

# AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 4/2021

Téma: Daňové novinky



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 mimořádného Výkonného výboru KA ČR .....	2
Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Noví auditoři složili v březnu slib .....	2
Ze zasedání volební komise .....	2
Vybrali jste již své kandidáty do výkonného výboru a volební komise?.....	3

### TÉMA ČÍSLA – Daňové novinky

Editorial .....	3
Daňové novinky pro fyzické osoby (Matěj Nešleha) .....	4
Změny v oblasti hmotného a nehmotného majetku v novele zákona o daních z příjmů (Jana Skálová, Václav Černý) .....	7
Mimořádné odpisy po novele s retroaktivitou na rok 2020 (Ariana Bučková) .....	11
Snížení základu daně o poskytnutý dar (Miroslava Nebuželská) .....	15
Novinky v DPH v roce 2021 (Hana Zídková).....	17
Zdravotní pojištění v roce 2021 (Tomáš Červinka).....	22
Nejdůležitější změny vyplývající z tzv. velké novely daňového řádu (Jan Molín) .....	25
Rozhovor s Jiřím Fojtíkem	
Portál MOJE daně přináší řadu revolučních funkcionalit .....	31

### NA POMOC AUDITORŮM

Přečtení věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů.....	34
Přehled aktuálních koronavirových opatření v oblasti daní .....	38
Účetnictví nestátních neziskových organizací za rok 2020 s ohledem na změny v oblasti hmotného majetku v zákoně o daních z příjmů.....	39
Aktualizovaný příklad formuláře pro auditní postupy týkající se odhadů .....	40
Hugo a Sally se opět baví o detailním testování .....	6, 12, 29, 36

Toto číslo vyšlo 27. 4. 2021

## Jak pomáhá v době pandemie výbor pro účetní výkaznictví



Petr Vácha

Vážené kolegyně, vážení kolegové, uplynul více než rok od začátku pandemie, která má významný dopad i na auditorskou a účetní profesi. V řadě případů se snížila četnost osobního setkávání se s klienty, zvýšily se nároky na technologické zabezpečení komunikace a předávání dokumentů a v obou profesích vyvstaly nové výzvy plynoucí z dopadů pandemie na hospodářské prostředí. Pro řadu auditorů a účetních znamená toto období zvýšení pracovní intenzity a stresu z řešení problémů, které jsme předtím nikdy nezažili. Dovolte mi zmínit, na čem během posledních měsíců pracoval výbor pro účetní výkaznictví (VÚV) s podporou metodického oddělení KA ČR.

VÚV a metodika se v posledním roce intenzivně věnovaly účetním dotazům ze strany auditorské profese a poskytly řadu odpovědí na konkrétní situace. K řadě problémů připravily rovněž obecné odpovědi, které jsou zveřejněny v sekci COVID-19 na webových stránkách KA ČR. Z nich lze jmenovat například odpovědi k podpoře *Antivirus*, *Antivirus C*, *COVID – nájemné* či ke změně spodní hranice hodnoty majetku dle novely ZDP a její aplikace v účetnictví. VÚV a metodika rovněž připravily příklad přílohy v účetní závěrce 2020, kontrolní seznam k příloze v účetní závěrce 2020 a příklad formulářů účetních výkazů 2020 – toto vše naleznete na webu v sekci *Metodické pomůcky*.

V únoru 2021 Komora auditorů ČR převzala na následující půlrok předsednictví Národní

účetní rady (NÚR). Hned v březnu NÚR pod našim vedením schválila finální znění interpretace *I-45: Znehodnocení stálých hmotných a nehmotných aktiv – testování a vykazování*, jejímiž zpracovateli byli Alice Šrámková a Libor Vašek. V připomínkových řízeních jsou nyní návrhy interpretací *NI-65: Účetní řešení uvolněného a vypořádacího podílu v s.r.o. a družstevu a NI-66: Znehodnocení stálých hmotných a nehmotných aktiv – testování a vykazování*. Zároveň jsme se na březnovém zasedání VÚV zabývali pracovním návrhem interpretace k zaměstnaneckým benefitům. Diskuze na VÚV jsou často velmi dlouhé a názory různé, ale jsem přesvědčen, že úsilí, které připomínkování interpretací NÚR vždy na výboru věnujeme, vede k významným zlepšením pracovních návrhů a řešení.

V březnu 2021 se opět obnovila činnost pracovní skupiny pro nový zákon o účetnictví při ministerstvu financí. Doufám, že po určité odmlce vinou pandemie se práce opět zintenzivní a nový, moderní zákon o účetnictví začne nabírat konkrétní obrysy. Na začátku dubna se nám za NÚR podařilo koordinovaně poskytnout řadu připomínek, které snad budou vyslyšeny.

Závěrem tohoto úvodníku mi dovoluji popřát všem auditorům, účetním i dalším čtenářům časopisu Auditor pevné zdraví. Pandemie, zdá se, bohužel stále není u konce. Přejme si tedy, aby se naše životy, ať už osobní či profesní, co nejdříve vrátily blíže k normálnímu stavu.

**Petr Vácha**

Předseda Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR



## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém **mimořádném** on-line zasedání, které se uskutečnilo **11. března 2021**, zabýval možností realizace distančního sněmu KA ČR a pravidly potřebnými pro jeho uspořádání.

Výkonný výbor schválil:

- vyhlášení korespondenčního XXVII. sněmu KA ČR k 15. březnu 2021,
- Harmonogram XXVII. sněmu KA ČR,
- návrh Programu XXVII. sněmu KA ČR,
- Pravidla XXVII. sněmu KA ČR.

**Jiří Mikyna**  
ředitel úřadu KA ČR

Výkonný výbor se na svém on-line zasedání, které se uskutečnilo **22. března 2021**, zabýval jak

standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významnou částí jednání bylo projednání úprav vnitřních předpisů KA ČR.

Výkonný výbor schválil:

- složení odvolací komise ke zkoušce Konsolidace a podnikové kombinace,
- aktualizaci Statutu, Jednacího řádu sněmu a Volebního řádu sněmu, které budou projednány na XXVII. sněmu KA ČR.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil Zprávu KA ČR o výsledcích kontrol kvality za rok 2020,
- návrh změn při organizování slibu nových auditorů,
- a schválil návrh rozpočtu na rok 2021,

- a schválil aktualizaci směrnice B16 – Zásady postupu KA ČR podle některých ustanovení zákona č. 253/2008 Sb., O některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu.

a vzal na vědomí:

- informace ohledně pořádání kurzů před zkouškou,
- plnění rozpočtu komory za období leden–únor 2021,
- Pololetní zprávu o činnosti DK za II. pol. roku 2020,
- zápisy ze zasedání prezidia, komisí a odborných výborů,
- legislativní monitoring.

**Jiří Mikyna**  
ředitel úřadu KA ČR

## Noví auditori složili v březnu slib

Dne 24. března 2021 se v sídle Komory auditorů ČR uskutečnil slib nových auditorů. S ohledem na aktuální situaci ohledně pandemie covid-19 nebylo možné uspořádat slavnost předání, které komora připravuje za normálních podmínek, ale složení slibu bylo přizpůsobeno tak, aby splňovalo všechna bezpečnostní opatření.

Dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a příslušných vnitřních předpisů komory bylo podmínkou zápisu do rejstříku auditorů složit jedenáct, resp. dvanáct písemných zkoušek a zároveň splnit povinnou tříletou praxi asistenta auditora. Noví auditori přišli složit slib do rukou prezidentky Komory auditorů ČR Ireny Liškařové tak, jak stanoví zákon.

Noví auditori před samotným slibem prezentovali průběh své praxe samostatným vystoupením. Hovořili o tom,

na jakých zakázkách pracovali, jakou práci vykonávali i jaká úskalí je při práci asistentů auditora potkávala.

Jméno a příjmení	Ev. č.	Zaměstnavatel
Ing. Jaromír SEDMÍK	2523	GRINEX AUDIT s.r.o.
Ing. Zuzana ŠINDELÁŘOVÁ	2524	BDO Czech Republic s.r.o.
Ing. Ondřej FIKRLE	2525	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
Ing. Michal KRÁTKÝ	2526	Rödl & Partner Audit, s.r.o.

Všem novým auditorům blahopřejeme a přejeme hodně štěstí při vykonávání auditorské profese.

**Veronika Rojková**  
evidence auditorů KA ČR

## Ze zasedání volební komise

Ve čtvrtek 1. dubna se konalo on-line zasedání volební komise, poslední před volbami. Zasedání komise navazovalo na termín pro zaslání kandidátek do výkonného výboru a volební komise 31. března. Členové VK na něm schválili volební lístky pro distanční sněm, aktualizovaný přehled kandidátů a jeho zveřejnění na webu KA ČR v sekci Pro členy / Sněmy.

V souladu s vnitřními předpisy a aktuální situací budou členové volební komise, nebo pověřeni zástupci, osobně přítomni při otevírání volebních obálek a sčítání hlasů po ukončení voleb, které je stanoveno na 10. května 2021.

