaných staveb nebo jednotek),
- rozšíření předmětu daně na případy prodloužení práva stavby,

- určení nabývací hodnoty v případech nabytí vlastnického práva k nemovitě věci, která je součástí obchodního závodu,
- sjednocení vymezení finančního leasingu se zákonem o daních z příjmů,
- vynětí přeměn i jiných právnických osob než obchodních korporací z předmětu daně,
- v případě zřízení práva stavby rozhodnutím orgánu veřejné moci je základem daně náhrada stanovená tímto orgánem,
- možnost použití znaleckého posudku u pozemků s určitými drobnými stavbami a porosty,
- další dílčí úpravy.

### Nabyvatel jako jediný poplatník daně

Původní návrh právní úpravy daně z nabytí nemovitých věcí, po novele zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, počítal s takovou úpravou, dle níž bude poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí ve všech případech nabyvatel. V závěru legislativního procesu však byla schválena právní úprava, dle níž byl



ve vymezených případech poplatníkem daně převodce. Tato úprava však již nebyla z důvodů časové tísně v legislativním procesu dostatečně provázána s ostatními ustanoveními i s celou koncepcí daně z nabytí nemovitých věcí.

Vzhledem k tomu, že dosavadní úprava v praxi přinášela značné problémy, a to jak na straně poplatníků, tak i správců daně, schválenou novelou se stali poplatníky daně z nabytí nemovitých věcí vždy nabyvatelé nemovité věci ve všech případech podléhajících zdanění daní z nabytí nemovitých věcí. Novelou dochází k jednoznačnému vymezení osoby poplatníka, odstranění výkladových nejasností, které vznikaly z aplikace dosavadní úpravy v praxi, zjednodušení úpravy, zvýšení právní jistoty a odstranění možnosti smluvního ujednání o poplatníkovi.

Se stanovením poplatníka daně v osobě převodce souvisela i existence institutu ručitele, kterým byl nabyvatel (kupující). V daňovém řízení to vyvolávalo komplikace, když poplatník-převodce daň nezaplatil, kupující v postavení ručitele byl tak vystaven nejistotě, zda mu vznikne daňová povinnost, ačkoli neměl přímou možnost to ovlivnit. Novou právní úpravou byl institut ručitele u daně z nabytí nemovité věci zrušen.

### Nová úprava zdanění inženýrských sítí

V § 2 odst. 1 písm. a) se zrušila část textu, a to vzhledem k nejasnosti vymezení charakteru inženýrských sítí v občanském zákoníku. Na toto zrušení části textu navazuje nové ustanovení § 2 odst. 2, v němž je zavedena nová koncepce zdaňování nabývání inženýrských sítí vycházející ze záměru podrobit dani z nabytí nemovitých věcí pouze úplatná nabytí budov podle katastrálního zákona nebo spoluvlastnických podílů na nich, které budou pro účely daně z nabytí nemovitých věcí považovány za nemovitou věc.

Tato změna byla provedena proto, že dosavadní znění § 2 odst. 1 písm. a), které stanovilo, že předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je částí inženýrské sítě, působilo v praxi značné problémy z důvodu právní úpravy § 509 občanského zákoníku upravujícího inženýrské sítě, který je nejasný a nejednoznačný, a to zejména s ohledem na § 498 a § 501 občanského zákoníku.

Popsaný stav by bylo vhodné primárně řešit v oblasti soukromého práva, nicméně aplikační praxe vyžaduje rychlé řešení. Proto byla provedena právní úprava daně z nabytí nemovitých věcí v oblasti zdaňování inženýrských sítí bez záměru vyřešit problematický stav v soukromém právu. Takže v případě nabytí vlastnického práva k inženýrské síti, bez ohledu na to, zda je inženýrská síť nemovitou nebo movitou věcí, nebo souborem těchto věcí, podléhá dani z nabytí nemovitých věcí pouze nabytí budovy podle katastrálního zákona, která je její částí. V konečném důsledku tak podle nové právní úpravy napříště nebudou podléhat zdanění

například vodovodní a kanalizační potrubí, dráty elektrického vedení a další součásti či části inženýrských sítí, které nejsou budovou podle katastrálního zákona.

### Osvobození nabytí vlastnického práva k nemovité věci územním samosprávným celkem

Nově se osvobozuje od daně z nabytí nemovitých věcí nabytí vlastnického práva k nemovité věci územními samosprávnými celky nebo dobrovolnými svazky obcí. Podle dosavadní právní úpravy bylo podle § 6 odst. 1 písm. c) od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozeno nabytí vlastnického práva k nemovité věci územním samosprávným celkem pouze v taxativně vypočtených případech za splnění zákonem stanovených podmínek.

Důvodem zavedení osvobození je skutečnost, že v případě nabývání nemovitých věcí dochází v případě platby daně z nabytí nemovitých věcí pouze k transferu peněžních prostředků mezi jednotlivými veřejnými rozpočty, což lze považovat za nesystémové a zbytečně administrativně náročné. Jeví se jako nelogické, aby například obec v takovém případě hradila do státního rozpočtu daň z nabytí nemovitých věcí, když na druhou stranu ze státního rozpočtu čerpá příspěvek na výkon přenesené působnosti nebo jí plynou výnosy ze sdílených a výlučných daní.

### Zjednodušení způsobu určení základu daně u směny

Novela zjednodušuje i určení základu daně v případě, kdy při směně nemovitých věcí uvedených v § 2 dochází k porovnávání sjednané ceny (§ 13 ve spojení





s § 4) a srovnávací daňové hodnoty (§ 14), a zároveň zjednodušuje postup při stanovení daně z nabytí nemovitých věcí. Nyní se při určení sjednané ceny nepřihlíží k hodnotě pozbývané nemovité věci. Jestliže však nové ustanovení vylučuje, aby se při stanovení sjednané ceny přihlíželo k hodnotě pozbývané nemovité věci, nelze se domnívat, že sjednaná cena bude v takovém případě vždy rovna nule. V praxi se často vyskytují případy, kdy jedna nebo druhá strana poskytne spolu s nemovitou věcí i doplatek v penězích, popř. poskytne jiné nepeněžité plnění (jedná se zejména o případy, kdy hodnota pozbývané nemovité věci je zcela zjevně v nepoměru k hodnotě věci nabývané, přičemž není nutné znát přesně hodnoty daných nemovitých věcí). V takovém případě se sjednaná cena bude rovnat výši peněžitého plnění nebo hodnotě nepeněžitého plnění poskytnutého společně s nemovitou věcí.

Podmínkou postupu podle nové právní úpravy je skutečnost, že všechny směňované nemovité věci patří do kategorie nemovitých věcí, u kterých je nabytí vlastnického práva k nim předmětem daně z nabytí nemovitých věcí ve smyslu § 2 odst. 1. Podmínka, že nabývací hodnotou nesmí být výlučně sjednaná cena (srov. § 12 ve spojení s § 22), zajišťuje, aby byl uvedený postup aplikován pouze tehdy, když dochází k porovnávání sjednané ceny a srovnávací daňové hodnoty.

Smyslem institutu srovnávací daňové hodnoty je umožnit porovnání mezi sjednanou cenou a předpokládanou hodnotou nabývané nemovité věci tak, aby nedocházelo k situacím, kdy by sjednaná cena byla jen symbolická, ve snaze dosáhnout nežádoucí daňové optimalizace. Sjednaná cena je proto podle § 12 odst. 1 považována za základ pro stanovení daně pouze tehdy, je-li vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě, a dále tehdy, pokud tak zákon výslovně stanoví. Srovnávací daňová hodnota přitom podle § 14 odst. 1 odpovídá 75 % směrné hodnoty nebo zjištěné ceny. Smyslem stanovení 75% podílu na směrné hodnotě nebo zjištěné ceně je ponechat určitou toleranci pro výši sjednané ceny, tak, aby mohla být základem daně i tehdy, neodpovídá-li plně směrné hodnotě nebo zjištěné ceně nabývané nemovité věci.

Nová úprava souvisí i s novelizací § 13, neboť v situaci, kdy bude sjednaná cena tvořena jen doplatkem, který bude ve většině případů výrazně nižší, než je hodnota nemovité věci, nebo kdy bude sjednaná cena nulová, pokud nebude doplatek poskytnut vůbec, dochází k porovnávání mezi sjednanou cenou a směrnou hodnotou nebo zjištěnou cenou pouze formálně. Fakticky bude zásadně směrná hodnota nebo zjištěná cena větší, a tudíž je třeba, aby se základ daně, určený směrnou hodnotou nebo zjištěnou cenou co nejvíce blížil předpokládané hodnotě nabývané nemovité věci. Proto se pro případ směny stanovuje, že srovnávací daňová hodnota činí 100 % směrné hodnoty nebo zjištěné ceny.

I po provedeném zjednodušení zůstává zpracování daňového přiznání k dani z nemovitých věcí při směně nejsložitější částí zákona a jeho zpracování bude zřejmě vždy vyžadovat pomoc kvalifikovaného odborníka.

### **Změna koncepce osvobození nových staveb a jednotek**

Dosavadní právní úprava osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí u nových staveb a jednotek se vztahuje i na případy rozestavěných novostaveb, což činí problémy zejména při správě daní, a to i s ohledem na skutečnost, že rozestavěné stavby se v současné době již nezapisují do katastru nemovitostí.

Nová právní úprava uplatňuje osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí pouze na nově dokončené nebo užívané stavby a jednotky, tj. na stavby a jednotky dokončené podle stavebních předpisů nebo předčasně užívané. Rozhodující je přitom to, která ze skutečností nastane dříve. Dokončení nebo užívání stavby nebo jednotky je přitom od účinnosti zákona č. 23/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, rovněž rozhodující pro vymezení předmětu daně z nemovitých věcí.

### **Rozšíření předmětu daně na případy prodloužení práva stavby**

V novele byla provedena legislativně technická úprava, spočívající ve stanovení současného znění § 3 upravujícího fikci, podle níž se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí považují za nabytí vlastnického práva k nemovité věci kromě případů uvedených v § 2 i další případy uvedené v samostatném odstavci 1.

Přehled těchto případů se rozšiřuje o případ, kdy dochází k prodloužení doby, na kterou je sjednáno právo stavby. S ohledem na skutečnost, že občanský zákoník upravuje v § 1245 možnost prodloužení trvání práva stavby a současně neupravuje minimální lhůtu trvání práva stavby, může nastat situace, kdy stavebník a vlastník pozemku si smluvně sjednají vznik práva stavby na krátké období s tím, že trvání tohoto práva budou následně prodlužovat. Touto praxí by mohlo docházet ze strany poplatníků k nežádoucí daňové optimalizaci, proto se doplňuje § 3 odst. 2 také o případy prodloužení doby trvání práva stavby.

### **Nová úprava zdanění některých přeměn právnických osob**

Dochází ke změně spočívající v rozšíření negativního vymezení předmětu daně z nabytí nemovitých věcí, tj. v rozšíření okruhu nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která nebudou předmětem daně z nabytí nemovitých věcí, a to ani tehdy, pokud by byly naplněny podmínky § 2. Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí nově nebude nabytí vlastnického práva k nemovité věci přeměnou jakékoli právnické osoby, nejen



přeměnou obchodní korporace, jako tomu dosud bylo. Důvodem k provedení této změny je zájem na zajištění rovnosti daňových subjektů. Rozlišování mezi přeměnami obchodních korporací a ostatních právnických osob nebylo důvodné.

Současně s již uvedeným se provádí zúžení negativního vymezení předmětu daně z nabytí nemovitých věcí o případy, kdy dochází k přeměně obchodní korporace formou převodu jmění na společníka. Uvedený způsob přeměny připadá v úvahu pouze u obchodních korporací, neboť jej těmto právnickým osobám umožňuje zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, zatímco podle zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, se mohou právnické osoby obecně přeměňovat pouze fúzí, rozdělením nebo změnou právní formy.

V případech převodu jmění na společníka dle § 337 a násl. zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, je-li v majetku obchodní společnosti nebo družstva nemovitá věc, nabytí vlastnického práva k této nemovité věci je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí.

### **Základ daně v případě zřízení práva stavby rozhodnutím orgánu veřejné moci**

U daně z nabytí nemovitých věcí se upravuje speciálním způsobem stanovení zvláštní ceny u práva stavby, které vznikne úplatně na základě rozhodnutí orgánu veřejné moci (např. soudu). Předpokládá se, že v příslušném rozhodnutí bude úplata uvedena nebo stanoven způsob jejího určení.

### **Možnost použití znaleckého posudku i u pozemků s určitými drobnými stavbami a porosty**

U pozemků bez trvalého porostu, na nichž není zřízena stavba a k nimž není zřízeno právo stavby, není podle dosavadní právní úpravy třeba předkládat znalecký

posudek na zjištěnou cenu, a poplatník ji může dle současné právní úpravy určit sám. Vypočítat zjištěnou cenu je však obtížné, proto si řada poplatníků místo vlastního určení zjištěné ceny nechává vypracovat znalecký posudek. Ten však v těchto případech není vyžadovanou přílohou daňového přiznání, proto nelze uplatnit uznatelný výdaj ve výši odměny a nákladů zaplacených znalci a odečíst tak tuto odměnu a náklady v rámci určování základu daně. Proto se novelou zákonného opatření ustanovení § 36 odst. 2 vypouští. Poplatníci budou mít možnost u těchto pozemků k daňovému přiznání buď přikládat znalecký posudek na zjištěnou cenu, nebo si zvolit k určení srovnávací daňové hodnoty směrnou hodnotu a znalecký posudek nepřikládat.

### **Určení nabývací hodnoty nemovité věci, která je součástí obchodního závodu**

V souvislosti s věcnou změnou § 5 písm. b), podle níž je vynětí přeměn právnických osob z předmětu daně zúženo o případy nabytí vlastnického práva k nemovité věci při převodu jmění na společníka (tj. také nové nabytí nově bude předmětem daně), je třeba upravit i způsob určení nabývací hodnoty pro tyto případy.

Ustanovení § 341 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů, stanoví, že přejímající společník je povinen poskytnout při převzetí jmění ostatním společníkům zanikající společnosti vypořádání v penězích. Výše tohoto vypořádání musí být přiměřená výši podílů ostatních společníků, což je přejímající společník povinen doložit posudkem znalce pro převod jmění.

S ohledem na to, že nemovité věci, které jsou při převodu jmění na společníka předmětem daně z nabytí nemovitých věcí, tvoří část převáděného jmění, jehož ocenění je předmětem znaleckého posudku znalce pro převod jmění, bylo stanoveno, aby pro určení nabývací hodnoty byla použita výlučně zvláštní cena vycházející z tohoto posudku (tzv. znalecká zpráva o převodu jmění). Zvláštní cenou by přitom měla být cena nemovité věci určená znalcem pro převod jmění právě ve znaleckém posudku pro účely doložení přiměřenosti výše vypořádání, které přejímající společník poskytl ostatním společníkům zanikající společnosti. V případě, že z posudku znalce nebude možné určit hodnotu pouze nemovité věci, bude postupováno podle § 12.

**Zdeněk Krůček**

*Ing. Zdeněk Krůček, CSc. je od roku 1993 daňovým poradcem Komory daňových poradců ČR. V roce 1994 byl jmenován vedoucím sekce majetkových daní komory v odborném kolegiu KDP ČR, a tuto funkci vykonává doposud. Dlouholeté zkušenosti a poznatky z této oblasti využívá v bohaté přednáškové a publikační činnosti. Od roku 1990 do konce roku 2016 byl předsedou poradenského družstva INTES Praha a po ukončení jeho činnosti pracuje jako samostatný daňový poradce.*

## EET – výjimka, anebo součást systému?



Milan Vodička

*Motto: „Víte, co je nejdůležitější, když se ocitnete v jámě? Přestaňte kopat!“  
Warren Buffett, finančník a investor*

Zavedení elektronické evidence tržeb (dále také jen „EET“) považuji za jeden z nejzásadnějších zásahů do podnikatelského prostředí České republiky v novodobé historii. Prvotní dojem by mohl být takový, že se týká jen obchodníků nebo podnikatelů realizujících tržby v hotovosti, ale dosah tohoto systému je daleko širší. A právě přesahy do jiných oblastí – daňového a správního řádu, účetnictví a daní z příjmu i z přidané hodnoty – budou především předmětem tohoto článku.

### Stručně o EET

O elektronické evidenci tržeb toho bylo napsáno a řečeno již hodně, takže se omezím jen na velmi stručné shrnutí základních parametrů a popis základních procesů.

Systém EET je v České republice, jako jeden z mála v Evropě, postaven na on-line, tedy okamžitém a kontinuálním oznamování tržeb, které splňují tzv. materiální i formální náležitosti uvedené v zákonu č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb (dále jen „ZoET“). Jedná se o tržby, které jsou dosaženy poplatníkem daně z příjmů v rámci jeho podnikání a platba je provedena některým ze způsobů vyjmenovaných v § 5 ZoET. Jednodušší a rychlejší je uvést, kterých plateb se EET netýká. Jde pouze o převod mezi dvěma účty (příkazem nebo inkasem), vklad hotovosti ve prospěch účtu, směna (barter) a zápočet pohledávek a závazků, všechny ostatní jsou evidenci tržeb podrobeny. Kromě standardního režimu, tzv. běžného, je možné za určitých okolností<sup>1</sup> použít i zjednodušený, který umožňuje oznamovat tržby až se zpožděním ve lhůtě pěti dnů.

Evidence tržeb přináší ve spojení s okamžikem jejího uskutečnění dvě povinnosti:

- odeslat v podobě datové zprávy na server Finanční zprávy údaje o tržbě v předepsaném formátu a struktuře. Ze serveru je jako součást potvrzení o přijatých údajích zaslán unikátní fiskální identifikační kód (FIK),
- vystavit účtenku, na níž bude uveden výše zmíněný FIK, a dát ji zákazníkovi k dispozici (v tištěné či elektronické podobě nebo jinou formou).

Díky přítomnosti unikátního kódu na účtence si může každý zákazník ověřit, zda účtenka, kterou obdržel, skutečně prošla systémem EET a údaje z ní byly nahlášeny. Ověření se provádí na speciální části webového Daňového portálu Finanční správy, jako motivační

pobídka pro tuto činnost bude sloužit účtenková loterie, kdy z takto ověřených účtenek bude každý měsíc vylosováno několik tisíc výherců.

ZoET v § 18 odst. 3 výslovně stanoví, že odeslání údajů o evidované tržbě není podáním. Ani jím být nemůže, protože elektronická podání musí splňovat určité náležitosti, především pak připojení důvěryhodné elektronické identifikace (podpisu nebo pečeti), která musí vyhovět požadavkům na kvalifikovaný podpis či pečeť<sup>2</sup>. Jedním z těchto požadavků je, aby příslušný certifikát, na kterém je elektronický podpis (pečeť) založen, byl vydán tzv. kvalifikovaným poskytovatelem služeb vytvářejících důvěru, tedy speciálně akreditovaným a prověřeným subjektem. Certifikáty pro EET ale vydává samotné Generální finanční ředitelství, které není takovým kvalifikovaným poskytovatelem služeb. To znamená, že certifikáty, které jsou instalovány na pokladní zařízení z důvodu EET, nemohou být využity pro podpis podání, jako jsou např. daňová přiznání nebo hlášení apod. Na druhou stranu je výhodou, že tyto certifikáty pro EET mohou mít prodlouženou platnost (3 roky) ve srovnání s kvalifikovanými certifikáty elektronického podpisu, které je nutné obnovovat každých dvanáct měsíců.

### EET a daňový řád

Zákon o evidenci tržeb stanoví v § 33, že s výjimkou správních deliktů se pro postupy a řízení týkající se evidence tržeb použije zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“). To nasvědčuje tomu, že EET je součástí daňového řízení a měla by organicky zapadat do procesu správy a vyměňování daní.

Zatím tak tomu ale není. Evidence tržeb již několik týdnů běží v praxi, ale my se stále ještě usilovně snažíme definovat postavení daňových subjektů podléhajících povinnosti evidovat tržby, stejně jako zjistit způsoby použití EET, resp. údajů, které jsou v tomto rozsáhlém systému shromažďovány. Nejpravděpodobněji se zatím jeví chápání EET jako „další zákonem stanovené evidence“, která je k dispozici správci daně. Tato definice je v daňovém řádu použita a odpovídá nejpřiléhavěji tomu, jaké povinnosti jsou kladeny poplatníkům evidujícím tržby. Praktickými dopady právě uvedeného by bylo z pohledu daňového řádu několik poměrně zásadních věcí.

### Rozložení důkazního břemene

Daňový subjekt musí dle § 92 odst. 3 DŘ prokazovat skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení (tj. daňovém přiznání, hlášení a vyúčtování), dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

<sup>1</sup> Zjednodušený režim je dán ze zákona, nařízením vlády anebo na základě povolení správce daně.

<sup>2</sup> Úpravu obsahuje § 6 odst. 1 a § 9 odst. 1 zákona č. 297/2016 Sb., o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce, který reaguje na novou evropskou směrnici eIDAS.



Jak jsem již uvedl, odeslání údajů o evidované tržbě ale podáním není a z toho důvodu zde důkazní břemeno poplatníky netíží. Správce daně sice může navíc vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, pokud to vyžaduje průběh řízení, ovšem pouze za předpokladu, že požadované informace nemůže získat z vlastní úřední evidence.

Naproti tomu správce daně prokazuje mj. skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost **povinných evidencí**, účetních záznamů apod. Je tedy na něm, aby dostatečně určitě a důvodně specifikoval, proč eventuálně považuje údaje poplatníka shromážděné v EET za neúplné nebo nesprávné. V praxi by mu k tomu mohl dát podnět kontrolní nákup, kdy poplatník nevystaví účtenku se všemi náležitostmi požadovanými legislativou<sup>3</sup>.

Odborná literatura k tomuto tématu uvádí:

*„Nelze pochybovat o tom, že evidence tržeb je povinnou evidencí ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) DŘ. Je to tedy správce daně, kdo ponese důkazní břemeno ohledně prokázání skutečností vyvracejících správnost a úplnost této evidence. Jinými slovy to znamená, že pokud poplatník povede evidenci tržeb, pak jestliže správce daně hodlá zpochybnit výši příjmů, může tak legitimně a legálně učinit pouze tehdy, pokud zejména kontrolními nákupy (které ZoET přímo předvídá) prokáže, že tato evidence není správná či úplná. Naopak pokud správce daně takový důkaz nepřinese, musí poplatníkem vedenou evidenci tržeb považovat za dostatečný důkaz (ve formě právní domněnky, presumpce) toho, že poplatník má příjmy ve správné výši.“<sup>4</sup>*

### Záznamní povinnost plateb v hotovosti

Podle § 97 odst. 1 DŘ jsou daňové subjekty, které v rámci své podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti uskutečňují platby v hotovosti, povinny vést evidenci těchto plateb, a to průběžně. Správce daně si navíc již v průběhu zdaňovacího období může ověřovat, zda tuto povinnost plní. Nicméně právě uvedené se nevztahuje na situaci, kdy jsou údaje o takových platbách zaznamenávány **v jiné evidenci stanovené zákonem**. A tou podle mého názoru EET rozhodně je. V praxi to znamená, že poplatníci, kteří začnou své tržby evidovat podle ZoET, nemusí již plnit záznamní povinnost dle daňového řádu ohledně plateb v hotovosti.

### Další souvislosti s DŘ

Pokud si poplatník není jist, zda musí v konkrétních případech tržby evidovat, jestli může použít zjednodušený režim evidence, případně která fáze EET je pro něj určující, může požádat správce daně o vydání závazného



*Na vědomost se dává, že dnes od 16:00 proběhne zde na náměstí kontrola vašich účtenek s EET.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

posouzení. V žádosti co nejpodrobněji a nejpřesněji popíše relevantní okolnosti, zaplatí příslušný poplatek (nyní jeden tisíc Kč) a vyčká rozhodnutí správce daně v této věci. Podle daňového řádu se pak bude posuzovat použití opravných prostředků proti vydanému závaznému posouzení, resp. nemožnost se proti takovému rozhodnutí správce daně odvolat.<sup>5</sup>

Současně je nutné mít na paměti, že údaje v systému EET nejsou součástí spisu a nelze proto uplatnit ustanovení o nahližení podle § 66 a násl. DŘ. Údaje o tržbách jsou dostupné v kumulované podobě na Daňovém portálu, detailní výpis jednotlivých účtenek je k dispozici po vyplnění žádosti tamtéž.<sup>6</sup>

### EET a správní řád

Zákon o evidenci tržeb vyjímá z postupů dle daňového řádu správní delikty, obsažené v části čtvrté ZoET. Rozděleny jsou na přestupky a správní delikty, přičemž druhé uvedené jsou omezeny toliko na právnické a podnikající fyzické osoby.

U přestupků je nezbytnou podmínkou zavinění ve formě úmyslu. Příkladem může být výroba nebo úprava software tak, aby bylo možné obcházet ustanovení zákona a neodesílat údaje týkající se tržeb podléhajících evidenci.

Správním deliktem je např. neodeslání údajů o evidované tržbě nebo nevystavení účtenky pro zákazníka, ale také porušení povinnosti vystavit v provozovně viditelné a čitelné informační oznámení, že jsou tržby elektronicky evidovány. Odpovědnost je objektivní a prokazování podléhá pouze skutečnost, že k deliktu skutečně došlo.

<sup>3</sup> Konkrétně s údaji dle § 20 ZoET.

<sup>4</sup> HAJDUŠEK Tomáš, VODIČKA Milan. První zkušenosti s EET – elektronickou evidencí tržeb. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN: 978-80-7552-589-5.

<sup>5</sup> Viz § 132 odst. 3 DŘ, dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu v takové situaci navíc nelze podat ani žalobu proti rozhodnutí správního orgánu.

<sup>6</sup> V rámci informační povinnosti správce daně podle § 26 ZoET.

V obou případech dojde k naplnění podstaty tím, že je závažným způsobem ztížena nebo zmařena evidence tržeb, nelze tedy sankcionovat přípravu nebo pokus o ztížení evidence tržeb. ZoET pro tyto situace stanoví citelné sankce ve výši 50 tisíc až půl milionu Kč, v mezím případě pak uzavření provozovny nebo pozastavení činnosti.

Vlastní proces řešení deliktů se již dále řídí správním řádem, počínaje projednáním přestupku či deliktu až po vydání rozhodnutí ve věci. Chráněna přitom jsou práva účastníka řízení v podobě navrhování důkazů a svědků, nahlížení do spisu i možnosti odvolání (pokud nebyl delikt vyřešen příkazem na místě v podobě pokuty). Správní orgán<sup>7</sup> přitom musí posuzovat všechny okolnosti případu, včetně míry odpovědnosti a zavinění, společenské závažnosti či nebezpečnosti, doby trvání a také veškeré skutečnosti svědčící ve prospěch účastníka řízení, který se dopustil přestupku anebo deliktu. ZoET v § 30 odst. 3 obsahuje tzv. liberální ustanovení, dle kterého:

*(3) Právník osoba a podnikající fyzická osoba za správní delikt neodpovídá, prokáže-li, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby porušování právní povinnosti zabránila.*

Je otázkou ke zvážení, nakolik je toto ustanovení aplikovatelné např. ve vztahu k činnosti zaměstnanců a míře jejich odpovědnosti. Zda lze dostatečně využít ustanovení zákoníku práce<sup>8</sup>, či reagovat na zavádění EET úpravou vnitřních předpisů, případně náplně práce a pracovních smluv.

## EET ve vztahu k dalším evidencím

### EET a daň z příjmu

Subjektem elektronické evidence tržeb jsou poplatníci daně z příjmů fyzických nebo právnických osob. Tím jsou vyloučeni např. poplatníci, kteří nemají na území České republiky bydliště, sídlo ani stálou provozovnu. Podrobeny povinnosti EET jsou navíc pouze příjmy zakládající tzv. rozhodný příjem.

Rozhodným příjmem se u fyzických osob rozumí příjem ze samostatné činnosti, která je podnikáním. To znamená, že sem spadají pouze příjmy dle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů (dále jen „ZDP“), ale nikoli již např. příjmy z užití nebo poskytnutí autorských práv<sup>9</sup>, příjmy z nájmu (§ 9 ZDP), z kapitálového majetku (§ 8 ZDP) či ostatní příjmy (§ 10 ZDP). Aby byla založena povinnost evidence tržeb, musí být příjmy současně předmětem daně, takže EET se netýká např. přijatých půjček a úvěrů nebo naopak jejich splátek.

U právnických osob se rozhodným příjmem rozumí příjmy podrobené dani z příjmů dosažené z činnosti,

která je podnikáním. Výchozím pohledem je v jejich případě konstrukce základu daně, kterým je hospodářský výsledek zjištěný v účetnictví. Do něj vstupují pouze účetní případy účtované ve prospěch výnosů, takže ani u právnických osob nejsou předmětem EET např. splátky půjček či úvěrů, platby účtované ve prospěch kapitálových fondů.

U fyzických i právnických osob jsou z evidence tržeb navíc vyňaty příjmy, které podléhají dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně (u právnických osob také příjmy podléhající dani ze samostatného základu daně) nebo jsou z hlediska obvykle přijímaných tržeb ojedinělé. Tuto ojedinělost je však zapotřebí chápat jako souhrn neobvyklých, specifických okolností, nikoli z pohledu četnosti.

Jak vyplývá z již uvedeného, je výše evidovaných tržeb jen velmi volně a nepřesně porovnatelná na základ daně z příjmů, resp. příjmy přiznané ke zdanění v rámci účetnictví nebo daňové evidence. Tento fakt je obzvláště markantní při pověření jiné osoby k evidování tržeb<sup>10</sup> nebo v případě nepřímého zastoupení (typicky komisionář).

### EET a daň z přidané hodnoty

Jedním z cílů deklarovaných při zavádění EET bylo narovnání podnikatelského prostředí a zlepšení výběru daní. K tomuto cíli přináší i očekávané zvýšení počtu plátců daně z přidané hodnoty díky překročení hranice zakládající povinnost registrace k této dani.