Počet kandidátů do jednotlivých orgánů k 1. dubnu 2021

Orgán	Počet nominací	Počet volených pozic
Výkonný výbor	13	13 (7 + 6 náhradníků)
Volební komise	4	7 (5 + 2 náhradníci)

**Jarmila Císařová**  
předsedkyně Volební komise KA ČR

## Vybrali jste již své kandidáty do výkonného výboru a volební komise?

Před necelými třemi týdny každý auditor dostal do poštovní schránky materiály potřebné pro hlasování a volby na distančním sněmu. Součástí těchto dokumentů jsou i dva volební lístky, s kandidáty do výkonného výboru a do volební komise. Protože tištěná příloha s profily kandidátů do VV a seznamem kandidátů do VK vyšla již loni na podzim, byl přehled kandidátů znovu zveřejněn na webu KA ČR ve složce Pro členy / Sněmy. Pokud tedy stále váháte, zda se zúčastnit letošních voleb, vezměte

si na pomoc tento přehled. Připomínáme, že správně vyplněné volební lístky musíte vložit do neoznačené obálky, kterou jste obdrželi, zalepit a takto nepopsanou a neoznačenou obálku vložit do návratové obálky, kterou jste obdrželi též a společně s hlasovacím lístkem zaslat společnosti Centin (adresa je již uvedena na návratové obálce) tak, aby byla zásilka doručena nejpozději 10. května.

-vk-

téma čísla – Daňové novinky

## Editorial

Období zhruba posledního roku bylo spojeno nejen s pandemií nového typu koronaviru, ale i s poměrně činnou legislativní aktivitou. Ta se z velké části přirozeně týkala onemocnění covid-19, nicméně vedle toho byly přijaty po delší dobu připravované právní předpisy, resp. významné novely. Jednou z oblastí, kde došlo k opravdu podstatným změnám, jsou i daně. Proto jsme se rozhodli věnovat toto číslo daňovým novinkám.

První sada článků se týká daní z příjmů. Matěj Nešleha nejprve rozebírá změny u daně z příjmů fyzických osob, na což navazují dva články o novinkách v daňovém odpisování majetku. Článek Jany Skálové a Václava Černého představuje všechny tři zásadní úpravy v této oblasti, navazující článek Ariany Bučkové poté detailněji rozebírá problematiku mimořádných odpisů. Oba články se věnují nejen daňovému pohledu, ale téma propojují i s účetnictvím. Miroslava Nebuželská poté představuje novelu zákona o daních z příjmů přijatou v roce 2021, která na přechodnou dobu

zvyšuje maximální limit darů odčitatelných od základu daně.

I v oblasti daně z přidané hodnoty došlo ke změnám, přičemž další jsou aktuálně připravovány. Článek Hany Zídkové tyto již přijaté i předpokládané novinky shrnuje.

Tomáš Červinka ve svém článku představuje změny u pojistného na veřejné zdravotní pojištění. Jedná se zejména o nové vymezení vyměřovacího základu osob samostatně výdělečně činných a další (někdy i parametrické) úpravy.

Jednou z velkých novel nesouvisejících s pandemií je novela daňového řádu, která nabyla účinnosti 1. ledna 2021. Jedná se o poměrně velkou materii, ze které jsem se ve svém článku pokusil vybrat a upozornit na nejpodstatnější změny.

V kontextu aktuálních podpor je často diskutovaným tématem jejich účetní zobrazení, a to primárně s ohledem na okamžik uznání výnosu. Jsem proto moc rád, že se nám do tohoto čísla podařilo zařadit článek Jiřího Peláka, který se v širších souvislostech zamýšlí nad věcnou a časovou souvis-

lostí výnosů a nákladů a shrnuje argumenty, které mohou být oporou pro účetní (a z toho vyplývající i daňové) řešení uvedené problematiky.

Jako respondent pro rozhovor jsme tentokrát oslovili Jiřího Fojtíka, letošního vítěze soutěže Daňář & daňová firma roku v kategorii daňová osobnost za státní daňovou sféru. V době, kdy jsme začali rozhovor vést, působil ještě na Generálním finančním ředitelství, proto jsme se ho ptali nejen na legislativní vývoj v minulém roce, ale i na Finanční správou nově spuštěný portál MOJE daně. V průběhu přípravy tohoto čísla se Jiří Fojtík stal náměstkem ministryně financí pro finanční řízení a audit, proto jsme se ho ještě optali na jeho plány mimo jiné ohledně přípravy nového zákona o účetnictví, neboť ve své gesci bude mít i účetnictví vybraných účetních jednotek.

Věřím, že aktuální číslo vám bude užitečnou pomůckou a upozorněním na nejdůležitější legislativní změny. Přeji Vám hezké čtení.

**Jan Molín**  
editor tohoto čísla

## Daňové novinky pro fyzické osoby



Matěj Nešleha

Poslední den roku 2020 byl ve Sbírce zákonů vyhlášen zákon č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony. Účinnosti nabyl tento zákon v drtivé většině ustanovení dnem 1. ledna 2021. Mezi charakteristické znaky tohoto daňového balíčku patří zrušení superhrubé mzdy, zavedení tzv.

stravenkového paušálu, zvýšení základní slevy na dani, změna sazeb daně z příjmů fyzických osob a změny týkající se hmotného a nehmotného majetku.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) byl novelizován i zákonem č. 386/2020 Sb., kterým se zrušuje zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Poplatníků daně z příjmů fyzických osob se zajisté dotkne prodloužení časového testu pro osvobození příjmů z prodeje nemovitých věcí a snížení limitu pro uplatnění úroků z úvěrů na bydlení.

A protože je v této době více než kdy dřív potřeba podporovat dobročinnou aktivitu poplatníků daně z příjmů, byly pro léta 2020 a 2021 navýšeny limity pro odpočet poskytnutých darů. Pojďme se krátce s jednotlivými změnami seznámit.

### Zrušení superhrubé mzdy

Nejzásadnější a dlouho očekávanou změnou je zrušení superhrubé mzdy dle § 6 odst. 12 ZDP. Při výpočtu daně již nevycházíme z příjmů ze závislé činnosti navýšených o povinné pojistné, které je povinen z tohoto příjmu hradit zaměstnavatel. Základem daně je pouze příjem ze závislé činnosti (hrubá mzda). Nová konstrukce daňového základu se poprvé aplikuje při zdanění lednových mezd. Ti z nás, kteří jsou zaměstnaní, již nepochybně pozitivní efekt této změny pocítili, čistá mzda se v některých případech zvyšuje i o tisíce korun.

### Slevy na dani a daňové zvýhodnění

Základní sleva na poplatníka dle § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP se zvyšuje z původních 24 840 korun na 27 840 korun, na měsíční bázi se pak jedná o navýšení z 2 070 korun na 2 320 korun. Na základě této změny se tak čistá mzda navýší o 250 korun měsíčně, ročně se jedná o částku 3 000 korun. Součástí daňového balíčku je také další navýšení základní slevy na poplatníka, a to s účinností od 1. ledna 2022, kdy dojde k navýšení základní slevy na dani o dalších 3 000 korun, od 1. ledna 2022 tak sleva na dani bude činit 30 840 korun, což znamená, že měsíční sleva na dani bude 2 570 korun.

Pamatujme však na to, že při zpracování daňového přiznání nebo ročního zúčtování záloh za rok 2020

bude ještě použita původní sleva na dani ve výši 24 840 korun.

Výše daňového zvýhodnění na vyživované dítě nebyla daňovým balíčkem nijak změněna, byl však zrušen maximální roční limit pro uplatnění daňového bonusu, který dle § 35c odst. 3 ZDP nesměl přesáhnout částku 60 300 korun; tento strop byl s účinností od 1. ledna 2021 odstraněn. Byl odstraněn roční limit daňového bonusu, avšak nebyl odstraněn měsíční limit pro uplatnění daňového bonusu. I nadále tedy platí, že měsíční výše daňového bonusu nesmí přesáhnout částku 5 025 korun, a to dle § 35d odst. 4 ZDP. Pokud by tedy měla měsíční výše daňového bonusu přesáhnout tuto částku, bude rozdíl vypořádán až v rámci ročního zúčtování záloh či v rámci přiznání k dani z příjmů fyzických osob.

### Sazba daně z příjmů fyzických osob

Daňový balíček mění také sazby daně z příjmů fyzických osob. Měli jsme tu základní sazbu daně ve výši 15 %, vedle které existovalo solidární zvýšení daně ve výši 7 %. Solidární zvýšení daně dopadalo na zaměstnance či podnikatele, kteří dosahovali vysokých příjmů. S účinností od 1. ledna 2021 dochází k úplnému zrušení solidárního zvýšení daně a zavedení dvou sazeb progresivního zdanění, a to ve výši 15 % a 23 %. Sazba daně ve výši 23 % se použije pouze pro tu část základu daně, která přesahuje 48násobek průměrné mzdy. A protože průměrná mzda pro rok 2021 činí 35 441 korun, pak se tato sazba daně aplikuje pouze za předpokladu, že celkový základ daně poplatníka převyšuje částku 1 701 168 korun, a to ještě pouze na tu část základu daně, která převyšuje tuto, řekněme, rozhodnou částku. Solidární zvýšení daně dopadalo pouze na poplatníky, kteří měli příjmy ze závislé činnosti a příjmy ze samostatné činnosti, nová (mírně) progresivní sazba daně ve výši 23 % dopadá na celkový základ daně, bez ohledu na to, jakými příjmy je tvořen. To je zásadní rozdíl, a proto může být výsledné zdanění vysokopříjmových poplatníků v roce 2021 podstatně vyšší, než tomu bylo v roce 2020.