Údaje, které budou vykazovány v evidenci tržeb, ale rozhodně nelze porovnávat se základy daně a daněmi v přiznání k DPH nebo v kontrolním hlášení. Zásadní rozdíl je dán už okamžikem, kdy jsou údaje v jednotlivých evidencích vykazovány. V případě DPH dle uskutečnění zdanitelného plnění, zatímco pro EET je rozhodný okamžik přijetí tržby. Tento rozdíl lze dobře dokumentovat na příkladu faktury zaplacené hotově, kdy datum zdanitelného plnění může i o několik měsíců nebo let předcházet okamžik přijetí tržby.

Mezi údaji o evidované tržbě odesílané v předepsaném formátu a struktuře datové zprávy najdeme i základy a daň v jednotlivých sazbách, stejně jako informaci, zda se jednalo o prodej použitého zboží nebo cestovní službu. Tyto položky jsou nepovinné a nemusí tedy být v řadě případů vůbec vyplněny. Někdy to ani není možné z důvodu, kdy v okamžiku odeslání údajů není zřejmé, v jakých sazbách bude realizováno vlastní zdanitelné plnění. Jako příklad lze uvést nabití čipové karty pro následné čerpání služeb a zboží regeneračního centra, odehrávající se v různých sazbách DPH, přičemž takové nabíjení karet, kupónů apod. již podléhá evidenci tržeb.<sup>11</sup>

<sup>7</sup> Tím je finanční úřad nebo celní úřad v souladu s § 30 odst. 1 ZoET.

<sup>8</sup> § 250 a násl. zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce.

<sup>9</sup> Podle § 7 odst. 2 písm. a) ZDP.

<sup>10</sup> V souladu s § 9 ZoET.

<sup>11</sup> Jedná se o „platbu určenou k následnému čerpání nebo zúčtování“ dle § 4 odst. 2 písm. a) ZoET.

## EET a účetnictví

Přestože i samotný klíčový předpis – zákon č. 112/2016 Sb. – nese v názvu termín tržba, nelze tento pojem chápat z účetního hlediska, např. ve spojení s položkou výkazu zisku a ztráty *Tržby za prodej zboží* nebo *Tržby z prodeje dlouhodobého majetku*.

Okamžikem realizace tržby se v pojetí ZoET rozumí také např. „*bezhotovostní převod peněžních prostředků, k němuž dává příkaz plátce prostřednictvím příjemce, kterým je poplatník, který má tržbu evidovat*“.<sup>12</sup> Přeloženo – okamžik, kdy zákazník použije svou platební kartu v terminálu na pultě kamenné provozovny, aby zaplatil nákup. Z účetního pohledu v té chvíli k tržbě ve smyslu pohybu peněžních prostředků nedochází, lze účtovat o vzniku pohledávky, případně o peněžích na cestě. Porovnání údajů o tržbách v systému EET s účetní (daňovou) evidencí tedy není možné a čísla se logicky budou lišit.

V předchozím textu jsem zmiňoval vazbu tzv. rozhodného příjmu na výnosy vstupující do základu daně z příjmu podle ZDP. Právě uvedený případ platby kartou, ale také třeba úhrada faktury hotově účtovaná 211/311, by se zdál nasvědčovat tomu, že taková vazba neexistuje. Ale ZoET obsahuje za tím účelem speciální ustanovení v § 6 definujícím rozhodný příjem, přičemž v odst. 2 je stanoveno, že:

*(2) Příjmy podle odstavce 1 jsou u poplatníka, který je účetní jednotkou, příjmy podle zákona o daních z příjmů, které by poplatník měl, pokud by nebyl účetní jednotkou.*

Takže v případě účetních jednotek je u každé přijaté platby v hotovosti nutné posoudit, zda souvisí se zdaniitelným výnosem, resp. zda by se jednalo o dani podrobený příjem u poplatníka, který nevede účetnictví.

Stejně tak se ZoET musel vypořádat s příjmy veřejných a komanditních společností, kde povinnosti ve vztahu k EET klade na bedra vlastní společnosti a nikoli jednotlivých společníků.

*(3) Pro účely tohoto zákona je rozhodným příjmem veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti také příjem veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti, který je předmětem daně z příjmů u jejího společníka. Tento příjem není pro účely tohoto zákona příjmem tohoto společníka.*

Využití údajů, které budou shromažďovány v systému EET pro účetnictví, je tedy značně limitováno rozdílností pohledu na chápání tržby, okamžik jejího vzniku apod. Teoreticky by měly být srovnatelné tržby v případě provozoven realizujících v hotovosti pouze tržby za zboží či služby, které jsou výnosem ovlivňujícím základ daně z příjmů.

## Závěr

V předchozím textu jsem se pokusil zasadit elektronickou evidenci tržeb do systému výběru a správy daní

a zmapovat vazby na jiné procesní předpisy, povinné evidence apod. Musím ale konstatovat, že těchto vazeb a synergických efektů nacházím velmi málo, pokud vůbec nějaké. Z pohledu podnikatele jako poplatníka vedoucího daňovou evidenci nebo účetnictví nepřináší EET žádnou výraznější úlevu nebo zjednodušení vlastní činnosti.

Nezbývá než doufat, že komplikace spojené se zaváděním evidence tržeb do praxe nezpůsobí ve větším měřítku ukončování podnikatelské činnosti nebo omezení služeb či způsobů platby apod. Výrazně by tomu každopádně napomohlo zlepšení způsobu, jakým jsou legislativní předpisy „dotvářeny“ cestou metodik, pokynů nebo anonymních vyhlášení na webu státní správy, kdy je problematická i jejich právní relevance.

Nicméně elektronická evidence tržeb je realitou a stala se součástí podnikatelského prostředí v ČR. Nezbývá tedy než hledat a nalézat způsoby, jak se s ní vypořádat a vyhnout se přítom rizikům sankcí. Snad vám v tom napomohl i tento článek.

**Milan Vodička**

*Milan Vodička je od roku 1995 daňovým poradcem. Dlouhá léta působil jako manažer nadnárodních firem v oblasti informačních technologií. V letech 2011–2012 byl členem Prezidia Komory daňových poradců ČR, v současné době je vedoucím Sekce IT při kolegiu KDP, členem skupiny pro daně a pojištění Svazu průmyslu. Specializuje se na otázky využívání informačních technologií, digitalizace společnosti, elektronické komunikace a bezpečnosti, e-governmentu a elektronických podání. Má bohatou publikační a přednáškovou činnost, přednáší pro vzdělávací agentury, neziskové organizace i profesní svazy a komory, píše články pro řadu titulů odborného tisku. Je autorem knihy 3D: Data, daně, digitálně (2014), spoluautorem knihy První zkušenosti s EET (2017) a spoluautorem publikace Účetnictví II (2004) vydané Svazem účetních.*



*To EET nevypadá zase tak špatně, jak o tom píšou v novinách.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

<sup>12</sup> § 5 písm. b) ZoET.



# Zákon o prokazování původu majetku



Tomáš  
Hajdušek

Velmi diskutovaný zákon o prokazování původu majetku nabyl účinnosti 1. prosince 2016. Cílem příspěvku je podat čtenáři základní informaci o konstrukci zákona a poukázat (z pohledu autora) na jeho sporná místa.

## Forma zákonné úpravy

Technicky byl tzv. zákon o prokazování původu majetku přijat jako zákon č. 321/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku. Konkrétně dochází ke změně zákona o daních z příjmů a ke změně trestního zákoníku. Zákon je textován v podstatě na třech a půl stranách A4. Do zákona o daních z příjmů vkládá osm nových paragrafů<sup>1</sup> do části čtvrté<sup>2</sup>, mění jeden paragraf<sup>3</sup> v trestním zákoníku a je doprovázen důvodovou zprávou o celkem šedesáti pěti stranách textu.

## Subjekt a předmět prokazování

Subjekty, na které zákon míří a které budou v případě naplnění podmínek čelit výzvě k prokázání, jsou obecně poplatníci daně z příjmů. Zákon tak směřuje jak na poplatníky daně z příjmů fyzických osob, tak na poplatníky daně z příjmů právnických osob. Požadavek četných připomínkových míst, aby se zákon vztahoval výhradně na fyzické osoby, nebyl akceptován. Cílovou skupinou jsou jak daňoví rezidenti České republiky, tak daňoví nerezidenti. Podle důvodové zprávy poplatník, který je daňovým nerezidentem, je povinen prokázat, z jakých zdrojů příjmy nabyt. Pokud mu plynou ze zdrojů na území České republiky, můžou mu být zdaněny. Pokud poplatník prokáže, že plynou ze zdrojů mimo Českou republiku, může správce daně toliko poskytnout tuto informaci správci daně státu jeho rezidentství na základě zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

Podle zákona vyzve správce daně poplatníka k prokázání vzniku a původu příjmů a dalších skutečností souvisejících s nárůstem jeho jmění, spotřebou nebo jiným vydáním, a to za podmínky, že má důvodné pochybnosti, zda tvrzené příjmy poplatníka tomuto nárůstu odpovídají, ale pouze tehdy, pokud po předběžném posouzení dojde k závěru, že rozdíl mezi příjmy a nárůstem je vyšší než sedm milionů korun.

Jměním se rozumí celkový majetek poplatníka po odečtení dluhů<sup>4</sup>. K nárůstu jmění tak dojde v případě, že dojde k nárůstu majetku, přičemž dluhy zůstanou stejné nebo dojde ke snížení dluhů, přičemž výše majetku se

nezmění. Současný nárůst majetku i dluhů (např. pořízení nemovitosti na úvěr) tak není nárůstem jmění.

Prokazování příjmů v souvislosti se spotřebou nebo jiným vydáním bylo do návrhu zákona doplněno až v reakci na připomínku ministerstva vnitra. Podle důvodové zprávy se za spotřebu považuje např. výpůjčka věci (např. šperků, kabelek, automobilu, jachty) či bezplatné užívání nemovité věci (např. luxusní vila v zahraničí nebo u poplatníků daně z příjmů právnických osob kancelářská budova jako prostor pro sídlo). Jiným vydáním se dle důvodové zprávy rozumí např. převedení hodnot jiné osobě.

Normovaný text neobsahuje žádné vodítko k určení období, za které se bude rozdíl mezi deklarovanými příjmy a nárůstem jmění, spotřeby nebo jiným vydáním nejprve ze strany správce daně porovnávat a poté případně ze strany poplatníka prokazovat. Stanovení délky časového úseku ponechává zákon na úvaze správce daně. Důvodová zpráva připouští, že časový úsek (rozhodné období), který bude podléhat prokazování příjmů, může přesahovat délku zdaňovacího období a nemusí se nutně se zdaňovacím obdobím shodovat. Rozhodné období vymezí správce daně až ve výzvě.

Správce daně ve výzvě vymezí časový úsek (rozhodné období), za který má poplatník prokázat vznik příjmů, jejich původ a další skutečnosti související s nárůstem jmění nebo pokrytím spotřeby či jiného vydání. Je otázkou, zda správce daně při stanovení rozhodného období skutečně zohlední okolnosti konkrétního případu při respektování základních zásad správy daní a ústavních principů. Jediné omezení pro správce daně je zákaz vyzývat poplatníka k prokázání skutečností, o nichž je správci daně známo, že nastaly v období, u kterého již uplynula lhůta pro stanovení daně.

Prvním krokem správce daně, směřujícím k vydání výzvy, je bezpochyby ocenění jmění, spotřeby nebo jiného vydání poplatníka a zjištění jeho změny v čase. Zákon přitom nedefinuje, v jakých cenách se bude nárůst posuzovat. Ocenění hodnoty majetku v aktuálních tržních cenách vzhledem k jejich růstu v čase u nemovitostí, uměleckých děl, drahých kovů, akcií apod. by vedlo k nesprávné aplikaci zákona. Návrh Komory daňových poradců ČR, aby zákon explicitně obsahoval ustanovení o tom, že nárůst jmění se posuzuje výlučně v cenách pořízení, nebyl přijat.

## Náležitosti výzvy

Správce daně ve výzvě k prokázání příjmů uvede své pochybnosti způsobem, který umožňuje poplatníkovi,

<sup>1</sup> § 38x až 38ze.

<sup>2</sup> Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů.

<sup>3</sup> § 227 – Porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku.

<sup>4</sup> § 495 občanského zákoníku.

aby se k nim vyjádřil a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností. Zároveň správce daně ve výzvě určí rozhodné období, stanoví lhůtu pro odpověď, která nesmí být kratší než třicet dnů, a poučí poplatníka o následcích spojených s neprokázáním požadovaných skutečností a neposkytnutím dostatečné součinnosti při prokazování požadovaných skutečností.

Pokud to bude situace vyžadovat, může správce daně vydat výzvu další.

Správce daně nemůže vyzývat poplatníka k prokázání skutečností, o nichž je správci daně známo, že nastaly v období, u kterého již uplynula lhůta pro stanovení daně. Poplatníci by tak neměli být vyzýváni k prokázání toho, z jakých prostředků financovali např. výstavbu nemovitosti, která byla evidentně zkolaudována a jako nová stavba zapsána do katastru nemovitostí v prekludovaném období.

### Retroaktivita

Už na samotném začátku přípravy se z tématu prokazování původu majetku stalo politikum nejvyšší úrovně. Hlava státu ve svém novoročním projevu např. vyjádřila na adresu zákona přání, aby „na základě principu takzvané nepravé retroaktivity zasaženo bylo co nehlouběji do minulosti. Nikoliv, aby byl založen na principu, co sis nakradl, to je tvoje, ale dál už nekrad.“ V průběhu vypořádání připomínek, jehož jsem byl účastníkem, dokonce přítomný představitel Rady seniorů vznesl požadavek, aby se zákon vztahoval na celou „polistopadovou“ éru. Z vypořádání této připomínky ze strany ministerstva vyplývá, že „v určitých případech může dojít k tomu, že správce daně se bude v souladu se zákonem dotazovat na skutečnosti, které nastaly v roce 1990, resp. může dojít k doměření daně z příjmů, které fakticky nastaly v tomto období.“ Tato skutečnost je rovněž konstatována v důvodové zprávě, podle které „může dojít k dodanění příjmů, které fakticky nastaly v prekludovaných obdobích, avšak poplatník tuto skutečnost nedokázal správci daně přesvědčivě prokázat.“ Možný návrat až k roku 1990 z důvodu neunesení důkazního břemene poplatníkem ostře kontrastuje se skutečností, že např. daňové doklady v oblasti DPH vyžaduje zákon uchovávat deset let a účetní doklady pět let. Pro správce daně byla spisovým řádem stanovena běžná skartační lhůta pro daňové spisy na deset let.

Zákon přitom zavádí fikci, že pokud nebude možno určit, do jakého zdaňovacího období příjmy spadají, budou zdaněny v posledním zdaňovacím období, za které již lze stanovit daň.

Námítky vůči nepřipustné retroaktivitě zákona vznesly kromě Komory daňových poradců ČR ještě Nejvyšší



*Nebudte smutná, slečno, já nejsem tak chudý, jak to z mého prohlášení o majetku vypadá.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

správní soud, Úřad vlády ČR, Ministerstvo pro místní rozvoj, Svaz průmyslu a dopravy ČR a Hospodářská komora ČR. Otázka retroaktivního působení zákona zcela jistě bude rovněž předmětem posuzování v případných soudních sporech při aplikaci zákona.

### Zvláštní pomůcky

Dojde-li k prokázání skutečností požadovaných ve výzvě k prokázání příjmů, správce daně o tom poplatníka vhodným způsobem vyrozumí. Pokud k prokázání skutečností nedojde, daň nebude možno stanovit na základě dokazování a správce daně dojde po předběžném posouzení k závěru, že daň přesáhne dva miliony korun, dojde ke stanovení daně podle zvláštních pomůcek. Správce daně při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem určí základ daně pomocí odhadu výše příjmů, kterých by poplatník musel dosáhnout, aby to odpovídalo nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání. Při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem správce daně přihlédne k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro poplatníka, pouze pokud jím byly uplatněny a prokázány v řízení o stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem.

Zákon tak zavádí do zákona o daních z příjmů institut pomůcek „druhého řádu“, přestože daňový řád jako univerzální norma stanovení daně podle pomůcek upravuje a podle názoru autora by tento univerzální institut byl plně použitelný i pro již popsané situace.

Omezení povinnosti správce daně přihlédnout k okolnostem, ze kterých vyplývají výhody pro poplatníka, je dle mého názoru v rozporu se základním cílem správy daní a konstantní judikaturou<sup>5</sup>, podle

<sup>5</sup> Např. nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004 a ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/2008 a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, čj. 2 Afs 184/2006-123 a ze dne 6. 11. 2014, čj. 9 Afs 85/2013-57.

kteřé povinnost správce daně přihlédnout k výhodám pro daňový subjekt se uplatní při jakémkoliv způsobu stanovení daně včetně stanovení daně podle pomůcek.

Se stanovením daně podle pomůcek úzce souvisí následné „speciální“ penále ve výši 50 %, nebo dokonce ve výši 100 %, kterým bude zatížen poplatník, pokud jeho neposkytnutí součinnosti závažně ztížilo nebo bránilo stanovení daně.

**Proces prokazování příjmů**

Pokud laskavý čtenář dočetl příspěvek až k tomu místu, možná mu pro utřídění myšlenek přijde vhod následující schéma, jež bylo převzato z důvodové zprávy.

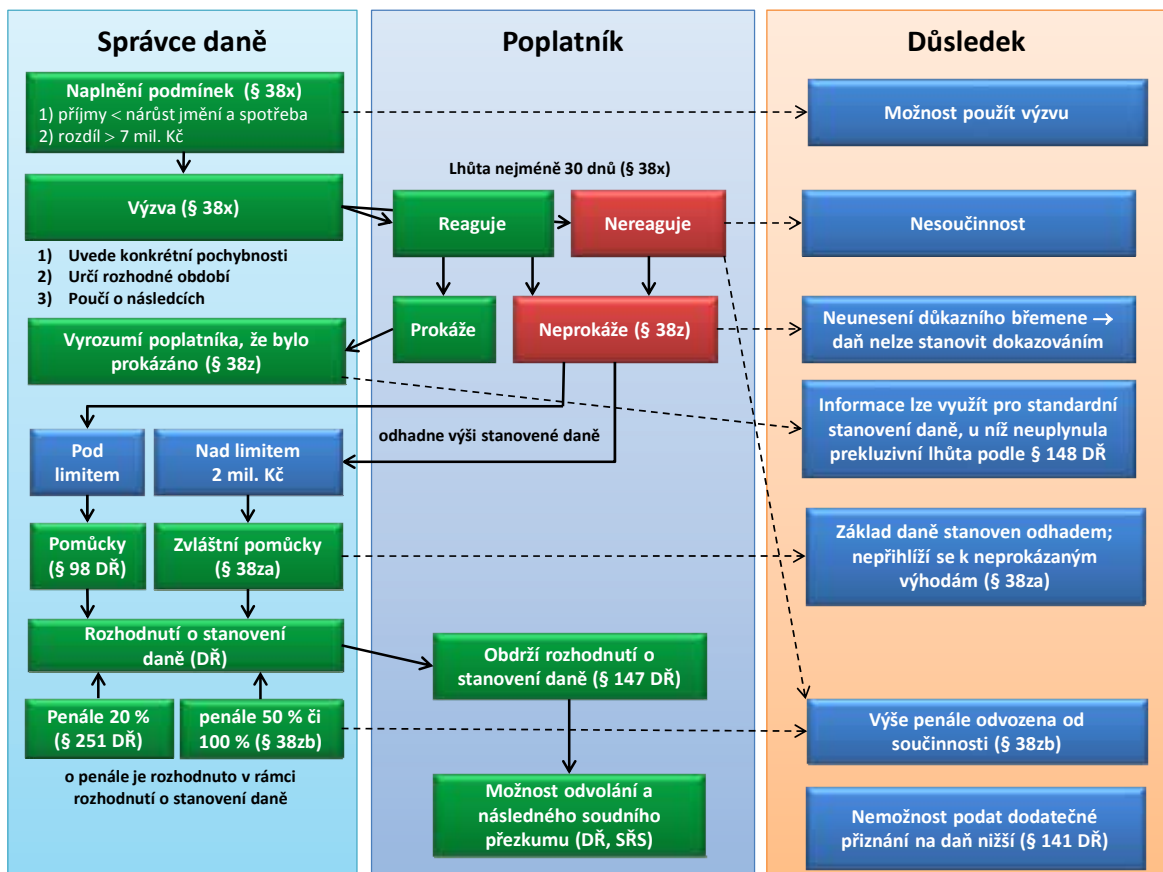
**Výzva k podání prohlášení o majetku a zákaz sebeobvinění**

Správce daně poplatníka vyzve k podání prohlášení o majetku, pokud nedošlo k prokázání skutečností požadovaných ve výzvě k prokázání příjmů, informace potřebné ke zjištění stavu jmění nelze získat jiným způsobem nebo je lze získat pouze s nepoměrnými obtížemi, a správce daně dojde po předběžném posouzení k závěru, že souhrnná hodnota majetku, který je poplatník v prohlášení o majetku povinen uvést, přesáhne deset milionů Kč. Poplatník je povinen podat prohlášení o majetku ve lhůtě šedesáti dnů od oznámení výzvy k podání prohlášení o majetku.

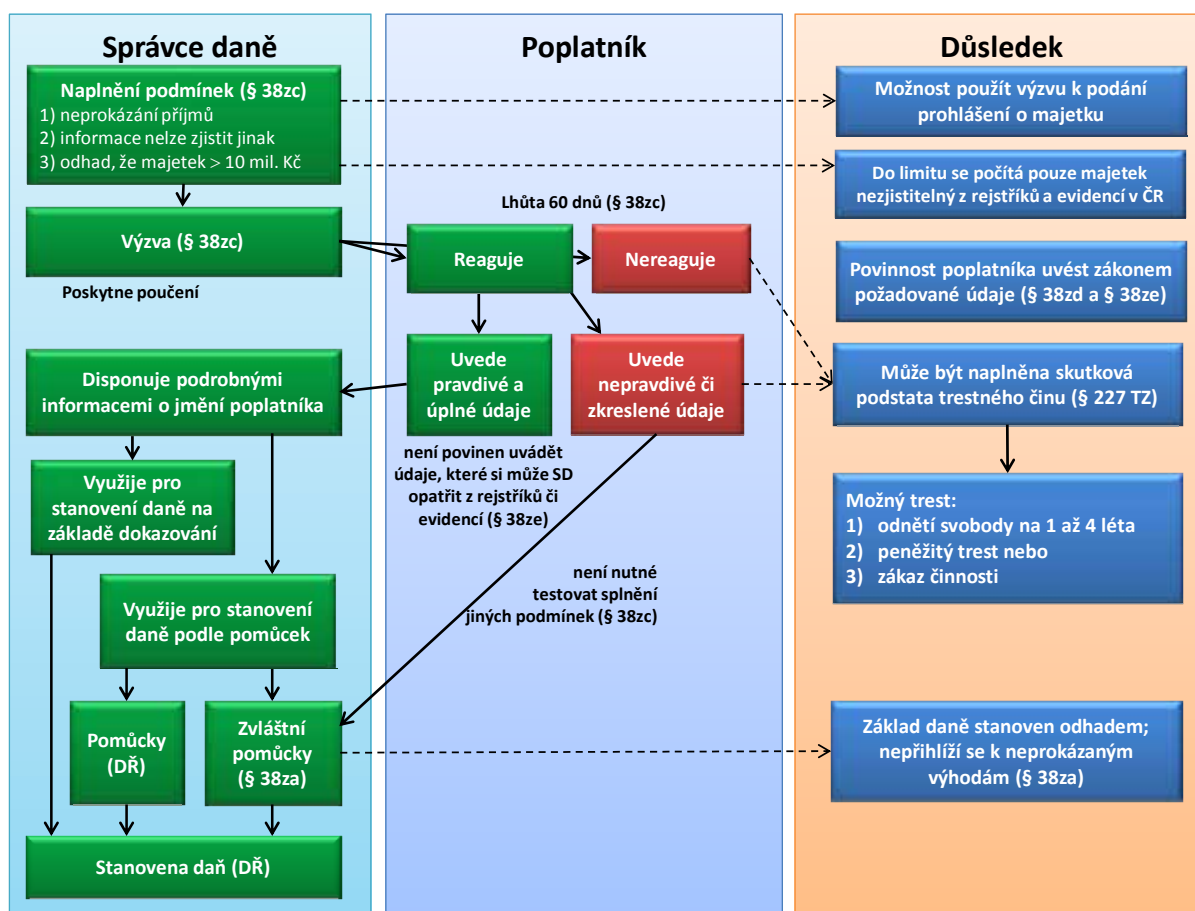
Pokud poplatník prohlášení o majetku nepodá nebo v něm uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, vystavuje se trestnímu stíhání a hrozí mu po novu trest až na tři léta, peněžité trest nebo zákaz činnosti. Podle zákona se tak poplatník může dostat do situace, kdy buď podá správci daně pravdivý soupis svého majetku, jenž mohl být pořízen i z nezdařených příjmů, a vystaví se tak kromě doměření daně i nebezpečí trestního stíhání pro daňový únik, nebo toto prohlášení nepodá či jej vyplní nepravdivě, a vystaví se tak nebezpečí trestního stíhání pro trestný čin porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku. Tato situace navozuje možné porušení zákazu sebeobvinění.

V připomínkovém řízení námitku porušení zákazu sebeobvinění kromě Komory daňových poradců ČR vznesl Nejvyšší správní soud a Nejvyšší soud. Velká pozornost byla této otázce věnována i na semináři na téma předloženého návrhu zákona, který byl zorganizován Katedrou finančního práva a finanční vědy a proběhl na Právnické fakultě UK letos v únoru. Porušení zákazu sebeobvinění bylo rovněž důrazně namítáno ze strany některých členů Legislativní rady vlády.

Zákon obsahuje zvýšení horní hranice trestní sazby pro trestný čin porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku z jednoho roku na tři léta. Legislativní rada vlády považuje navrhované zvýšení trestní sazby za nekoncepční a nepřiměřené.







Pro uvědomění si všech souvislostí procesu prohlášení o majetku přikládám grafické schéma tohoto procesu, které bylo rovněž získáno z důvodové zprávy.

### Závěrem

Zákon o prokazování původu majetku již na samém začátku legislativního procesu vzbudil v odborných kruzích velkou pozornost a kritiku. Vzhledem k absenci přechodných ustanovení je mu vyčítáno porušení principu právní jistoty a porušení zákazu retroaktivity. Advokát Tomáš Sokol ve svém velmi kritickém názoru<sup>6</sup> na předložený návrh zákona uvedl, že „(z)cela určitě nemůže stát činit občany odpovědné za to, že při plnění své funkce v minulosti selhal“.

Použitím formulací „důvodné pochybnosti“, „předběžné posouzení“ a „závažné ztížení“ se správci daně dostává velmi rozsáhlého prostoru pro správní uvážení. Veškeré korektivy správního uvážení správce daně nejsou součástí zákona, ale jsou uvedeny pouze v obsáhlé důvodové zprávě.

A právě budoucí přístup Finanční správy ČR k výkonu svěřených kompetencí podle mého mínění výrazně ovlivní, zda se zákon stane bičem na skutečné daňové podvodníky, nebo se kvůli šikaně běžných poplatníků, jež jsou možná o trochu bohatší nebo úspěšnější než ostatní, stane předmětem přezkumu ze strany správních soudů a Ústavního soudu. V tomto směru

bude důležité, k jakému institucionálnímu uspořádání Finanční správa při aplikaci tohoto zákona přistoupí. Jinými slovy řečeno, bude rozhodující, na jaké úrovni berní správy dostanou úřední osoby tuto „atomovku“ k dispozici a které osoby na druhé straně se stanou jejími terči.

**Tomáš Hajdušek**

**Ing. Tomáš Hajdušek** je absolventem Vysoké školy ekonomické v Praze (1992). Daňovým poradcem je od roku 1995. V současné době je odpovědným daňovým poradcem ve vlastní firmě Censitio s.r.o. Od roku 2013 působí ve funkci vedoucího sekce správy daní Komory daňových poradců ČR. Zaměřuje se na zastupování daňových subjektů v průběhu postupů k odstranění pochybností, daňových kontrol a soudních řízení ve správním soudnictví. Je členem expertní skupiny ke změně procesní úpravy daňových zákonů a pracovní podskupiny zabývající se korekcemi daňového řádu. Přednáší pro Komoru daňových poradců České republiky a soukromé vzdělávací agentury. Přispívá na téma správy daní do odborných časopisů. V letech 2011 až 2012 byl členem prezidia Komory daňových poradců ČR. V letech 2013–2014 působil jako náměstek ministra průmyslu a obchodu pro oblast podnikání, digitální ekonomiky a ochrany spotřebitele.

<sup>6</sup> Tomáš Sokol: Zákon o prokazování původu majetku aneb bijte bohatší. Dostupný na <http://www.ceska-justice.cz/2015/02/tomas-sokol-zakon-o-prokazovani-puvodu-majetku-aneb-bijte-bohatsi-cast-i/>.

## Novinky v DPH



Ondřej Štědrý

Rok 2017 přináší řadu významných změn v oblasti daně z přidané hodnoty. Dále uvádím nejdůležitější z nich.

### Novela nařízení Rady č. 282/2011

Bylo novelizováno nařízení Rady č. 282/2011 v oblasti nemovitostí. Nařízení nově obsahuje článek 13b, který stanoví, co vše je považováno za nemovitost, a článek 31a podávající poměrně detailní výčet služeb, které jsou považovány za služby s nemovitostí související. Nařízení je přímo účinné, tj. platí i bez implementace do tuzemského zákona o DPH. Navrhovaná novela zákona o DPH (ZDPH) se nicméně v § 10 u služeb souvisejících s nemovitostí na nařízení odkazuje.

### Novela zákona o DPH

Poslanecká sněmovna schválila rozsáhlou novelu ZDPH (sněmovní tisk 873), která by měla vejít v účinnost 1. dubna 2017. Novela přináší tyto hlavní novinky:

#### Nový režim DPH u společnosti dle § 2716 a dalších občanského zákoníku (dříve sdružení)

Podnikání formou společnosti je mezi podnikateli využíváno z důvodu spojení sil a zdrojů a tím zvýšení šancí na získání zakázek. Podnikání ve společnosti využívají podnikající fyzické osoby i velké společnosti účastníci se zakázek pro stát.