Pokud počítáme měsíční zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, pak vyšší sazbě daně podléhá pouze ta část mzdy, která převyšuje čtyřnásobek průměrné mzdy, tj. částku 141 764 korun. Pokud budeme počítat zálohu na dani za zaměstnance s příjmem vyšším než čtyřnásobek průměrné mzdy, pak nejdříve provedeme zaokrouhlení celkového základu daně, z takto zaokrouhleného základu daně odečteme částku 141 764 korun, která bude podléhat sazbě daně ve výši 15 %, zbylá část základu daně podléhá sazbě daně ve výši 23 %. Jednotlivé části základu daně se samostatně na stokoruny nahoru nezaokrouhlují. Na celé koruny nahoru zaokrouhlíme až součet jednotlivě vypočtených dílčích záloh – viz § 38h odst. 3 ZDP.

### Stravenkový paušál

Zavádí se zcela nový zaměstnanecký benefit a tím je tzv. stravenkový paušál, který rozšiřuje možnosti, jakým způsobem může zaměstnavatel finančně motivovat své zaměstnance. Stravenkový paušál nenahrazuje závodní stravování a stravenky, jen rozšiřuje možnosti, jak může zaměstnavatel finančně podpořit stravování svých zaměstnanců. Stravenkový paušál je finanční příspěvek zaměstnavatele na stravování zaměstnanců, přičemž na straně zaměstnance je od daně z příjmů osvobozen za jednu pracovní směnu finanční příspěvek až do výše 75,60 korun (což představuje 70 % horní hranice stravného pro pracovní cestu trvající 5 až 12 hodin). Na straně zaměstnavatele se jedná o daňově uznatelný výdaj (náklad) pouze za předpokladu, že přítomnost zaměstnance v práci během stanovené směny trvá alespoň tři hodiny.

### Změny týkající se hmotného a nehmotného majetku

Hmotným majetkem rozumíme dle § 26 odst. 2 písm. a) ZDP samostatné hmotné movité věci, jejichž vstupní cena s účinností od 1. ledna 2021 přesáhne částku 80 tis. korun, dochází tak ke zvýšení rozhodné částky pro odpisování majetku. Pokud vstupní cena pořízeného majetku nepřesáhne tuto hodnotu, můžeme ji jednorázově zahrnout do výdajů (nákladů). Na to navazuje i zvýšení rozhodné částky u technického zhodnocení dle § 33 odst. 1 ZDP, kde došlo také ke zvýšení ze 40 na 80 tis. korun. Dle přechodných ustanovení zákona č. 609/2020 Sb. platí, že tato nová pravidla je možné aplikovat na hmotný majetek, který byl poplatníkem daně z příjmů pořízen od 1. ledna 2020, takže při zpracování daňového přiznání za rok 2020 můžeme již pracovat s limitem 80 tis. korun.

Daňovým balíčkem byla zcela zrušena daňová kategorie nehmotného majetku, byl zcela vypuštěn § 32a ZDP, který upravoval daňové odpisy nehmotného majetku. Účetní kategorie dlouhodobého nehmotného majetku tu stále existuje, u ní k žádné změně nedošlo, a především nebyla zrušena. Nic nám tedy nebrání v tom, abychom měli v účetnictví zařazený dlouhodobý nehmotný majetek, jehož účetní odpisy budeme považovat za výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to s odkazem na § 24 odst. 2 písm. v) bod 2. ZDP.

Oživeny byly daňovým balíčkem mimořádné odpisy dle § 30a ZDP, které jsme tu měli v období hospodářské krize v roce 2008, na technické stránce mimořádných odpisů se nic nezměnilo, v původním znění je možné je nově aplikovat na nový hmotný majetek zařazený do první či druhé odpisové skupiny, který byl poplatníkem pořízen v období od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2021.

### Zrušení daně z nabytí nemovitých věcí

Zákon č. 386/2020 Sb., kterým se zrušuje zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, se dotkl i poplatníků daně z příjmů fyzických osob.

Například došlo k tomu, že je prodloužen ze současných pěti let na deset časový test pro osvobození příjmu z prodeje nemovité věci dle § 4 odst. 1 písm. b) ZDP. Na osvobození dle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP (osvobození příjmu z prodeje rodinného domu či bytové jednotky, pokud v něm poplatník měl bydliště bezprostředně před prodejem) se nic nemění. Novinkou je doplnění možnosti osvobodit příjem z prodeje nemovité věci dle § 4 odst. 1 písm. b) ZDP za předpokladu, že poplatník použije získané prostředky na obstarání vlastní bytové potřeby, to bylo historicky možné jen u osvobození dle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP. Tato nová úprava se dle přechodných ustanovení použije na nemovité věci, které byly nabyty ode dne nabytí účinnosti novely, tzn. nová pravidla se aplikují na nemovité věci, které jsou fyzickou osobou nabyty po 1. lednu 2021 (včetně).

Dále dochází ke snížení nezdanitelné části základu daně dle § 15 odst. 3 ZDP, na úrocích z vybraných (zejm. hypotečních) úvěrů, které jsou použity k uspokojení bytové potřeby, kde je možné namísto původních 300 tis. korun odečíst pouze 150 tis. korun. Dle přechodných ustanovení se nová pravidla použijí na úvěrové finanční nástroje použité na financování bytové potřeby obstarané 1. ledna 2021 a později.

### Zvýšení limitu pro odpočet poskytnutých darů

Základ daně poplatníků daně z příjmů lze snížit o dary poskytnuté na vzdělání, kulturu, školství, tělovýchovu, charitu, náboženství a mnohé další.

U fyzických osob se limit zvyšuje z původních 15 % na 30 % základu daně, přičemž novou výši bude možné uplatnit v daňových přiznáních za léta 2020 a 2021. Minimální výše daru zůstává a činí v souhrnu 1 000 korun. U právnických osob se limit pro uplatnění darů zvyšuje z 10 % rovněž na 30 % základu daně. Pokud již bylo řádné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2020 podáno, je tu prostor pro podání opravného daňového přiznání, případně dodatečného daňového přiznání, pokud tak neučiníme ve lhůtě pro podání přiznání k dani z příjmů.

### Paušální daň

Poplatníci daně z příjmů fyzických osob, kteří mají (více méně) pouze příjmy ze samostatné činnosti, které navíc nepřesáhnou ve zdaňovacím období 1 mil. korun, mohli vstoupit do režimu paušální daně. Pokud někdo chtěl tohoto institutu pro rok 2021 využít, musel tak učinit nejpozději do 11. ledna 2021. Režim paušální daně znamená snížení administrativní zátěže pro fyzické osoby, neboť jim odpadne povinnost podávat přiznání k dani z příjmů fyzických osob a přehledy sociálního a zdravotního pojištění. S ohledem na vyšší průměrné mzdy je výše měsíční platby stanovena pro rok 2021 na 5 469 korun, tato částka zahrnuje nejen daň z příjmů fyzických osob, ale také odvody na sociální a zdravotní pojištění.

**Namísto závěru**

Bylo by hezké, kdybychom tu změny týkající se poplatníků daně z příjmů fyzických osob zcela vyčerpali, ale není tomu tak. Rok 2020 byl revolučním a změn přinesl skutečně mnoho. Možná i doba mezi redakční závěrkou a okamžikem, kdy tento příspěvek čtete, přinesla další změny týkající se daní fyzických osob.

**Matěj Nešleha**

*Ing. Matěj Nešleha* vystudoval obor Zdanění a daňová politika na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze. Od roku 2015 řídí a vlastní jihlavskou poradenskou společnost KODAP Jihlava, s.r.o. V roce 2016 se stal zkušebním komisařem na Komoře auditorů České republiky. O rok později se stal zkušebním komisařem na Komoře daňových poradců České republiky. Na podzim roku 2018 se stal členem Prezidia Komory daňových poradců, které se stará o strategické vedení komory.

**Hugo a Sally se opět baví o detailním testování****1. Přehledy připravené klientem**

Tak co ten náš nový asistent? Jsi s ním spokojený?

Vcelku ano. Jen jsem zjistil, že má tendenci spoléhat na přehledy připravené klientem, aniž by posoudil jejich úplnost a správnost.

Myslíš třeba rozklady účtů pro výběr položek určených k detailnímu testování? To si je nejdříve nepřečítá a neodsouhlasí na auditovanou předvahu?

Ne, to dělá spolehlivě. Mně šlo skutečně o přehledy připravené klientem, na které spoléháme při získávání důkazních informací.

Myslíš třeba situaci, kdy nám klient dá přehled faktur s daty splatnosti, který používáme při ověření věkové struktury pohledávek a tvorby opravné položky?

Ano. Nebo různé reporty z provozních systémů a databází, na které odsouhlasujeme testované položky výnosů.

Aha. Tak to s ním prober. Musí pochopit, že nemůže klientem připravený přehled považovat automaticky za úplný a správný.

Myslel si, že ano. Argumentoval tím, že je to přeci přehled vygenerovaný přímo z informačního systému, tak musí být v pořádku.

A ověřovali jsme spolehlivost informačního systému? A provozní účinnost vnitřních kontrol při zadávání a udržování dat v těchto systémech?

Přesně tak jsem mu to vysvětloval. Řada našich klientů nemá dostatečně spolehlivé vnitřní kontroly. Takže obvykle musíme provést další auditní postupy, například test vybraného vzorku údajů z obdrženého přehledu na prvotní dokumenty.

A když ve vzorku neidentifikujeme výjimku, pak se teprve můžeme na přehled spolehnout.

# Změny v oblasti hmotného a nehmotného majetku v novele zákona o daních z příjmů



Jana Skálová

Novela zákona o daních z příjmů, která byla součástí zákona č. 609/2020 Sb., obsahuje řadu změn týkajících se hmotného a nehmotného majetku. Cílem tohoto článku je přiblížit změny, které vstoupily v účinnost 1. ledna 2021, a současně ukázat, jak se dají využít i zpětně pro rok 2020.<sup>1</sup>



Václav Černý

## Zvýšení limitu pro zařazení do hmotného majetku

Do ustanovení § 26 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), bylo promítnuto zvýšení částky, od které se považují samostatné movité věci za hmotný ma-

jetek, pokud mají provozně technické funkce (doba použitelnosti) delší než jeden rok, ze 40 tis. korun na 80 tis. korun. Stejný limit je zde pro dospělá zvířata a jejich skupiny a pro technické hodnocení majetku (v § 33 odst. 1 ZDP).

Tuto změnu je možno použít na pořízený hmotný majetek od 1. ledna 2020 (na základě rozhodnutí poplatníka). U všech poplatníků se vztahuje na majetek pořízený po účinnosti zákona, tedy od 1. ledna 2021.

## Použití zpětně pro rok 2020

Představme si, že společnost s ručením omezeným, která patří mezi malé účetní jednotky, nakoupila v květnu 2020 tři notebooky, každý za 75 tis. korun. V čase pořízení a uvedení do užívání (v květnu 2020) měla limit pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku (dále jen DHM) ve vnitropodnikové směrnici ve výši 40 tis. korun. Proto tyto notebooky zaúčtovala na účet 022 – *Dlouhodobý hmotný majetek – samostatné movité věci* a předpokládala, že uplatní daňové odpisy zrychlenou metodou.

S novelou zákona se jí zpětně pro rok 2020 otevřely tyto možnosti:

1. Ponechat notebooky v DHM dle stávajících pravidel – tedy odpisovat jako hmotný majetek v 1. odpisové skupině, s možností volby metody daňového odpisování (rovnoměrné nebo zrychlené).
2. Ponechat v DHM, u něhož účetní odpisy dle odpisového plánu budou považovány za daňový náklad dle § 24 odst. 2 písm. v) bod 1. ZDP.

3. Ponechat jako hmotný majetek dle starého znění ustanovení ZDP, ale uplatnit mimořádné daňové odpisy dle § 30a ZDP (viz dále).

Je vhodné ještě poznamenat, že pokud účetní jednotka před sestavením účetní závěrky za rok 2020 zjistí, že notebooky by neměly být dlouhodobým majetkem a vykázání notebooků v dlouhodobém majetku na základě původní směrnice bylo účetní chybou, vykáže vykázání notebooků v nákladech roku 2020. Lze však očekávat, že tato situace bude výjimečná, neboť předpokládá dostatečné argumenty například pro to, že limit nastavený ve směrnici pro rok 2020 neodpovídal věrnému a poctivému obrazu.

Lze očekávat, že toto ustanovení ve velké míře využijí poplatníci – fyzické osoby, kteří vedou daňovou evidenci. U nich uplatnění této změny zpětně pro rok 2020 bude znamenat pouze změnu v uplatnění realizovaného výdaje na pořízení majetku na výdaj jednorázově daňově uznatelný.

## Použití od roku 2021

Změna limitu platí od 1. ledna 2021 pro všechny poplatníky daně z příjmů bez ohledu na to, zda používají kalendářní nebo hospodářský rok. Dále se zaměříme na poplatníky, kteří vedou podvojný účetnictví, tedy účetní jednotky.



*Děkuji za optání, pane kolego, daří se mi výborně! Od té doby, co jsem pověsil všechny daňové předpisy na hřebík a věnuji se turistice, významně se mi ulevilo!*

*Kresba: Ivan Svoboda*

<sup>1</sup> Zdroj: Trupl, Jindřich: Změny v oblasti hmotného a nehmotného majetku v novele zákona o daních z příjmů, dostupné na <https://www.tpa-group.cz/cs/zmeny-v-oblasti-hmotneho-a-nehmotneho-majetku-v-novele-zakona-o-danich-z-prijmu/>



Ty mohou provést změnu vnitropodnikové směrnice zvyšující limit pro zatřídění do DHM, a to od prvního dne nového účetního období. Pokud používají kalendářní rok, pak tímto datem bude 1. leden 2021, pokud používají hospodářský rok, tak první den zvoleného hospodářského roku.

Tedy pokud účetní jednotka používala v roce 2020 v účetnictví limit pro zatřídění hmotných movitých věcí do DHM ve výši 40 tis. korun, za podmínky splnění ustanovení vyhlášky 500/2002 Sb. pak může provést změnu limitu pro zatřídění do dlouhodobého hmotného majetku v účetnictví na 80 tis. korun, přičemž stejný limit bude platit i pro technické zhodnocení od 1. ledna 2021.

Pokud účetní jednotky mají stanoven limit pro zatřídění do DHM např. na částku 20 tis. korun, pak se jim pouze rozšíří skupina drobného dlouhodobého majetku s pořizovací cenou vyšší než 20 tis. korun do 80 tis. korun. Tento majetek bude účetně odpisován dle odpisového plánu, zaúčtované účetní odpisy jsou pak daňově uznatelným nákladem. Změny v odpisovém plánu je nutno provádět také od prvního dne nového účetního období.

### Mimořádné odpisy pro 1. a 2. odpisovou skupinu

Další novinkou je zavedení mimořádných odpisů nového majetku v 1. a 2. odpisové skupině, který byl pořízen v období od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2021. Jedná se o již dříve platný § 30a ZDP. Majetek zařazený v 1. odpisové skupině je možno touto metodou odpisovat pouze 12 kalendářních měsíců (tedy odpisy budou zpravidla uplatněny ve dvou zdaňovacích obdobích) a majetek zařazený v 2. odpisové třídě po dobu 24 měsíců (budou tedy snižovat daňový základ obvykle ve třech zdaňovacích obdobích).

V průběhu těchto 24 měsíců je uplatněn odpis ve výši 60 % vstupní ceny v prvních 12 měsících, v dalších 12 měsících pak odpis zbylých 40 % vstupní ceny.

Odpisy se na rozdíl od rovnoměrného nebo zrychleného odpisování stanoví s přesností na celé měsíce; přitom poplatník má povinnost zahájit odpisování počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování.

Tyto odpisy nelze přerušit ani snížit.

### Příklad výpočtu mimořádných odpisů

Akciová společnost koupila dne 2. října 2020 nový stroj za pořizovací cenu 3 miliony korun a v říjnu ho uvedla do užívání. Tento hmotný majetek je zatříděn do 2. odpisové skupiny a společnost zvažuje uplatnění nových mimořádných odpisů dle § 30a ZDP. Pro účetní účely bude stroj odpisován dle odpisového plánu rovnoměrně od měsíce následujícího po měsíci uvedení do užívání a to po dobu pěti let (60 měsíců).<sup>2</sup>

### Výpočet mimořádných daňových odpisů

1. Za prvních 12 měsíců se uplatní odpisy rovnoměrně do výše 60 % vstupní ceny hmotného majetku: 1 800 000 korun : 12 měsíců = 150 000 korun měsíčně.
2. Za dalších bezprostředně následujících 12 měsíců se uplatní odpisy rovnoměrně do výše 40 % vstupní ceny hmotného majetku: 1 200 000 korun : 12 měsíců = 100 000 korun měsíčně.

### Shrnutí mimořádných daňových a zvolených účetních odpisů

Rok	Roční daňové odpisy	Daňová zůstatková cena	Roční účetní odpisy	Účetní zůstatková cena
2020	300 000	2 700 000	100 000	2 900 000
2021	1 700 000	1 000 000	600 000	2 300 000
2022	1 000 000	0	600 000	1 700 000
2023	0	0	600 000	1 100 000
2024	0	0	600 000	500 000
2025	0	0	500 000	0

Pro rozhodování o tom, zda je výhodné uplatnit tyto mimořádné odpisy, provedeme porovnání s odpisy zrychlenými (§ 32 ZDP) nebo rovnoměrnými (§ 31 ZDP). Pokud se jedná o nový majetek, kde je poplatník prvním odpisovatelem, je možno vypočtené odpisy rovnoměrnou nebo zrychlenou metodou zvýšit o 10 % vstupní ceny.

### Porovnání různých metod daňového odpisování

Rok	Mimořádné odpisy dle § 30a ZDP	Rovnoměrné odpisy dle § 31 odst. 1 písm. d) ZDP	Zrychlené odpisy dle § 32 ZDP plus 10% zvýšení
2020	300 000	630 000	900 000
2021	1 700 000	592 500	840 000
2022	1 000 000	592 500	630 000
2023	0	592 500	420 000
2024	0	592 500	210 000

Rovnoměrné nebo zrychlené odpisy je možno přerušit, tedy v jednom či více zdaňovacích obdobích neuplatnit.