Od roku 2017 byla v návrhu ZDPH zrušena ustanovení týkající se specificky společnosti. Dle dosud platné úpravy se plátcem stane společník, pokud začne podnikat ve společnosti s jiným plátcem, anebo pokud se jiný společník stane plátcem. Ve společnosti vede evidenci pro účely DPH tzv. určený společník, který za společnost uplatňuje nárok na odpočet. Pokud si chtějí DPH nárokovat jednotliví společníci, musí uplatnit DPH na výstupu ve vztahu k určenému společníkovi (fakturovat mu svá plnění pro společnost).

Dle důvodové zprávy k novele ZDPH by měl DPH v souvislosti se svou účastí ve společnosti individuálně vypořádávat každý společník. Společník by měl individuálně vystavovat daňové doklady na konečného zákazníka, což může být v praxi těžko uskutečnitelné. Důvodová zpráva nicméně připouští možnost, aby zákazníkovi fakturoval za společnost jeden společník. Ostatní by pak svá plnění měli fakturovat jemu jako subdodavatelé. Dle přechodných ustanovení k novele budou moci společníci společností založených do konce roku 2016 uplatňovat stávající pravidla do konce roku 2018.

Mezi odbornou veřejností vyvolává navrhované zacházení z hlediska DPH s transakcemi týkajícími se společnosti značnou pozornost, protože není vždy v souladu s její právní podstatou (společníci kupříkladu

nejsou v pozici subdodavatelů vůči společníkovi, který fakturuje za společnost zákazníkovi, za své dílo odpovídají zákazníkovi všichni společně).

### Definice finančního leasingu jako dlouhodobého majetku

Nově by měl být majetek pořizovaný formou finančního leasingu považován za dlouhodobý majetek. Cílem je nastavit stejná pravidla pro uplatňování nároku na odpočet daně u dlouhodobého majetku, bez ohledu na formu jeho pořízení. Korekce uplatněného nároku na odpočet u majetku pořízeného na finanční leasing by se tedy měla provádět formou úpravy odpočtu. U dlouhodobého majetku je třeba sledovat jeho použití pro ekonomickou a neekonomickou činnost, případně pro činnosti bez nároku na odpočet, po dobu pěti, u nemovitostí po dobu deseti let a uplatněný odpočet korigovat prostřednictvím úpravy nároku na odpočet dle § 78 a dalších ZDPH.

### Nárok na odpočet v tuzemsku při pořízení zboží v jiném členském státě

Do novely ZDPH jsou v § 11 zapracovány závěry judikátu Evropského soudního dvora (ESD) C-536/08 X. Pokud pořizovatel pořídí zboží v jiném členském státě (přeprava zboží je ukončena v jiném členském státě odlišném od ČR), má povinnost přiznat DPH z této transakce ve státě ukončení přepravy. Pokud dodavatel uvede své české DIČ, pak má povinnost DPH přiznat i v ČR, pokud neprokáže, že pořízení zboží bylo předmětem daně ve státě ukončení přepravy, nemá však v ČR nárok na odpočet. Pokud tedy podnikatel nakoupí zboží např. ve Francii a nechá si ho přepravit do Německa, kde je přeprava ukončena, vzniká mu povinnost přiznat daň z pořízení zboží v Německu. Pokud pro tuto transakci uvede francouzskému dodavateli své české DIČ, vzniká mu povinnost přiznat daň i v Česku, pokud neprokáže zdanění transakce v Německu, ovšem bez nároku na odpočet v ČR. Základ daně v ČR si může snížit o základ daně, ze kterého byla daň následně odvedena v Německu.

### Upřesnění okamžiku vzniku povinnosti přiznat daň při dodání zboží a poskytnutí služby

Novela ZDPH zavádí nový § 20a. Do něj bude přesunut odstavec 1 paragraphu 21, který definuje okamžik vzniku povinnosti přiznat daň, tj. poskytnutí zdanitelného plnění či úplaty na něj, a to tím, co nastane dříve.

DPH podléhá ve smyslu rozsudku ESD C-108/99, Cantor Fitzgerald International, dodání zboží či poskytnutí služby, nikoli přijetí platby.

V návaznosti na judikát ESD C-419/02, BUPA Hospitals, vzniká povinnost přiznat daň z úplaty přijaté před uskutečněním zdanitelného plnění pouze

v případě, kdy je příslušné plnění dostatečně specifikováno. Tyto závěry ESD jsou vtěleny do novely zákona o DPH. Ta považuje plnění za dostatečně určité, pokud je známo zboží či služba, které jsou předmětem dodávky, sazba daně a místo plnění.

Uvedené ustanovení bude mít vliv i na posouzení případného zdanění poukázek či voucherů a přichází v předstihu před novelou směrnice o DPH 2006/112/ES týkající se zacházení s poukazy účinnou od 1. ledna 2019. Pokud při vystavení voucheru bude dostatečně známo plnění, na jehož zakoupení byl vydán, sazba daně a místo plnění (např. voucher ke kadeřníkovi na kadeřnické služby), bude už jeho prodej podléhat DPH. Pokud nebudou tyto okolnosti známy (voucher do Tesca), bude podléhat DPH až vlastní prodej zboží či dodání služby, nikoli prodej voucheru.

Domnívám se, že i nadále zůstanou výkladové problémy týkající se dostatečné konkretizace plnění, jehož úhrada bude moci být provedena poukázkou či voucherem.

### Datum uskutečnění zdanitelného plnění

Novelizovaný § 21 ZDPH přináší řadu změn:

- Datum uskutečnění zdanitelného plnění (DUZP) při dodání zboží – zrušena má být definice uskutečnění zdanitelného plnění dodání zboží při převzetí a při prodeji podle kupní smlouvy a za okamžik dodání zboží bude v souladu se směrnicí o DPH považován okamžik převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník.
- U služeb se ruší DUZP při poskytnutí práva užití – okamžik zdanitelného plnění se bude řídit obecnými pravidly pro poskytnutí služby.
- Ruší se definice tzv. opakovaných plnění (plnění zbožím stejného druhu či službou stejné povahy uskutečňované ve sjednaných lhůtách během zdaňovacího období – pekař dodává celý měsíc pečivo do obchodu); po novu tedy bude z hlediska DPH řešeno jako jakékoli jiné dodání zboží či služby.
- V případě poskytování plnění v tuzemsku po dobu delší než 12 měsíců, pokud není přijata úplata, se považuje plnění uskutečněné nejpozději posledním kalendářním dnem v roce.

### Prokazování osvobození při vývozu

Vývoz zboží z EU prokáže plátce rozhodnutím celního úřadu o vývozu zboží do třetí země.

Při vývozu zboží do hodnoty 1000 EUR je možné podat ústní celní prohlášení. Vývoz se v případě ústního celního prohlášení bude prokazovat jinými prostředky (obdobně, jako při dodání zboží do jiného členského státu – potvrzenými dodacími listy, doklady o přepravě apod.).

### Novelizace § 77 ZDP – vyrovnání odpočtu

Institut vyrovnání odpočtu slouží k tomu, aby bylo možné opravit nárok na odpočet u obchodního majetku (zásob a drobného majetku dosud nevydaného

do spotřeby) v případě, kdy byl obchodní majetek (jiný než majetek dlouhodobý, u kterého je třeba korekci odpočtu provést formou úpravy odpočtu) použit pro jiné účely, než které byly zohledněny při uplatnění původního nároku na odpočet. Příkladem, kde se tento institut uplatňuje, je výdej léků v nemocničních lékárnách. Pokud byl při jejich pořízení uplatněn plný nárok na odpočet a následně jsou léky vydány v rámci zdravotní péče osvobozené bez nároku na odpočet, je potřeba původně uplatněný nárok na odpočet opravit (vrátit) formou jeho vyrovnání.

Podle novelizovaného ustanovení § 77 ZDPH se vyrovnání odpočtu provede i u majetku, pokud „... u tohoto majetku došlo ke zničení, ztrátě či odcizení, které nejsou řádně doloženy ani potvrzeny, a to dnem, kdy se plátce o těchto skutečnostech dozvěděl nebo dozvědět měl a mohl“. Do zákona o DPH je tak implementován článek 185 směrnice o DPH, který požaduje opravu odpočtu v případě nedoloženého úbytku majetku.

Dosavadní praxe, kdy je odváděna DPH z nedoložených mank, je založena na závěru, že pokud poplatník není schopen vysvětlit osud chybějících zásob, nemůže vyvrátit předpoklad, že zásoby použil pro účely nesouvisející s jeho podnikáním, což v zákoně o DPH představuje fikci pro zdanitelné plnění a odvod DPH. Základem daně v takovém případě je de facto cena obvyklá, případně celková výše nákladů vynaložených na toto zboží. V případě např. mank na zásobách vlastní výroby znamená odvod DPH i ze mzdových nákladů, které vstoupily do hodnoty zásob.

Nové ustanovení tedy umožní vrácení pouze skutečně uplatněného odpočtu. I před jeho zavedením však dle mého názoru existuje možnost využít přímý účinek





čl. 185 směrnice o DPH a postupovat takto i před účinností navrhované novely DPH od roku 2017.

### Lhůta pro uplatnění úpravy odpočtu daně z titulu uskutečnění plnění

Úpravu odpočtu daně je třeba provést i v případě, kdy dojde ve lhůtě pro úpravu odpočtu např. k prodeji či darování majetku. V současné době se úprava odpočtu provede v posledním zdaňovacím období kalendářního roku, v němž k prodeji či darování došlo.

Novelou se lhůta při uplatnění jednorázové úpravy odpočtu daně, která vznikne v souvislosti s uskutečněním plnění v případě dlouhodobého majetku (při jeho prodeji, darování apod.), přesouvá na okamžik uskutečnění daného plnění. Úprava odpočtu daně se tedy bude v těchto případech provádět již v průběhu roku, nikoli až na jeho konci jako dosud. Obdobným způsobem se úprava bude provádět i v případě zničení, ztráty či odcizení majetku, které nejsou řádně doloženy ani potvrzeny.

### Nové režimy přenesení daňové povinnosti

V souladu se snahou ČR o boj s podvodem v oblasti DPH byl lokální reverse charge režim rozšířen na další plnění:

- § 92b – zprostředkovatelská služba dodání investičního zlata plátcí,
- § 92d – dodání nemovitě věci prodávané dlužníkem z rozhodnutí soudu v řízení o nuceném prodeji plátcí (prodej nemovitého majetku formou veřejné dražby při soudním prodeji majetku v rámci likvidace podniku),
- § 92e – poskytnutí pracovníků pro stavební nebo montážní práce odpovídající kódu CZ-CPA 41 až 43 plátcí (dle důvodové zprávy je možné vyjít z definice zprostředkování zaměstnání dle §14 odst. 1 zákona o zaměstnanosti),
- § 92ea
  - a) dodání zboží poskytovaného jako záruka (např. bance),
  - b) dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví nabyvateli a výkon tohoto práva nabyvatelem (při dodání zboží s výhradou vlastnictví např. do zaplacení poslední splátky, dodavatel postoupí právo realizace výhrady třeba na banku, pak původní kupující bude prodávat v režimu přenesení daňové povinnosti).

### Postup při nesprávném uvedení daně za jiné zdaňovací období

Paragraf 104 ZDPH stanoví, že v případě uvedení daně do jiného období, než by daň měla být uvedena, a dojde tím k jejímu krácení v období, v němž měla být daň správně uvedena, nebude tato daň dodatečně vyměřena (s následky vyměření penále), ale bude vyměřen pouze úrok z prodlení. V případě, že daň je přiznána dříve, správce daň dodatečně nevyměří. Toto ustanovení nebylo možné použít, pokud plátcé měl povinnost

krátit nárok na odpočet koeficientem a daň by nesprávně uvedl v jiném kalendářním roce.

Nově se bude § 104 ZDPH vztahovat i na situace, kdy plátcé s koeficientem uvedl plnění do jiného období, a nebude to mít vliv na výpočet koeficientu. Zákon dále zakotvuje nemožnost použít postup dle § 104 v průběhu daňové kontroly nebo postupu k odstranění pochybností.

### Ručení při platbách virtuální měnou

Příjemce plnění se stává ručitelem za daň neodvedenou jeho dodavatelem i v případě, kdy platba je dohodnuta ve virtuální měně (např. bitcoin).

### Nespolehlivá osoba

Nespolehlivou osobou se stane jakákoli fyzická nebo právnická osoba, neplátcé, která závažně poruší povinnosti ke správě DPH. Nespolehlivou osobou se stane nespolehlivý plátcé, jehož registrace byla zrušena. Toto ustanovení má zamezit situaci, kdy nespolehlivý plátcé zruší svoji registraci a znovu se zaregistruje jako „slušný“ plátcé.

### Novela daňového řádu

S oblastí DPH souvisí i návrh novelizace § 254a daňového řádu. Ten přiznává poplatníkovi nárok na úrok z nevráceného daňového odpočtu v roční výši repo sazby plus 2 % po uplynutí doby 4 měsíců od posledního dne lhůty pro podání přiznání až do dne jeho vrácení. Lhůta se staví po dobu, kdy má plátcé konat.

### Sněmovní tisk 901

V poslanecké sněmovně je projednáván senátní návrh novely zákona o DPH. Tento senátní návrh reaguje na novelu ZDPH z roku 2016 v oblasti nemovitostí, která značně rozšířila okruh pozemků, jejichž dodání podléhá DPH, a tím dle autorů návrhu zvýšila daňovou zátěž rozšířením předmětu daně a způsobila masové zdražení bydlení pro občany. Sněmovní návrh zjednodušuje text zákona a vrací ho do značné míry do stavu před novelou z roku 2016. Vláda k tomuto návrhu vydala nesouhlasné stanovisko.

**Ondřej Štědrý**

*Ing. Ondřej Štědrý působí jako daňový poradce. Od roku 2008 pracuje ve společnosti IB Grant Thornton Czech Republic, kde má v současné době na starosti řadu významných klientů, jako jsou například obchodní, telekomunikační nebo leasingové společnosti. Předtím byl zaměstnán na Finančním úřadě v Praze, v oddělení Daně z příjmů právnických osob. Po několika letech praxe ve finančním účetnictví pracoval jako hlavní účetní ve firmě United Parcel Service Czech Republic. Působil také jako daňový specialista ve společnosti Philips Česká republika a jako daňový konzultant v TPA Horwarth.*

## Rozhovor se Stanislavem Koubou, ředitelem odboru Daně z příjmů Ministerstva financí ČR

### O novele i novém zákoně o daních z příjmů

**Od 1. dubna bude platit opět velká novela zákona o daních z příjmů. Co je dle Vašeho názoru v této novele nejdůležitější?**

Ve vztahu k této novele záleží hodně na úhlu pohledu a zvolených kritériích důležitosti. Z hlediska redistribuční funkce daní jsou bezpochyby nejdůležitější úpravy u daně z příjmů fyzických osob, a to zvyšování daňového zvýhodnění na druhé a třetí a další vyživované dítě. To jsou nejdůležitější položky i z hlediska fiskálních dopadů.