Technické zhodnocení majetku, který je odpisován dle § 30a ZDP, nezvyšuje jeho vstupní ani zůstatkovou cenu. Toto technické zhodnocení se zaeviduje pro daňové účely samostatně a poplatník zvolí rovnoměrné odpisování nebo zrychlené odpisování.

### Zrušení kategorie „nehmotný majetek“ v zákoně o daních z příjmů

Novela zákona obsahuje vypuštění kategorie „nehmotný majetek“ ze ZDP a zrušení daňového odpisování u nehmotného majetku od 1. ledna 2021. Nehmotný

<sup>2</sup> Ve výpočtech je abstrahováno od odložené daně, pro stanovení účetních odpisů není předpokládána zbytková hodnota.

dlouhodobý majetek se bude nadále vyskytovat pouze jako účetní kategorie a pro daňové účely budou uplatňovány jeho účetní odpisy jako daňově uznatelné výdaje (viz § 24 odst. 1 písm. v) bod 2. ZDP). Tato změna se vztahuje na všechny poplatníky pro nově pořízený majetek počínaje 1. lednem 2021.

### Majetek uvedený do užívání před rokem 2020

Majetky uvedené do užívání do konce roku 2019, případně do konce roku 2020, pokud nezvolí poplatník nový přístup, budou odpisovány až do svého vyřazení dle ustanovení zákona platného do konce roku 2020, konkrétně dle § 32 ZDP.

V předchozím režimu platilo, že pro účely ZDP se odpisují nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem, pokud byl nabyt úplatně, vkladem, darem nebo vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním. Dalším kritériem byla vstupní cena vyšší než 60 tis. korun, doba použitelnosti delší než jeden rok.

Minimální doby daňového odpisování stanovené ZDP do konce roku 2020 činily pro audiovizuální dílo nejméně 18 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje nejméně 36 měsíců a ostatní nehmotný majetek nejméně 72 měsíců.

Na technické zhodnocení tohoto nehmotného majetku, i když bude provedeno v roce 2021 a později, se použije text zákona účinný před novelou. Tedy technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu a je odpisováno po dobu stanovenou v § 32 ZDP.

### Majetek pořízený v roce 2021 a později

Nový režim pak spočívá v tom, že si pravidla pro účtování o nehmotném majetku a jeho jednorázové či postupné zahrnutí do nákladů (účetních i daňových) musí stanovit poplatník vedoucí podvojně účetnictví sám ve své vnitropodnikové směrnici. Je tak zcela odpovědný za to, že vymezí:

- druhy nehmotných majetků, o kterých bude účtováno,
- limit ocenění, od jakého bude majetek účtován jako DHM a bude považován za stálé aktivum,
- dobu odpisování každého konkrétního druhu majetku.

V této souvislosti je vhodné zdůraznit, že vyhláška č. 500/2002 Sb. vymezuje v § 6 odst. 1 obsah položky v aktivech rozvahy „B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek“. Zde mají být vykázány zejména nehmotné výsledky vývoje, software, ocenitelná práva s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

Pokud by chtěl poplatník pro daňové účely jednorázově zahrnout nehmotný majetek do daňových

nákladů, musí toto daňové řešení spojit s účetním zobrazením, tedy se zaúčtováním celé pořizovací ceny majetku do nákladů, samozřejmě tehdy, pokud to neodporuje věrnému a poctivému obrazu. Pokud poplatník zaúčtuje nehmotný majetek jako aktivum a zvolí metodu účetního odpisování, pak tyto účetní odpisy je možno uplatnit jako daňový výdaj dle § 24 odst. 2 písm. v) bod 2. ZDP. Obdobně jako v minulosti je možno uplatnit účetní odpisy nehmotného majetku, který byl poplatníkem pořízen úplatně nebo ve vlastní režii za účelem obchodování s ním anebo nabyt vkladem, přeměnou nebo bezúplatně.

### Majetek uvedený do užívání v roce 2020

U majetku pořízeného a uvedeného do užívání v průběhu roku 2020 má poplatník možnost volby, zda uplatní „starý“ nebo „nový“ režim.

### Otázky a odpovědi Finanční správy k této problematice

Rádi bychom na závěr upozornili, že na webu Finanční správy byly zveřejněny otázky a odpovědi k této problematice. Hned první z nich uvádí:

*Je možné z hlediska přechodných ustanovení umožňujících dobrovolnou retroaktivitu v oblasti zvýšení hranice hmotného majetku a technického zhodnocení ze 40 tis. Kč na 80 tis. Kč a vypuštění kategorie nehmotného majetku ze ZDP tuto retroaktivitu uplatňovat individuálně u jednotlivých majetků a jednotlivých TZ a nikoliv jednotně pro celou kategorii (limit majetku, limit TZ a nehmotný majetek)? To znamená, že v případě pořízení těchto majetkových složek, resp. uvedení technického zhodnocení do užívání od 1. 1. 2020 do účinnosti novely, nemusí poplatník uplatňovat nový režim u všech majetkových složek dané kategorie (limit majetku, limit TZ a nehmotný majetek), ale může se*



*Nesu vám nový kuchyňský robot, paní Nováková. Do jaké odpisové skupiny ho po novele zařadíte, bude už jen na vás.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

rozhodnout, že u některých majetků či TZ dobrovolná retroaktivita uplatňována bude a u některých nikoliv?

Ano, v souladu s bodem 14. Čl. IV Přejídných ustanovení k novele ZDP zákonem č. 609/2020 Sb. (dále jen „novela“) na hmotný majetek a na technické zhodnocení hmotného majetku dokončené a uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání od 1. ledna 2020 lze od 1. ledna 2020 použít ZDP, ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti novely (za dále stanovené podmínky). Obdobně podle bodu 11. Čl. IV Přejídných ustanovení k novele lze od 1. ledna 2020 použít novelizovaný zákon i pro nehmotný majetek pořízený od 1. ledna 2020. Zákon však neukládá jednotný postup u všech majetkových složek takto pořízeného majetku, neboť přechodná ustanovení směřují na jednotlivé majetky.<sup>3</sup>

### Závěr

Cílem článku bylo upozornit na novinky v zákoně o daních z příjmů a spojit tyto novinky s účetním zpracováním. Před všemi účetními jednotkami stojí pro rok 2021 povinnost upravit své vnitropodnikové směrnice pro vymezení dlouhodobého hmotného majetku a dlouhodobého nehmotného majetku. Dalším úkolem je příprava odpisových plánů. Cíl zákonodárce umožnit rychlejší zahrnutí pořízeného majetku do daňových nákladů je všemi poplatníky vítaný. S tím však musí být spojeno i správné zaúčtování. Nový režim pro nehmotný majetek, tedy jeho vypuštění ze zákona o daních z příjmů, pak přinese spíše více komplikací než radosti. Po několik dalších let bude muset účtárna znát souběh „staré úpravy“ a té aktuálně platné, aby správně rozlišila, zda provedené technické zhodnocení nehmotného majetku bude podléhat starému, nebo novému režimu.

Seznam zdrojů:

1. Trupl, Jindřich: Změny v oblasti hmotného a nehmotného majetku v novele zákona o daních z příjmů, dostupné na: <https://www.tpa-group.cz/cs/zmeny-v-oblasti-hmotneho-a-nehmotneho-majetku-v-novele-zakona-o-danich-z-prijmu/>
2. Finanční správa: Vybrané dotazy k novele zákona o daních z příjmů zákonem č. 609/2020 Sb. ze dne 28. ledna 2021, dostupné na: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/dotazy-a-odpovedi/dan-z-prijmu-pravnickych-osob/vybrane-dotazy-k-novele-zakona-o-dp-609-2020-11226>
3. Zákon č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.

**Václav Černý**  
**Jana Skálová**

**Ing. Václav Černý, Ph.D.**, je auditorem – OSVČ od roku 1996 se specializací zejména na audit nevýdělečných organizací, částečně také s.r.o. Je odborným asistentem na katedře finančního účetnictví a auditingu Vysoké školy ekonomické v Praze. V roce 2003 získal titul Ph.D., je autorem a spoluautorem několika publikací, účastnil se výzkumných projektů.

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



<sup>3</sup> Další otázky a odpovědi najdete na: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/dotazy-a-odpovedi/dan-z-prijmu-pravnickych-osob/vybrane-dotazy-k-novele-zakona-o-dp-609-2020-11226>

# Mimořádné odpisy po novele s retroaktivitou na rok 2020



Ariana Bučková

Tento příspěvek je věnován nejen retroaktivitě obsažené v novele zákona o daních z příjmů (ZDP), ale nabízí také shrnutí dopadů této novely k 1. lednu 2021 na hmotný a nehmotný majetek. Je třeba zdůraznit, že i když všechny indicie navozují zněním § 30a ZDP u mimořádných odpisů možnou shodu s formou účetních odpisů včetně měsíčního pravidelného zahrnování do nákladů, nejedná se o účetní odpisy podle zákona o účetnictví (ZÚ) a nedochází tímto k nepřímé změně či novelizaci ZÚ. Dojde jen ke vzniku rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy.

## Mimořádné daňové odpisy

Zákon č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony ze dne 22. prosince 2020, přinesl důležité změny, které budou zpětně aplikovatelné od 1. ledna 2020 v případě, že se k tomu účetní jednotka rozhodne. Je pravdou, že se jedná o dobrovolnou retroaktivitu, dá se však v tomto případě říci, že s pozitivním účinkem na poplatníka či účetní jednotku, konkrétně dle části VII, která se věnuje změně ZDP, také v bodu 46. V § 30a odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném k 31. prosinci 2020 a účinném k 1. lednu 2021, se slova „2009 do 30. června 2010“ nahrazují slovy „2020 do 31. prosince 2021“ a slovo „vlastníkem“ se nahrazuje slovem „odpisovatelem“. Co to znamená?

Daňový balíček přináší zásadní změny v oblasti odpisování hmotného a nehmotného majetku. Opět je uvedena v život možnost uplatnit mimořádné odpisy u některých majetků, které byly pořízeny v roce 2020 a 2021. Konkrétně se jedná o § 30a ZDP

1. *Hmotný majetek zařazený v odpisové skupině 1 podle přílohy č. 1 k tomuto zákonu pořízený v období od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2021 může poplatník, který je jeho prvním odpisovatelem, odepsat rovnoměrně bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 12 měsíců.*
2. *Hmotný majetek zařazený v odpisové skupině 2 podle přílohy č. 1 k tomuto zákonu pořízený v období od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2021 může poplatník, který je jeho prvním odpisovatelem, odepsat bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 24 měsíců, přitom za prvních 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 60 % vstupní ceny hmotného majetku a za dalších bezprostředně následujících 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 40 % vstupní ceny hmotného majetku.*
3. *Odpisy podle odstavců 1 a 2 se stanoví s přesností na celé měsíce; přitom poplatník má povinnost*

*zahájit odpisování počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Při zahájení nebo ukončení odpisování v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit odpisy pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období. Odpisy se zokrouhlují na celé koruny nahoru.*

4. *Mimořádné odpisy hmotného majetku podle odstavců 1 a 2 nelze uplatnit u hmotného majetku odpisovaného podle § 30 odst. 4 a 5.*
5. *Technické zhodnocení hmotného majetku odpisovaného podle odstavců 1 a 2 nezvyšuje jeho vstupní cenu. Ukončené technické zhodnocení se zařídí do odpisové skupiny, ve které je zaříděn hmotný majetek, na kterém je technické zhodnocení provedeno, a odpisuje se jako hmotný majetek podle § 26 až 30 a § 31 až 33.“*

Důvodová zpráva zpracovaná k původnímu návrhu zákona tuto změnu nereflektuje, neboť byla přijata až jako pozměňovací návrh v průběhu projednávání. V tzv. konsolidované důvodové zprávě je kromě jiného uvedeno: „*Důvodem této úpravy je podpora investic poplatníků v době obtížné ekonomické situace způsobené šířením koronaviru SARS CoV-2. Hmotný majetek zařazený v první odpisové skupině by poplatník podle obecné právní úpravy odpisování odpisoval 3 roky, zatímco podle navrhované úpravy tento majetek odepíše již za 1 rok. Hmotný majetek zařazený ve druhé odpisové skupině by poplatník podle obecné právní úpravy odpisování odpisoval 5 let, zatímco podle navrhované úpravy tento majetek odepíše již za 2 roky. To znamená, že dojde k dřívějšímu snížení základu daně o tento výdaj, tedy za zdaňovací období let 2020 až 2023 bude daň poplatníků nižší, než by tomu bylo podle obecné úpravy.“*

Jedná se o hmotný majetek definovaný jako hmotný majetek dle ZDP. Zde je možno identifikovat první rozdíl ve vymezení dlouhodobého hmotného majetku oproti zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZÚ), ve vazbě na související a prováděcí předpisy. Za hmotný majetek pro účely daně z příjmu se považují věci splňující podmínky uvedené dále v tomto článku, též části věcí či soubory věcí nebo i souhrn výdajů umožňující ekonomické využití věci, se kterou souvisí. Pokud zobecníme ustanovení ZDP, tak uvedené věci a výdaje musí současně splňovat (1) věcnou, (2) hodnotovou, (3) časovou a (4) účelovou podmínku pro to, aby se staly hmotným majetkem. Přitom v některých případech není nutnou podmínkou, aby majetek byl ve vlastnictví odpisovatele, dokonce ani aby byl zařazen do obchodního majetku.

Zde je nutno podotknout, že se jedná o ustanovení přechodného charakteru, které mělo již v letech 2009

a 2010 motivovat podnikatele k pořizování nového majetku tím, že umožňovalo provést odpis v krátkém horizontu 12, resp. 24 měsíců, a snížit tím daňový základ v krátké době po pořizení. Některé důsledky tohoto ustanovení se mohou projevit i v současné době. Tento způsob byl pro poplatníka alternativní metodou odpisování, a to případně i pouze pro některé položky majetku. Přejít na jiný způsob odpisování po jeho zahájení již možný není. Co je zahájením odpisování? Zde se dostáváme do oblasti odlišení odpisů ve smyslu ZDP (dále jen daňových odpisů) a odpisů ve smyslu ZÚ a prováděcích předpisů (dále jen účetní odpisy). Účetní odpisy vstupují

do účetnictví průběžně a měly by odpovídat skutečnému opotřebení majetku, kdežto o daňových odpisech v podstatě není nutno účtovat, pouze jsou evidovány, a to nejpozději k poslednímu dni účetního období. Proto využití mimořádných odpisů je možno i u majetku, který byl pořízen po 1. lednu 2020 bez ohledu na skutečnost, zda již byl účetně odpisován.

V případě, že se jednotka u libovolného počtu majetků rozhodne pro uplatnění mimořádných odpisů, musí splnit z pohledu ZDP následující kritéria:

- okamžik pořízení majetku poplatníkem spadá do období od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2021,

## Hugo a Sally se opět baví o detailním testování

### 2. Kvantitativní vyhodnocení výsledků



Tak ten náš nový asistent si hned na prvním klientovi pěkně užil vyhodnocování výsledků detailních testů. Byla tam spousta nálezů.

A jak se s nimi vypořádal?



Docela dobře. Výsledky reprezentativního vzorku extrapoloval na celý testovaný účet a spočítal celkovou nesprávnost. Chápe, že to extrapolované číslo je pouze střední odhad a skutečná nesprávnost může být klidně i vyšší. Když se extrapolovaná hodnota blížila materialitě, správně usoudil, že takový test nemůžeme prohlásit za dostatečný.

No vida, chápe princip výběrového rizika. Co s tím navrhoval udělat?

Hned chtěl rozšiřovat vzorek. Přeci jen je mladý a trochu idealista. Nedošlo mu, že to není nejlepší strategie. Pokud byly chyby v původním vzorku, mohou být i v rozšířeném.

Takže jste klientovi navrhli, ať to nejdřív celé překontroluje, a my pak zopakujeme celý test?

Přesně tak. Asistent chtěl původní dokumentaci vymazat. Prý bude nahrazena opakovaným testem.

To nemůže. Původní test je námi získanou důkazní informací indikující zvýšené riziko nesprávnosti.

Vysvětlil jsem mu to a on to rychle pochopil. Dokonce sám navrhl, že pro opakovaný test bude vhodné riziko, původně stanovené jako nízké, přehodnotit na vyšší, a tím pádem otestovat větší vzorek.

- poplatník je prvním odpisovatelem (není podmínkou, aby byl prvním vlastníkem) tohoto majetku,
- musí se jednat o majetek zařazený v 1. nebo 2. odpisové skupině dle přílohy k ZDP,
- odpisování musí být zahájeno v měsíci bezprostředně následujícím po splnění všech podmínek nutných pro odpisování – po splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání majetku, popř. po dokončení u majetku pořizovaného vlastní činností.

Majetek v **první odpisové skupině** dle ZDP tak bude vstupovat do daňově uznatelných nákladů rovnoměrně po dobu 12 měsíců od měsíce následujícího nikoliv po uvedení do provozu, ale po splnění podmínek pro odpisování. Odpisy se stanoví ve výši 1/12 vstupní ceny měsíčně (zaokrouhлено na celé koruny nahoru). Opět rozdíl oproti odpisování dle ZÚ. Důležitým faktorem je i výslovný zákaz přerušování odpisování. Ten se může stát i neblahým, když se daňový poplatník dostane do daňové ztráty, čímž se může prodloužit prekluzivní lhůta z 3 na 8 let pro případnou kontrolu správcem daně, resp. pro stanovení daně. Z pohledu ZDP daňovou vstupní cenu, tj. cenu – hodnotu majetku, ze které budeme majetek odpisovat rovnoměrně, rozdělíme v zásadě na 12 stejných částí. Zaokrouhlujeme na celé koruny nahoru a za příslušnou část zdaňovacího období zahrneme do daňově uznatelných odpisů pouze poměrnou část z 12 měsíců, které připadají na dané zdaňovací období.