Pominu-li však tyto parametrické úpravy, pak nejdůležitější já osobně vnímám tendence k většímu zneutralnění systému daní z příjmů. Tyto tendence se projevují jednak ve snížení stropu výdajových paušálů, který v hladině nad jeden milion Kč povětšinou nesloužil k redukci administrativní zátěže (většina poplatníků nad tuto hranici již příjmy a výdaje musí evidovat kvůli svým povinnostem ve vztahu k DPH), ale k daňové arbitráži mezi reálnými a paušálními výdaji.

Druhou důležitou úpravou vedoucí k větší daňové neutralitě je zavedení možnosti odpisování technického zhodnocení podnájemcem. Zde se tak staví na rovné situaci, je-li majetek úplatně poskytnut k užívání od vlastníka či od osoby, které byl svěřen k užívání někým jiným.

**Zmínil jste změnu spočívající v možnosti odpisování technického zhodnocení jinou osobu než nájemcem. S tím souvisí otázka, zda bude po novele postaveno na jisto, že je možno postoupit nájemní smlouvu mezi prvním a druhým nájemcem, kdy druhý nájemce vstoupí do všech práv a povinností prvního ve vztahu k pronajímateli, tedy i do možnosti odpisovat „postoupené“ technické zhodnocení?**

Primární cíl úpravy nového § 28 odst. 7 ZDP míří na umožnění odepisování i u jiných osob než je



**Ing. Mgr. Stanislav Kouba** je absolventem Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně a Vysoké školy ekonomické v Praze. Od roku 2009 působí na Ministerstvu financí v různých pozicích, od roku 2015 pak v pozici ředitele odboru daní z příjmů. Je rovněž akademicky činný pod záštitou Právnické fakulty Karlovy univerzity v Praze.

nájemce. Otázka možného postoupení mezi nájemci, resp. případná inovace po rozsudku Nejvyššího správního soudu 7 Afs 28/2013 (mnohými označovaného jako kontroverzní), tedy nebyla primární úpravou a ani nové ustanovení explicitní normu v tomto směru neobsahuje.

Z důvodové zprávy lze však vyčíst předpokládaný výklad, který by analogicky umožňoval odpisování i v případech, kdy dochází k cesi podnájemních smluv. K tomuto závěru lze podle mého názoru dospět výkladem vycházejícím z toho, že § 28 odst. 7 umožňuje odpisovat technické zhodnocení u těch oprávněných uživatelů, o kterých nepojednává ustanovení § 28 odst. 3, které řeší primárně vztah dvou nájemců. Jinými slovy: cese mezi dvěma nájemci, která se řídí § 28 odst. 3, explicitně tímto novým ustanovením ani jeho odůvodněním řešena není.

**Jak v současné době pokračují práce, či zda vůbec, na novém zákonu o daních z příjmů? Jaký je stav rozpracovanosti a kdy se odborná veřejnost dozví některé bližší informace?**

Z hlediska termínů není logicky tento projekt v plánu legislativních prací vlády – to bude připadat, vzhledem k současné délce legislativního procesu, v úvahu až v dalším volebním cyklu. Jeho případná realizace je tak plně závislá na vůli k tomuto aktu v rámci dalšího volebního období. Naším úkolem je tedy udělat vše proto, aby byl na začátku příštího volebního období tento materiál co nejlépe připraven.

Záměrně pak neříkám zcela připraven, neboť daň z příjmů obsahuje řadu institutů, které určují přerozdělení bohatství v rámci společnosti, například sazby, odpočty, slevy, osvobození. Politické rozhodnutí v těchto parametrech můžeme jen těžko předjímat. Cílem je tedy vytvořit rámec, jakési jádro, budoucí



rekodifikace zdanění příjmů, které je samo relativně nezávislé na zmíněných politických parametrech. Jinými slovy jde o systém, do kterého však bude možno dle politické vůle snadno implementovat parametry, které jsem zmiňoval.

Kromě metodického přístupu je tento postup práce vhodný i z hlediska udržitelnosti nové právní úpravy. Zmíněný rámec, jádro či systém by totiž měl být relativně neměnný, přičemž k realizaci politické vůle by měly vždy postačit ony parametry, které dokáží základ či daň u jednotlivých skupin poplatníků příslušným způsobem modifikovat.

Ohledně spolupráce s veřejností již proběhla otevřená diskuze nad principy dané úpravy. Jednotlivé aspekty se pak dle potřeby kontinuálně konzultují navenek s vybranými odborníky či organizacemi, a to jak státními, tak nestátními. Já sám vnímám potřebu legislativní návrh, resp. i různé fáze věcného řešení, pokud možno, periodicky konzultovat, neboť z mých zkušeností – připomínky vždy přinesly nový pohled na danou problematiku a vedly k vylepšení návrhu.

Přesný termín uskutečnění dalšího otevřeného konzultování návrhu s odbornou veřejností zatím není znám, nicméně do září očekávám, že minimálně jedna taková konzultace ještě proběhne.

### **Jaký máte názor na možnost využití výsledku hospodaření zjištěného z účetnictví vedeného dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) jako základu daně? Pracuje Ministerstvo financí s nějakými úvahami nad tím, že by se v případě některých poplatníků přiklonilo k této možnosti?**

Klíčový je v této otázce vztah finančního účetnictví a daní z příjmů, tj. zda má být finanční účetnictví podkladem pro základ daně či nikoliv. Já osobně se domnívám, že ano, neboť finanční účetnictví se mimo jiné snaží nějakým způsobem změřit zisk určité účetní jednotky. Daně z příjmů pak v principu zisk zdaňují. Druhé měření této veličiny by pak bylo do velké míry zbytečnou duplicitní agendou. Nadto je otázka, zda by se jí podařilo zvládnout ve stejné míře preciznosti jako v rámci dnešního finančního účetnictví.

Jestliže se tedy bude v českých podmínkách tendovat k vycházení z finančního výkaznictví, pak je logickou vazbou, že by to měl být ten druh výkaznictví, které daný poplatník používá. Současné řešení, kdy se IFRS pro daňové účely nejdříve transformují do českých účetních standardů, pak de facto u daných poplatníků vytváří zmíněný nechtěný konstrukt daňového účetnictví.

Pro vycházení z IFRS svědčí též to, že se české účetní standardy těm mezinárodním permanentně přibližují.

Přebírání výsledku hospodaření z IFRS však nemůže být absolutní. Bez pochyby bude muset stejně jako v současné době u českých účetních standardů

existovat převodní můstek z výsledku hospodaření na daňový základ, přičemž ne všechny položky budou z výsledku hospodaření dle IFRS přebírány. Typicky položky, které jsou zatíženy velkou mírou subjektivního posouzení účetní jednotkou, mohou být korigovány, vyřazovány či nahrazovány speciální daňovou úpravou.

Kromě vytvoření tohoto můstku se zavedení IFRS pro účely stanovení základu daně pojí zejména s náklady na toto zavedení včetně souvisejících rizik např. v podobě jednorázového fiskálního výpadku. V tomto kontextu soudím, že ideální by bylo spojit tento přechod se zmíněnou rekodifikací daní z příjmů.

### **V současnosti je velmi aktuální diskuse o boji proti agresivnímu daňovému plánování. Jaké kroky chystá ministerstvo na základě směrnice EU? Jsou již plány, jak implementovat do českého zákona o daních z příjmů pravidla ohledně omezení daňové uznatelnosti úroků ve vazbě na EBITDA? Na co se mají české právnické osoby připravit?**

Zmíněná směrnice požaduje, aby každý stát uskutetnil určitý minimální standard v daných opatřeních. Pokud tedy Česká republika má nebo se rozhodne zvolit nějaká přísnější pravidla, než jsou obsažena v příslušné směrnici, je to stav, který je s ní souladný. Dále směrnice v řadě případů umožňuje několik variant implementace.

Z toho plyne poměrně velký prostor pro rozhodování, jak ji do českého práva zanést. Zřejmě nejvíce variant připadá v tomto kontextu v úvahu v rámci zmíněné daňové uznatelnosti úroků ve vazbě na EBITDA. Kromě určení parametrů tohoto kritéria zde vyvstává otázka, jak naložit se současným kritériem nízké kapitalizace, tj. zda ho zachovat, zrušit či zachovat pro případně subjekty, na které se nové EBITDA pravidlo případně nebude vztahovat, neboť směrnice se bude povinně implementovat pouze pro velké poplatníky.

Všechny tyto otázky podrobně rozebírá materiál, který bude či již k datu publikace tohoto rozhovoru byl Ministerstvem financí zveřejněn jako konzultační materiál právě k otázce implementace směrnice ATAD. Jeho nejrozsáhlejší částí je problematika věnovaná uznatelnosti úroků.

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

Podle mne je to vždy o zdravé úvaze spojené s tím, do jaké míry se může auditor při hodnocení či aplikaci daňového práva spolehnout na své schopnosti a vědomosti dané problematiky. Ve složitějších případech je asi vhodné doporučit obrátit se na odborníka, který se na danou oblast specializuje.

*Rozhovor vedla Jana Skálová*





## Test: Daně

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

- 1. Novela zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí přináší změnu v určení poplatníka daně při koupi nemovitě věci. Nově je poplatníkem vždy:**

  - prodávající,
  - kupující,
  - prodávající a kupující se mohou ve smlouvě dohodnout, kdo bude poplatníkem.
- 2. Pokud si smluvní strany sjednají právo stavby, pak je považováno za předmět daně z nabytí nemovitě věci:**

  - pouze sjednání práva stavby na určitou dobu,
  - sjednání nebo prodloužení práva stavby,
  - není považováno za předmět daně.
- 3. Přeměny obchodních společností mají z pohledu daně z nabytí nemovitých věcí tento režim:**

  - fúze nejsou zdaňovány, rozdělení ano,
  - rozdělení není zdaňováno, fúze ano,
  - přeměny jsou vyjmuty z předmětu daně.
- 4. Zákon o prokazování původu majetku byl přijat jako novela zákona o daních z příjmů. Správce daně na jeho základě může vyzvat k prokázání příjmů tyto osoby:**

  - pouze tuzemské fyzické osoby,
  - pouze rezidenty České republiky,
  - rezidenty i nerezidenty České republiky, právnické i fyzické osoby.
- 5. Podle zákona o prokazování původu majetku může správce daně vyzvat poplatníka, aby prokázal vznik a původ příjmů, pokud má důvodné pochybnosti, že rozdíl mezi jeho nárůstem jmění a tvrzenými příjmy přesáhl:**

  - 5 milionů korun,
  - 7 milionů korun,
  - 10 milionů korun.
- 6. Jmění je pro účely prokazování původu majetku definováno takto:**

  - jměním se rozumí celkový majetek poplatníka po odečtení dluhů,
  - jměním se rozumí celkový majetek bez odečtení dluhů,
  - jměním se rozumí celkový majetek s přičtením dluhů.
- 7. U fyzických osob se za rozhodný příjem považovaný za příjem podléhající elektronické evidenci tržeb považují příjmy:**

  - z podnikatelské činnosti,
  - z užití nebo poskytnutí autorских práv,
  - podnikatelské, příjmy z nájmu a příjmy z kapitálového majetku.
- 8. U právnických osob se rozhodným příjmem stávají příjmy podrobené dani z činnosti, která je podnikáním. Do těchto příjmů vstupují všechny účetní případy účtované ve prospěch výnosů, s výjimkou příjmů:**

  - z prodeje nepotřebných zásob,
  - z prodeje vyřazeného dlouhodobého hmotného majetku,
  - zdaňovaných srážkovou daní.
- 9. Institut vyrovnání odpočtu je povinnost vrátit nárokovanou DPH, pokud byl majetek použit pro jiné účely, než které byly zohledněny pro uplatnění původního nároku. Podle novelizovaného zákona o dani z přidané hodnoty je nově aplikován také, pokud u majetku došlo:**

  - k přirozenému úbytku při skladování,
  - ke zničení, ztrátě či odcizení, které nejsou řádně doloženy ani potvrzeny,
  - ke snížení tržní hodnoty.
- 10. Příjemce zdanitelného plnění se stává dle novely zákona o DPH ručitelem i v případě, kdy je platba dohodnuta:**

  - ve virtuální měně (např. bitcoin),
  - v měně státu sídlícího mimo Evropskou unii,
  - v naturáliích.

*Test připravila Jana Skálová*





AUDIT ÚČETNICTVÍ, s.r.o. je dynamicky se rozvíjející brněnská společnost poskytující auditorské služby a poradenství v oblasti daní a účetnictví od roku 1994. Našimi klienty je přes 80 společností, z nichž většina patří do struktury mezinárodních holdingů. Jsme členem mezinárodní asociace INTEGRA INTERNATIONAL sdružující auditorské, účetní a daňové firmy z 65 zemí světa a služby poskytujeme v českém, anglickém a německém jazyce. Nyní hledáme vhodného kolegu na pozici:

## ASISTENT AUDITORA SENIOR

### Co požadujeme?

- VŠ ekonomického směru
- teoretické a praktické znalosti účetní a daňové legislativy, znalost auditorských standardů výhodou
- praxe na daňové nebo auditorsky zaměřené pozici, případně pozici účetní senior (samostatné sestavování účetních závěrek a daňových přiznání)
- výborná znalost angličtiny, nebo němčiny slovem i písmem
- schopnost samostatně řešit účetní a daňové problémy klientů, zodpovědnost, analytické myšlení, dobré komunikační dovednosti, časová flexibilita, klientský přístup, příjemné a profesionální vystupování, schopnost pracovat v týmu
- ochotu neustále se vzdělávat
- řidičský průkaz skupiny B

### Co bude náplní Vaší práce?

- aktivní účast v auditorských týmech při auditech účetních závěrek
- po 6-ti měsících vedení menších auditorských týmů
- řešení auditorských problémů s klienty

### Co nabízíme?

- zajímavou a pestrou práci
- možnost složení auditorských zkoušek
- motivační mzdové ohodnocení
- účast na mezinárodních konferencích a workshopech pořádaných asociací INTEGRA INTERNATIONAL
- zaměstnanecké benefity (notebook, mobilní telefon, stravenky, ošatné, občerstvení na pracovišti aj.)
- propracovaný systém firemního vzdělávání (intenzivní jazykové kurzy na pracovišti, odborné kurzy)
- příjemné pracovní prostředí v centru Brna a mladý kolektiv
- kariérní a osobnostní růst

## Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

# Změna kategorie účetní jednotky a související povinnost auditu

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

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

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

### Dotaz

V roce 2015 a k rozvahovému dni, tj. k 31. 12. 2015, byla účetní jednotka malou účetní jednotkou, ale za rok 2016 se stala střední účetní jednotkou, tj. i k 31. 12. 2016.

Musí mít účetní jednotka svou účetní závěrku za rok 2016 ověřenu auditorem (podle § 20 odst. 1b zákona o účetnictví) nebo až za rok 2017, pokud bude stále střední účetní jednotkou (kritérium podle § 1e odst. 2 zákona o účetnictví)?