Majetek ve **druhé odpisové skupině** dle ZDP bude obdobně vstupovat do daňově uznatelných nákladů po dobu 24 měsíců. Za prvních 12 měsíců odepíšeme majetek rovnoměrně do 60 % vstupní ceny a za zbylých 12 měsíců opět rovnoměrně do 40 % vstupní daňové ceny hmotného majetku. Opět odpisujeme rovnoměrně a nesmíme při tom zapomenout na zaokrouhlení jednotlivých odpisů, a co je důležité – **odpisování nelze přerušit**.

Pro zajímavost je důvodné se domnívat, že změnu z prvního poplatníka na prvního odpisovatele zákonodárce změnil na podkladě rozhodnutí NSS 2 Afs 23/2005-93 ze dne 26. října 2005, podle kterého je prvním vlastníkem hmotného majetku poplatník, který tento hmotný majetek koupí od výrobce či dodavatele jako první za účelem využívání jeho funkcí (nikoliv první právní vlastník, ale také nikoliv první poplatník, který majetek zařadí do odpisové skupiny a zahájí odpisování).

Při vyřazení majetku před ukončením odpisování postup ZDP neupravuje. Stále však platí názor z minule uplatňovaných mimořádných odpisů potvrzený Koordinačním výborem při MF ČR<sup>1</sup> 284/16.09.09 ze dne 21. října 2009, že za měsíc vyřazení se dá uplatnit celý měsíční odpis. Toho je možné využít hlavně v případech, kdy by zůstatková cena vyřazeného majetku nebyla daňově uznatelným výdajem.

Mimořádné odpisy nelze použít u majetku uvedeného v § 30 odst. 4 a 5 ZDP, konkrétně u:

- majetku, jehož životnost nebo doba trvání je stanovena v letech obecně závazným předpisem nebo příslušným orgánem,
- matric, zápustek, forem, modelů a šablon v klasifikaci produkce CZ-CPA označených kódem 25.73.50 a kódem 25.73.60.

Dalším důležitým rozdílem je ustanovení, ve kterém **technické zhodnocení majetku** jako takového, u něhož byly použity mimořádné odpisy, **nevstupuje do vstupní ceny** majetku, tzn. nezvyšuje vstupní cenu majetku, ale zakládá nám vznik nového majetku, a co je podstatné, **eviduje se a odpisuje samostatně**. Vzhledem k tomu, že z účetního hlediska je technické zhodnocení součástí ocenění tohoto majetku, jedná se o další případ, kdy je vstupní cena pro účely ZDP jiná než pořizovací cena pro účely ZÚ. V podstatě lze říci, že pro odpisování technického zhodnocení tohoto majetku platí stejná pravidla jako pro odpisování technického zhodnocení pronajatého majetku.

Technické zhodnocení hmotného majetku odpisovaného podle § 30a odstavců 1 a 2 ZDP nezvyšuje jeho vstupní cenu. Ukončené technické zhodnocení se zařadí do shodné odpisové skupiny, ve které je zaříděn hmotný majetek, na kterém je technické zhodnocení provedeno, a odpisuje se jako samostatný hmotný majetek podle § 26 až 30 a § 31 až 33 ZDP.

### Vztah k účetním odpisům

Obecně je potřeba se zamyslet i nad jinými materiemi, které sice přímo mimořádné odpisy neřeší, ale jsou s danou problematikou úzce spojeny. Při vedení účetnictví je účetní jednotka vázána ZÚ a vyhláškou<sup>2</sup>, které nestanoví explicitně, od jaké výše ocenění v absolutním hodnotovém vyjádření je příslušné aktivum považováno za dlouhodobý majetek. Vyhláška stanoví účetní jednotce pouze povinnost určit toto ocenění, a to zejména s přihlédnutím k principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku (pokud se nejedná o majetek, který je vyhláškou definován jako dlouhodobý majetek bez ohledu na výši jeho ocenění). Tento požadavek se týká jak hmotného, tak nehmotného dlouhodobého majetku. Z tohoto důvodu není spodní hranice vstupní ceny uplatňovaná pro účely vymezení hmotného majetku dle ZDP nijak relevantní pro potřeby účetnictví. Tudíž není ani možné automaticky navýšit výši ocenění pro určení položek dlouhodobého majetku v účetnictví pro rok 2021 pouze s odkazem na přijaté změny ZDP. Rozhodnutí o tom, zda bude možné navýšit hodnotovou hranici, od které jsou vybraná aktiva s účinností od 1. ledna 2021 považována pro účely účetnictví za dlouhodobý majetek (a případně v jaké výši bude tato hodnotová hranice stanovena),

<sup>1</sup> Dnes Koordinační výbor při GFR.

<sup>2</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

bude tedy záviset na naplnění požadavku ZÚ na dodržení věrného a poctivého zobrazení. Účetní jednotka by měla každé rozhodnutí týkající se změny kritérií pro určení dlouhodobého majetku dostatečně zdůvodnit a zdokumentovat.

Byť tedy ZDP umožňuje přímou retroaktivitu v odpisování a určení vstupní ceny za zdaňovací období roku 2020, tak z pohledu účetnictví toto není důvod měnit v průběhu účetního období. Nepochybně proto dojde ke vzniku rozdílu jak v určení vstupní ceny odpisovaného majetku, kdy pro účetnictví (z důvodů stanovení minimální hranice z pohledu ZDP pro rok 2020, nemá-li již účetní jednotka vnitřním předpisem stanovenou vyšší hranici) zůstává zachována hranice 40 tis. korun jako limitní, a pro daně z příjmů je možno ji zvýšit na 80 tis. korun.

Daňové odpisy se stanovují k poslednímu dni zdaňovacího období, které je většinou shodné s účetním obdobím. Pokud musíme či dobrovolně ponecháme hranici vstupní ceny pro nově zařazený hmotný majetek na výši 40 tis. korun, je z daňového pohledu možné postupovat tak, že se nebude jednat o hmotný majetek odpisovaný podle ZDP, nýbrž do hodnoty 80 tis. korun o hmotný majetek dle § 25 a násl. ZÚ a bude na něj pohlíženo z pohledu ZDP jako na majetek odpisovaný dle § 24 odst. 2 písm. v) bod 1., kdy za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů považujeme účetní odpisy a nebude se jednat o hmotný majetek dle ZDP.

Zde vzniká ještě jedna otázka: Co s majetkem pořízeným v minulých letech v rozmezí 40 a 80 tis. korun? Odpověď není kupodivu z pohledu ZDP složitá, neboť dle § 30a ZDP se mimořádné odpisy dají použít pouze na majetek pořízený v době od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2021. Otázkou částečně zůstává, co s majetkem do 80 tis. korun pořízeným do 31. prosince 2019. Ale i zde najdeme z pohledu ZDP odpověď. Zákon č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony (dále jen novela ZDP-609), uveřejněný ve Sbírce zákonů v částce 246/2020 s platností od 31. prosince 2020 a účinností od 1. ledna 2021 v části sedmé – *Změna zákona o daních z příjmů*, konkrétně v článku XII – *Přechodná ustanovení* se také tomuto věnuje v bodech 13 až 16. Dle bodu 13 se na hmotný majetek pořízený přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti novely ZDP-609. Obdobně dle bodu 14 na hmotný majetek pořízený od 1. ledna 2020 a na technické zhodnocení hmotného majetku dokončené a uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání právě od 1. ledna 2020 lze od 1. ledna 2020 použít ZDP ve znění účinném dle novely ZDP-609. Zde je nutno podotknout, že využije-li poplatník takový postup, je povinnost použít na tento majetek ZDP ve znění účinném dle novely ZDP-609 též ve všech následujících zdaňovacích obdobích.

Na nově zařazovaný hmotný majetek, pořízený ode dne nabytí účinnosti novely ZDP-609 a současně na technické zhodnocení hmotného majetku dokončené a uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání ode dne nabytí účinnosti novely ZDP-609 se použije ZDP pouze ve znění novely ZDP-609. A konečně bod 16 retroaktivně povoluje u hmotného majetku zařazeného v odpisové skupině 1 a 2 podle přílohy č. 1 k ZDP ve znění novely ZDP-609 a pořízeného od 1. ledna 2020 využít pro daňové odpisy již novelu ZDP-609 zpětně. **V žádném případě není možno daňově „doodepsat“ již odpisovaný majetek se vstupní cenou mezi 40 tis. až 80 tis. korun jednorázově pouze z pohledu zvýšení hranice pro hmotný majetek dle ZDP.**

Zkráceně lze říci, že z pohledu daní z příjmů se na majetek pořízený do 31. prosince 2019 pohlíží, jako by novela ZDP-609 neexistovala, a je nutno jej doodepsat dle platného ZDP do 31. prosince 2019. Na majetek pořízený od 1. ledna 2020 již pohlížíme z pohledu výše uvedeného textu. A na majetek pořízený od 1. ledna 2021 již plně platí pouze novela ZDP-609.