### Stanovisko KA ČR

Domníváme se, že se účetní jednotka při zařazení do příslušné kategorie účetních jednotek podle ustanovení § 1b odst. 1 až 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“), bude pro rok 2016 řídit 4. bodem přechodných ustanovení zákona č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, který stanoví, že v účetním období, které započalo v roce 2016, postupuje účetní jednotka podle právní úpravy pro takovou kategorii účetních jednotek a kategorií skupin účetních jednotek, jejíž podmínky naplnila k rozvahovému dni bezprostředně předcházejícího účetního období. V tomto případě tedy bude účetní jednotka zařazena pro rok 2016 do kategorie malé účetní jednotky podle ustanovení § 1b odst. 2 ZoÚ a v této kategorii zůstane, dokud nenaplní podmínky ustanovení § 1e odst. 2 ZoÚ.

Dovolujeme si ještě doplnit, že bychom pro posuzování hraničních hodnot určujících pro rok 2016 doporučili účetní jednotce postupovat podle Sdělení Ministerstva financí k aplikaci některých ustanovení zákona č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, které bylo zveřejněno na webových stránkách Ministerstva financí ČR a také v časopise Auditor č. 10/2015.

Povinnost ověření její účetní závěrky za rok 2016 bude pak záviset na splnění kritérií pro povinný audit účetní závěrky malé účetní jednotky dané v ustanovení § 20 odst. 1 písm. c) ZoÚ, popř. na požadavku ověření účetní závěrky podle jiného právního předpisu.

Pokud účetní jednotka k 31. prosinci 2016 a k 31. prosinci 2017 překročí hraniční hodnoty podle ustanovení § 1b odst. 3 ZoÚ, stane se od 1. ledna 2018 střední účetní jednotkou, která bude podle ustanovení § 20 odst. 1 písm. b) ZoÚ, popř. podle jiného právního předpisu, povinna mít vždy účetní závěrku ověřenou auditorem (tzn. za rok 2018). Pro střední účetní jednotky platí povinné ověření účetní závěrky bez nutnosti prověřování období jako u malé účetní jednotky.

*oddělení metodiky KA ČR*







**WE MAKE  
BUSINESS!  
EASY!**

## SOFTWAREVÉ ŘEŠENÍ PRO KANCELÁŘE AUDITORŮ A DAŇOVÝCH PORADCŮ

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

### **BMDCONSULT**

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



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

Rádi Vám řešení BMD nezávazně  
představíme a zodpovíme Vaše dotazy!

**BMD SYSTEMHAUS GmbH | KIT s.r.o.**  
Ing. Lenka Hamerníková  
Tel.: +420 731 654 361  
hamernikova@kit.cz

## Úvahy nad smlouvou o auditu – 2. část

První část článku publikovaná v časopise Auditor č. 1/2017 se zabývala obecnějšími úvahami nad smlouvou o auditu, formou smlouvy a některými specifiky smlouvy o povinném auditu. Tento článek není zaměřen na obsah smlouvy o povinném auditu subjektů veřejného zájmu a je určen jako diskusní materiál, nejde o normativní text schválený jakýmkoli orgánem nebo výborem Komory auditorů ČR.

### ISA 210

Smlouva o ověření účetní závěrky musí být v souladu se standardem ISA 210. Vedle požadavků na smlouvu o auditu tento standard obsahuje i řadu doporučení, které lze nalézt v jeho aplikační části.

Kostrou tohoto článku jsou povinné náležitosti smlouvy dle ISA 201.10. Jde o:

- cíl a předmět auditu účetní závěrky,
- vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví použitého k sestavení účetní závěrky,
- povinnosti auditora,
- informace o očekávané formě a obsahu zprávy auditora, včetně upozornění, že mohou nastat okolnosti, kdy se zpráva od očekávané formy a obsahu může lišit,
- povinnosti auditované účetní jednotky.

Jak bude patrné dále, cílem ISA 210 je, aby smlouva co nejpřesněji popsala:

- povinnosti auditora, neboť z nich pak vyplývá odpovědnost auditora za případné vadné plnění, a
- povinnosti účetní jednotky, neboť na nich závisí proveditelnost auditu.

### Cíl a předmět auditu

Cílem auditu je vyjádření názoru (výroku) auditora na účetní závěrku. Vymezení cíle je zásadní pro pozdější případné spory o náhradu škody. Pokud se např. účetní jednotka bude cítit poškozena tím, že auditor neobjevil důmyslně provedenou krádež, základním argumentem, na kterém bude stát obrana auditora, je vysvětlení, že primárním cílem auditu není odhalení podvodů, nýbrž vyjádření názoru auditora na účetní závěrku. To však neznamená, že se auditor vůbec nezabývá podvody, ale činí tak jen v rozsahu danými profesními předpisy (více k tomu dále).

Předmětem auditu je konkrétní účetní závěrka, přičemž je vhodné, aby smlouva obsahovala vymezení jednotlivých částí účetní závěrky. Různé typy účetních jednotek mají různě rozsáhlé účetní závěrky, a proto „účetní závěrka“ není dostatečně konkrétním pojmem. Toto ustanovení se také hodí v mimořádných případech, kdy dojde ke sporu s účetní jednotkou, zda auditorovi byla předána úplná účetní závěrka. Pokud účetní jednotka např. odmítne vyhotovit přehled o peněžních

tocích, bude zřejmé, že auditor nemůže být později smluvně donucen k ověření „neúplné“ účetní závěrky.

Mimo vymezení jednotlivých výkazů je účetní závěrka dále jednoznačně identifikována tím, že se jedná o účetní závěrku účetní jednotky, že byla sestavena k uvedenému datu a že byla sestavena v souladu s příslušným účetním rámcem.

Identifikaci účetní závěrky je nutné věnovat zvláštní pozornost v případě, kdy účetní jednotka sestavuje více účetních závěrek. Ze smlouvy např. musí jasně vyplývat, zda auditor ověřuje individuální účetní závěrku mateřské společnosti nebo její konsolidovanou účetní závěrku (případně obě).

Cíl a předmět auditu tedy mohou být vymezeny např. takto:

*Auditor se zavazuje provést audit účetní závěrky. Cílem auditu je vyjádření názoru auditora na tuto účetní závěrku, který auditor uvede ve zprávě auditora jako svůj výrok.*

*Účetní závěrkou se rozumí účetní závěrka sestavená účetní jednotkou v souladu s českými účetními předpisy k 31. 12. 2017, která se skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přehledu o změnách vlastního kapitálu, přehledu o peněžních tocích a přílohy popisující použité účetní metody a obsahující další popisné a vysvětlující informace.*

Ačkoli je nesporné, že auditor vyjadřuje „názor na účetní závěrku“, v řeči zákonů i profesních předpisů se z historických důvodů setkáváme s jinou dikcí, a sice že auditor vyjadřuje „výrok k účetní závěrce“.





Proto je ohledně cíle auditora vhodné zmínit jak skutečný cíl, což je „názor“, tak i jeho „český“ název, což je „výrok“.

V případě, kdy účetní jednotka vyhotovuje výroční zprávu a k ní připojuje zprávu o vztazích, je vhodné, aby takto definovaný předmět byl s ohledem na srozumitelnost takto doplněn:

*V rámci auditu účetní závěrky se auditor zavazuje posoudit výroční zprávu, kterou se pro účely tohoto posouzení rozumí i k ní připojená zpráva o vztazích. Cílem tohoto posouzení je vyjádření auditora k výroční zprávě.*

*Výroční zprávou a zprávou o vztazích se rozumí zpráva vyhotovené účetní jednotkou za účetní období končící 31. 12. 2017.*

Jakkoli se s ohledem na vyjednávání ceny o auditu může jevit vhodné stavět audit účetní závěrky a posouzení výroční zprávy vedle sebe jako dvě služby, není vhodné to takto formulovat do smlouvy. Posouzení výroční zprávy (a k ní připojené zprávy o vztazích) je sice práce navíc, ale stále se jedná o součást prací v rámci auditu účetní závěrky. Důvodem je to, že auditor při tomto posouzení vychází z auditu, resp. z informací získaných při auditu, tj. tato zakázka je od auditu neodpíjitelá (tak, jak ji chápe zákon o auditorech a ISA 720). Navíc se auditor ke všemu vyjadřuje v jediné zprávě.

Dále není zřejmě třeba příliš řešit, zda je správný pojem „posouzení výroční zprávy“ nebo pojem „ověření výroční zprávy“. První pojetí více ladí s tím, že se jedná o součást ověřovací zakázky (audit účetní závěrky) a nikoli samostatné ověření<sup>1</sup>. Druhé pojetí zase vychází z pojmů, které lze nalézt v zákoně o účetnictví (§ 21 odst. 7) nebo v zákoně o auditorech (§ 2 písm. b), aniž by se tím ovšem myslelo, že jde o ověřovací zakázku. Výstižnějším pojmem je tedy asi spíše „posouzení“.

Pokud účetní jednotka v případě nepovinného auditu nevyhotovuje výroční zprávu, není třeba odkazovat ani

na zprávu o vztazích, protože tuto zprávu o vztazích není jak k účetní závěrce připojit a auditor se jí nebude zabývat. To nevyklučuje možnost uzavření další smlouvy na samostatnou zakázku, jejímž předmětem bude ověření zprávy o vztazích, pokud účetní jednotka o takové ověření požádá.

Auditor by se také měl ujistit, zda má či nemá do smlouvy zahrnout ověření nefinančních informací dle § 32i zákona o účetnictví (k postupu tohoto ověření se nicméně metodika teprve připravuje).

Pokud auditor uzavírá smlouvu na více let, odkáže při identifikaci účetní závěrky (příp. výroční zprávy a zprávy o vztazích) na potřebný časový interval. V souvislosti s tím je v případě povinných auditů nutné ohlídat, aby auditor byl jmenován nejvyšším orgánem na potřebnou dobu. Dále je třeba ve smlouvě ošetřit možnost auditora odstoupit od smlouvy, pokud se změní podmínky, za kterých byla smlouva původně uzavřena – např. pro případ, že auditor nebude moci audit provést, aniž by porušil etický kodex, nebo se změní vlastnictví, řízení či činnost účetní jednotky takovým způsobem, že by auditor v takovém případě odmítl smlouvu uzavřít.

Smlouvu je také možné uzavřít na audit více účetních závěrek sestavených za dané účetní období – např. individuální a konsolidované nebo sestavené dle českých předpisů a dle IFRS. Bude-li se jednat o konsolidovanou účetní závěrku, bude smlouva obsahovat i další povinnosti účetní jednotky (viz dále).

Aby základnímu vymezení předmětu a obsahu smlouvy bylo učiněno zadost, úvodní část smlouvy bude vhodné uzavřít povinností klienta zaplatit:

*Účetní jednotka se zavazuje za provedení auditu zaplatit.*

### **Povinnosti auditora**

Zásadní náležitostí této části smlouvy je vymezení předpisů, podle kterých bude audit proveden. Toto vymezení je důležité pro definici rozsahu prací auditora, nikoli z důvodu, že tím klient auditora takto „donutí“ postupovat. Auditor podle těchto předpisů musí postupovat tak jako tak, zejména protože mu to nařizuje zákon o auditorech. Cílem tohoto ustanovení smlouvy je omezení práce auditora, tedy jasná deklarace toho, že auditor není povinen při auditu jít nad rámec těchto předpisů.

To má opět zásadní vztah k odpovědnosti auditora za způsobenou škodu. Vraťme se opět k příkladu neobjevené důmyslné krádeže. Ačkoli se pro účely auditu musí auditor věnovat problematice výskytu podvodů u účetní jednotky, musí tak činit, s ohledem na cíl auditu, jen v rozsahu stanoveném profesními předpisy (zde zejména ISA 240). Jinými slovy, argumentace auditora se bude zakládat na tom, že při auditu

<sup>1</sup> To vyplývá z předmětu tohoto „ověření“, který je dán požadavky na vyjadřování se auditora k výroční zprávě v § 20 odst. e a § 22b zákona o auditorech. V případě nepovinných auditů (vyhotovuje-li účetní jednotka výroční zprávu) to pak jasně vyplývá z ISA 720.



postupoval odborně a s řádnou péčí, protože vykonal všechny postupy, ke kterým se ve smlouvě zavázal.

Vymezení předpisů, podle kterých auditor postupuje, může znít např. takto:

*Auditor se při provádění auditu a vydání zprávy auditora zavazuje postupovat v souladu se zákonem o auditorech, standardy Komory auditorů České republiky (KA ČR) pro audit, kterými jsou mezinárodní standardy pro audit (ISA) upravené v relevantních případech aplikačními doložkami KA ČR, Etickým kodexem vydaným KA ČR a standardem pro řízení kvality ISQC 1 (dále jen „předpisy“).*

Dále je vhodné, aby auditor s ohledem na rozsah své odpovědnosti zdůraznil, že audit účetní závěrky poskytuje jen přiměřenou jistotu, tj. že názor auditora v sobě zahrnuje určitou míru pravděpodobnosti (i když vysokou). Toto konstatování je důležité z důvodu, aby v případných sporech účetní jednotka nemohla argumentovat tím, že byla uvedena v omyl v tom smyslu, že po provedení auditu se na účetní závěrku dá 100% spolehnout.

*Tyto předpisy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti. Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr auditorských postupů závisí na úsudku auditora zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Audit zahrnuje též posouzení vhodnosti použitých účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.*

Auditor by následně měl ve smlouvě uvést, že se nezavazuje najít všechny chyby v účetní závěrce, nýbrž že se zavazuje provést audit s řádnou a odbornou péčí.

Dále také může zdůraznit, opět s ohledem na vymezení své odpovědnosti, k čemu se nezavazuje. Např. v textu níže se auditor výslovně nezavazuje vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému. Celé ustanovení může vypadat např. takto:

*Vzhledem k přirozeným omezením auditu a přirozeným omezením vnitřního kontrolního systému existuje nevyhnutelné riziko, že některé významné (materiální) nesprávnosti mohou zůstat neodhaleny, i když bude audit správně naplánován a proveden v souladu s ISA. Při posuzování těchto rizik budeme přihlížet k vnitřnímu kontrolnímu systému, který je relevantní pro sestavení účetní závěrky. Cílem posouzení vnitřního kontrolního systému je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.*

Pokud to účetní jednotka bude požadovat, auditor se dále může zavázat k tomu, že na konci auditu vyhotoví tzv. dopis vedení („management letter“). Povinnost komunikovat významné záležitosti auditu je nicméně

obsažena i v profesních standardech (i když nemusí dojít na písemnou formu), takže účetní jednotka nebude o tyto informace ochuzena, i když si jejich předání neošetří ve smlouvě. Záležitosti, které je třeba komunikovat, popisuje zejména ISA 260.16 (tyto informace lze však předat i ústně) a ISA 265.9–11 (tyto informace – tzv. významné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému – se předávají v písemné formě, pokud ovšem existují).

Auditor se obvykle ve smlouvě zavazuje k mlčenlivosti v rozsahu dané zákonem a etickým kodexem. Toto ustanovení však ve smlouvě být nemusí, tato povinnost je auditorovi dána těmito předpisy bez ohledu na znění smlouvy. Nelze se dokonce zavázat ani k mlčenlivosti větší (smlouva není nad zákonem). Na druhou stranu lze mlčenlivost ze zvláštních důvodů omezit, pokud s tím klient bude souhlasit (viz také dále).

Je také vhodné, aby auditor ve smlouvě deklaroval, že je auditorem zapsaným v Komoře auditorů ČR s příslušným evidenčním číslem.

### **Zpráva auditora**

Auditor je ve smlouvě povinen uvést předpokládanou formu a obsah zprávy auditora. Již zmíněný odkaz na auditorské standardy (viz „auditor se při provádění auditu a vydání zprávy auditora zavazuje postupovat v souladu s ...“), podle nichž je audit prováděn a které obsahují vzory těchto zpráv, lze považovat za dostatečné splnění této povinnosti.

Nicméně je nutné upozornit, že konkrétní obsah zprávy auditora může být upraven v důsledku zjištění, která audit přinese.

Důležitou součástí smlouvy je časový rozvrh auditu, zejména pak vymezení, do kdy musí auditor vydat svou zprávu. V této souvislosti však smlouva musí obsahovat i řešení pro situaci, kdy se účetní jednotka dostane do prodlení s předložením konečné a podepsané verze účetní závěrky. Stručným řešením tohoto problému může být např. toto ustanovení:

*Auditor je povinen vyhotovit a předat účetní jednotce zprávu auditora do 15. 3. 2017, nikoli však dříve než do 3 dnů od obdržení finální verze účetní závěrky a dokumentů tvořících výroční zprávu včetně zprávy o vztazích.*

Takto formulovaným odstavcem auditor také smluvně ošetří situaci, pokud by mu účetní jednotka nepředložila včas výroční zprávu. Tím si zabezpečí řešení této situace nevydáním zprávy, jak předvídá odst. 13A ISA 720 ve znění aplikační doložky.

### **Další upřesnění a výjimky z povinností auditora**

Mimo již uvedená omezení spjatá obecně s charakterem auditu je vhodné výslovně upravit následující situace:

- Upozornění, že audit konsolidované účetní závěrky není auditem individuálních závěrek účetních

jednotek, které jsou součástí konsolidačního celku. Tímto se předejde nedorozumění, kdy by se klient mohl domnívat, že auditem konsolidované účetní závěrky zároveň vyřeší (např. povinný) audit individuálních účetních závěrek ve skupině.

- Pokud se auditor zaváže vydat zprávu auditora i v případě, že mu nebude předložena výroční zpráva (což se nedoporučuje), upozornění, že se auditor k výroční zprávě ve své zprávě o ověření účetní závěrky nevyjádří a neučiní tak ani v žádné jiné zprávě (viz ISA 720.13B a 22A).

### Práva auditora

Ve smlouvě si lze dále vymínit např. následující potřebná práva:

- Auditor je oprávněn sdílet informace o účetní jednotce v potřebném rozsahu s případnými přízvanými experty. V této souvislosti by měla být zmíněna povinnost auditora zavázat tyto experty mlčenlivostí.
- Auditor dceřiné společnosti je oprávněn informovat skupinového auditora (toto lze opomenout, neboť totéž umožňuje i zákon o auditorech v § 15 odst. 3 písm. b).
- Auditor mateřské společnosti je oprávněn v potřebném rozsahu informovat auditora složky (dceřiné společnosti) o skutečnostech zjištěných v mateřské společnosti nebo ve skupině (toto již v zákoně uvedeno není).
- Auditor je oprávněn sdílet informace o účetní jednotce v potřebném rozsahu s osobami provádějícími u auditora monitoring zakázek nebo kontrolu řízení kvality (zákon v § 15 odst. 3 písm. c zbavuje auditora mlčenlivosti pro tyto případy nedostatečně, protože zbavení mlčenlivosti je upraveno jen vůči osobám, které jsou auditory dle zákona o auditorech).
- Pokud se auditor zaváže vydat zprávu auditora i v případě, že mu nebude předložena výroční zpráva (což se nedoporučuje), právo auditora zveřejnit způsobem, který uzná za vhodné, že ve výroční zprávě, kterou obdržel až po vydání své zprávy, jsou obsaženy významné nesprávnosti.
- Právo auditora zveřejnit způsobem, kterým uzná za vhodné, že jím ověřená účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti, které byly zjištěny až po vydání zprávy auditora, a že na zprávu auditora se tudíž nelze spolehnout.
- Právo uvést jméno auditované účetní jednotky v referenčních dokumentech auditora.
- Právo uvést ve zprávě auditora tzv. hlavní záležitosti auditu (viz ISA 701), pokud to auditor uzná za vhodné.

Další práva auditora vyplývají z povinností účetní jednotky.

### Povinnosti účetní jednotky

Naprosto zásadní povinností, bez jejíhož uvedení ve smlouvě nelze smlouvu o auditu uzavřít (viz

ISA 210.6), je uznání odpovědnosti statutárního orgánu za sestavení takové účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz, a za vnitřní kontrolní systém (čímž se rozumí v zásadě účetnictví) potřebný k sestavení takové účetní závěrky. Toto prohlášení je vhodné spojit s uznáním povinnosti vyhodnotit platnost předpokladu trvání podniku v dohledné budoucnosti.

Takové ustanovení může znít např. takto:

*Podpisem této smlouvy statutární orgán uznává svou odpovědnost za sestavení účetní závěrky tak, aby podávala věrný a poctivý obraz v souladu s českými účetními předpisy, a za takový vnitřní kontrolní systém, který je dle názoru statutárního orgánu nezbytný pro sestavení účetní závěrky neobsahující významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou. Statutární orgán si je také vědom své povinnosti před sestavením účetní závěrky vyhodnotit platnost předpokladu trvání podniku v dohledné budoucnosti.*

Další zásadní povinností (opět dle ISA 201.6) je závazek účetní jednotky spočívající v umožnění neomezeného přístupu k informacím:

*Účetní jednotka se zavazuje umožnit auditorovi přístup:*

- *k veškerým informacím, o nichž je jí známo, že jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky, jako např. k účetním záznamům, knihám, dokladům, smlouvám, zápisům z jednání orgánů společnosti a dalším podkladům,*
- *k dalším informacím, které si auditor pro účely auditu vyžádá, včetně písemných konfirmací od třetích stran získaných způsobem vyžadovaným auditorem,*
- *k osobám působícím v účetní jednotce, od nichž auditor bude považovat za potřebné získat informace, a to jak k zaměstnancům (včetně zaměstnanců oddělení interního auditu), tak ke smluvním partnerům, jakož i ke členům všech orgánů společnosti, a*
- *do prostor účetní jednotky, o jejichž navštívení auditor požádá.*

Nad rámec ISA 210 jsou v uvedeném textu explicitně zmíněny např. konfirmace (tím se vhodně předejde údivu klienta nad tímto potenciálně pracným a někdy nákladným způsobem získávání informací).

V případě povinného auditu si auditor může dovolit neuvést uvedený text o základních právech auditora do smlouvy, protože ho dostatečně nahrazují povinnosti účetní jednotky uvedené v § 21 zákona o auditorech. Pak by ale auditor měl ve své smlouvě na daný paragraf alespoň odkázat (viz ISA 210.11).

Tato ustanovení mohou být dále doplněna o požadavky auditora na způsob předání těchto informací, zejména o povinnost vyžádané informace předávat auditorovi elektronicky v požadovaném formátu (zde je třeba postupovat dle reálných možností účetní jednotky) nebo o povinnost předávat vyžadované informace auditorovi strukturovaně, přehledně a odděleně od ostatních, nevyžadovaných informací (opět je nutné

postupovat s rozumem) včetně jejich soupisu. Takto zpřesněné požadavky na předávání informací mohou auditorovi ušetřit obrovské množství práce včetně dokumentace práce na zakázce.

Je více než vhodné, aby smlouva explicitně obsahovala závazek statutárního orgánu vydat auditorovi „prohlášení vedení“, jehož obsahem budou náležitosti vyžadované předpisy upravující audit, zejména pak prohlášení o tom, že statutární orgán sdělil veškeré informace auditorovi pravdivě, že nezamlčel žádnou informaci, o které si byl vědom, že by mohla být relevantní pro audit, a že si není vědom žádných podvodů.

Se získáváním důkazních informací také souvisí závazek účetní jednotky (resp. statutárního orgánu společnosti), že zjistí-li skutečnost, která dle jejího názoru může ovlivnit účetní závěrku (včetně událostí po rozvahovém dni), předá informaci o ní auditorovi.

Účetní jednotka by také měla být povinna auditorovi poskytnout návrhy (drafty) předvahy, účetních výkazů, přílohy, výroční zprávy a zprávy o vztazích, a to jakmile tyto návrhy bude mít k dispozici. S ohledem na nezbytnost těchto dokumentů pro provedení auditu by smlouva měla obsahovat datum, kdy nejpozději k předání těchto dokumentů dojde. Prodlení s jejich předáním by mělo vést k úpravě data, do kterého je auditor povinen vydat svou zprávu.

Účetní jednotka by se měla ve smlouvě zavázat k tomu, že bude-li identifikována významná nejistota ohledně trvání účetní jednotky v dohledné budoucnosti, uvede tento fakt v příloze účetní závěrky společně s příčinami této nejistoty a opatřeními, která v této věci plánuje učinit. Tímto ustanovením si auditor významně zjednoduší situaci, pokud bude muset postupovat dle ISA 570.22. Po novele účinné od 1. ledna 2016 totiž tato povinnost z § 39 vyhlášky č. 500/2002 Sb. vypadla.

Dále není od věci uvést do smlouvy závazek účetní jednotky spočívající v povinnosti informovat auditora s potřebným předstihem o konání inventur zásob (příp. i jiných inventur) a v povinnosti umožnit auditorovi účast jeho osoby nebo osoby jím pověřené na inventurách. Případně si lze také vymínit, že datum inventur bude stanoveno po konzultaci s auditorem tak, aby se auditor mohl inventur zúčastnit.

V případě auditu konsolidované účetní závěrky je nutné, aby smlouva obsahovala závazek účetní jednotky (mateřské společnosti) zajistit, aby konsolidované účetní jednotky vepsaly do smluv se svými auditory, že tito auditoři jsou povinni komunikovat se skupinovým auditorem a pro účely skupinového auditu postupovat dle jeho pokynů. Auditor si také může vymínit právo určit auditora, se kterým složka (dceřiná společnost) uzavře smlouvu za účelem provedení prací pro účely skupinového auditu, a právo uzavření takové smlouvy vyžadovat, pokud to auditor uzná za potřebné za účelem provedení skupinového auditu.

U povinného auditu je nutné dojednat s účetní jednotkou závazek spočívající v povinnosti statutárního orgánu projednat s auditorem jeho zprávu (viz zákon o auditorech, § 20 odst. 6). U nepovinného auditu lze doporučit totéž. Obecněji by mělo postačovat, aby si auditor ve smlouvě zajistil přístup ke členům orgánů společnosti (a to i za účelem projednání skutečností dle ISA 260 a 265). Toto právo auditora již bylo uvedeno v příkladech v předchozím textu, je však možné být ještě konkrétnější.

Smlouva nepochybně také bude obsahovat podrobnější úpravu povinnosti účetní jednotky uhradit cenu za provedení auditu včetně jejího stanovení a případných úroků z prodlení. Pokud bude úhrada, resp. část úhrady vázána na vydání zprávy auditora, je nutné ošetřit případy, kdy k vydání zprávy nedojde vinou klienta vůbec (např. nepředložení finální verze úplné účetní závěrky) nebo vydání bude ze stejného důvodu opožděné (např. v případě zpoždění předání draftu účetní závěrky). Pokud dojde k nevydání nebo opožděnému vydání zprávy auditora z důvodů na straně klienta, odměna za provedení auditu by měla být vyplacena bez ohledu na (datum) vydání zprávy.

Není od věci, když smlouva bude také obsahovat závazek účetní jednotky poskytnout auditorovi přiměřený pracovní prostor.

Závěrem může auditor také zvážit, v jaké situaci by bylo vhodné odstoupit od smlouvy, a tyto situace ve smlouvě ošetřit. Při úpravě odstoupení účetní jednotky v případě povinného auditu je třeba postupovat v souladu s § 17a zákona o auditorech.

Napadají vás další vhodná ustanovení smlouvy o auditu? Pište na [metodika@kacr.cz](mailto:metodika@kacr.cz).

**Jiří Pelák**



## Irena Liškařová finalistkou ankety Top ženy Česka

Již podvanácté uspořádal mediální dům *Economia* společně s *Hospodářskými novinami* anketu Top ženy Česka 2016. Nominováno bylo téměř 300 žen. Letos byly oceněny úspěšné ženy ve třech kategoriích, a to byznys, veřejná sféra a startup. Prezidentka Komory auditorů ČR Irena Liškařová působí jako výkonná ředitelka v oddělení auditu a služeb ekonomického poradenství EY se v kategorii byznys umístila ve finálovém žebříčku, tj. v užším výběru 25 nejúspěšnějších žen.

V kategorii byznys anketu vyhrála Kateřina Jirásková, finanční ředitelka a předsedkyně představenstva PPF Financial Holdings. V kategorii veřejná sféra se na prvním místě umístila Blanka Říhová, imunoložka Mikrobiologického ústavu Akademie věd ČR. Mezi nejúspěšnější manažerky v kategorii startup se dostaly Lucie Brešová (Kiwi.com), Vladimíra Tesková (TeskaLabs) a Božena Řežábová (Gamee).

-VeL-

## Co najdete v e-příloze č. 2/2017

### Přístup k e-příloze Auditor

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

Auditoři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: [sikorova@kacr.cz](mailto:sikorova@kacr.cz). Předplatitelům je e-příloha zaslána e-mailem.

- Zprávy Ministerstva financí České republiky pro finanční orgány obcí a krajů – Pravidla rozpočtové odpovědnosti

### Téma čísla – Daňové a účetní novinky

- EET
- E-shopy budou evidovat platby, až se dozvědí o přijaté tržbě
- Specifika účtování transakcí v e-shopu
- Účetnictví a audit
- Novela zákona o účetnictví od roku 2017
- Snížení stropu u výdajových paušálů podnikatelů
- Zdanění poukazů z pohledu DPH

### Právo

- Novela AML zákona: Nové povinnosti pro povinné osoby a zřízení evidence údajů o skutečných majitelích
- Nový zákon omezil možnosti živnostníků a podnikatelů při žádosti o úvěr
- Ke zveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin

### Zaznamenali jsme

- Obsah a zásadní změny nového zákona o zadávání veřejných zakázek
- Významné změny nového zákona o zadávání veřejných zakázek
- Prokazování tzv. skutečného majitele ve veřejných zakázkách
- Babiš navrhne zdanění výnosů z korunových dluhopisů do roku 2018

-VeL-



## AUDITOR č. 2/2017

ročník XXIV

### REDAKCE

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

### REDAKTORKA

Ing. Lenka Velechovská, Ph.D.

### REDAKČNÍ RADA

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

### VYDÁVÁ

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

Vydávání povoleno MK ČR 6934  
ISSN 1210-9096

### INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

Infomedia, spol. s r.o.  
Hráského 15, 148 00 Praha 4  
tel.: 607 972 085  
e-mail: [infomedia@infomedia.cz](mailto:infomedia@infomedia.cz)

### TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

### OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

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

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

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

© Komora auditorů ČR