Jen na okraj by ještě bylo dobré se věnovat nehmotnému majetku, který byl od 1. ledna 2021 jako majetek v ZDP zrušen. Proto i zde se uplatňuje účetní pohled, možná dokonce jako pohled primární. Nově pořízený nehmotný majetek se posuzuje dle definice v ZÚ a následně daňově odpisuje dle § 24 odst. 2 písm. v) bod 2. ZDP, kdy za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů považujeme účetní odpisy. Na tento nově pořízený nehmotný majetek (po 1. lednu 2021) se nebude vztahovat ZDP ve znění novely ZDP-609 a nebude se jednat o nehmotný majetek dle ZDP, nýbrž o nehmotný majetek dle ZÚ. Opět je potřeba nepomenout přechodná ustanovení, kdy nehmotný majetek pořízený do 31. prosince 2019 (případně 31. prosince 2020) z pohledu ZDP zůstává až do samého doodepsání a případného vyřazení v plném režimu ZDP před novelou. Ale podrobný rozbor není předmětem tohoto článku.

### Závěrem

Důležitý je poznatek, že i přes všechny indicie navozené zněním § 30a ZDP u mimořádných odpisů a možné shody s formou účetních odpisů včetně měsíčního pravidelného zahrnování do nákladů, se nejedná o účetní odpisy podle ZÚ a nedochází tímto k nepřímé změně či novelizaci ZÚ. Vznikne pouze rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy.

**Ariana Bučková**

*JUDr. Ing. Ariana Bučková je stálým hostujícím členem VÚV, zkušebním komisařem KDP ČR, daňovým poradcem a statutárním auditorem. Je společníkem korporace mikroVOX-audit, s.r.o., která se zabývá auditorskou činností, daňovým poradenstvím a právními službami.*

## Snížení základu daně o poskytnutý dar



Miroslava  
Nebuželská

Počátkem února 2021 vyšla ve Sbírce zákonů novela zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, která po letech upravila podmínky pro snižování základu daně na straně fyzických i právnických osob o poskytnutý dar. Jedná se o novelu dočasnou, která pro fyzické osoby platí pro zdaňovací období kalendářních let 2020 a 2021 a pro právnické osoby pro zdaňovací období končící v období od 1. března 2020 do 28. února 2022.

Tato dočasná změna podmínek pro snížení základu daně dárčům umožňuje v případě fyzických osob snížit základ daně místo do výše 15 % až do výše 30 % a obdobně u právnických osob umožňuje snížení základu daně místo do výše původních 10 % až do výše 30 %. Úprava je zahrnuta přímo v § 15 odst. 1 a § 20 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

### Podmínky pro snížení základu daně o poskytnutý dar

Snížení základu daně může dárce použít, pokud splní podmínky stanovené zákonem. Jde zejména o:

#### • Datum poskytnutí daru

Dar musí být poskytnut v příslušném zdaňovacím období. Nestačí např. podepsat darovací smlouvu, ale je nutné, aby v daném zdaňovacím období byl dar fyzicky zaslán či předán příjemci.

#### • Příjemce daru

Příjemcem daru, o který lze snížit základ daně, musí být jeden z následujících subjektů:

- obec, kraj, organizační složka státu,
- právnická osoba se sídlem na území České republiky,
- právnická osoba, která je pořadatelem veřejné sbírky podle zákona č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách,
- fyzická osoba s bydlištěm na území České republiky, která je poskytovatelem zdravotních služeb nebo která provozuje školy a školská zařízení a zařízení na ochranu opuštěných zvířat nebo ohrožených druhů zvířat,
- fyzická osoba s bydlištěm na území České republiky, která je poživitelem invalidního důchodu nebo byla poživitelem invalidního důchodu ke dni přiznání starobního důchodu nebo je nezletilým dítětem závislými na péči jiné osoby podle zákona č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, na zdravotnické prostředky nejvýše do částky nehrazené zdravotními pojišťovnami nebo na zvláštní pomůcky podle zákona upravujícího poskytování dávek osobám se zdravotním postižením nejvýše do částky

nehrazené příspěvkem ze státního rozpočtu a na majetek usnadňující těmto osobám vzdělání a zařazení do zaměstnání,

- obdobně se postupuje u bezúplatných plnění na financování odstraňování následků živelní pohromy, ke které došlo na území členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor.

V případě, že dárce je fyzická osoba, může jít i o příjemce právnické nebo fyzické osoby se sídlem nebo bydlištěm na území jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor než České republiky, pokud příjemce bezúplatného plnění a účel bezúplatného plnění splňují ostatní stanovené podmínky.

#### • Účel poskytnutí daru

V případě poskytnutí daru fyzické osobě jsou účely limitovány zejména samotnou specifikací příjemce, dar musí být poskytnut v případě poskytovatele zdravotních služeb, provozovatele škol a školských zařízení a provozovatele zařízení na ochranu opuštěných zvířat nebo ohrožených druhů zvířat na financování těchto zařízení. Dar poskytnutý fyzickým osobám s bydlištěm na území České republiky, které jsou poživiteli invalidního důchodu nebo byly poživiteli invalidního důchodu ke dni přiznání starobního důchodu nebo jsou nezletilými dětmi závislými na péči jiné osoby podle zákona č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, musí být účelově vázán na zdravotnické prostředky nejvýše do částky nehrazené zdravotními pojišťovnami nebo na zvláštní pomůcky podle zákona upravujícího poskytování dávek osobám se zdravotním postižením nejvýše do částky nehrazené příspěvkem ze státního rozpočtu a na majetek usnadňující těmto osobám vzdělání a zařazení do zaměstnání.

V případě poskytnutí daru právnické osobě jsou účely také explicitně vyjmenovány zákonem:

- na vědu a vzdělávání,
- na výzkumné a vývojové účely,
- na kulturu,
- na školství,
- na policii,
- na požární ochranu,
- na podporu a ochranu mládeže,
- na ochranu zvířat a jejich zdraví,
- na účely sociální, zdravotnické, ekologické, humanitární, charitativní,
- na náboženské pro registrované církve a náboženské společnosti,
- na tělovýchovné a sportovní účely,
- politickým stranám, politickým hnutím, evropským politickým stranám nebo evropským politickým nadacím na jejich činnost.



### • Hodnota (výše) poskytnutého daru

V případě, že dárce je fyzická osoba, musí hodnota daru poskytnutá v daném zdaňovacím období v úhrnu činit alespoň 1 000 korun nebo přesáhnout 2 % základu daně.

V případě, že dárce je právnická osoba, musí hodnota daru poskytnutá v daném zdaňovacím období jednomu příjemci dosahovat alespoň 2 000 korun.

### Jak prokázat splnění podmínek?

Splnění podmínek dárce, který snižuje svůj základ daně, prokazuje v souladu s pokynem GFŘ D-22 dokladem, ze kterého musí být patrné, kdo je příjemcem bezúplatného plnění, hodnota bezúplatného plnění, předmět bezúplatného plnění, účel, na který bylo bezúplatné plnění poskytnuto, a datum poskytnutí. Takovýmto dokladem je nejčastěji potvrzení příjemce o tom, že dar přijal, nebo darovací smlouva, ve které příjemce potvrdí přijetí daru.

### Co je to dar?

Odpověď na otázku, co je to dar, může být z obecného pohledu poměrně složitá a rozsáhlá, nicméně pro účely snížení základu daně se jedná o dar v souladu s § 2055 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, který upravuje darování věci, nebo o službu. Za dar se tedy pro účely snížení základu daně v souladu s pokynem GFŘ D-22 považuje bezúplatné peněžní i nepeněžní plnění včetně služeb. V případě nepeněžních darů nebo darovaných služeb, pokud není známa jejich cena, je třeba dar ocenit podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů.

### Kolik dárce ušetří na dani?

Nyní po novele zákona o daních z příjmů lze základ daně snížit až do výše 30 % základu daně. Tj. například v případě právnické osoby, společnosti, která poskytla v průběhu zdaňovacího období dar jiné právnické osobě na vzdělávání ve výši 50 tis. korun a její základ daně činí 100 tis. korun, sníží tato právnická osoba svůj základ daně o 30 tis. korun a ušetří tak na dani 5.700 korun proti původní úspoře 1.900 korun (10 %).

K tomu je třeba upozornit, že dar jako nákladová či výdajová položka je vždy daňově neuznatelným nákladem (výdajem). Výjimkou jsou v souladu s přechodnými ustanoveními novely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, provedené zákonem č. 609/2020 Sb., pouze nepeněžní dary poskytnuté v období od 1. března 2020 do 31. prosince 2020 v souvislosti s výskytem koronaviru, kdy dárce může uplatnit poskytnutý dar jako daňový výdaj (náklad), nicméně pak již nemůže o tento dar snížit základ daně.

### Jak uplatnit snížení základu daně?

Fyzická osoba, která je zaměstnaná a žádá zaměstnavatele o tzv. roční zúčtování daní, uplatní snížení základu daně tak, že uvede snížení základu daně do své žádosti a dodá k tomu zaměstnavateli doklad o poskytnutém daru.

Doklad musí svému zaměstnavateli doručit do 15. února roku následujícího po roce, za které se provádí zúčtování.

Fyzická nebo právnická osoba, která podává přiznání k dani z příjmů, uplatní snížení základu daně sama přímo ve svém přiznání k dani z příjmů. Za rok 2020 jde u fyzických osob o řádek 46 přiznání a u právnických osob o řádek 260. Na formulářích pro daň z příjmů za rok 2020 se dárce nesmí nechat zmýlit uvedenými limity, které novelu zákona o daních z příjmů neodrážejí, a uvádějí původní maximální hodnoty.

### Dopady novely do praxe

Fyzické i právnické osoby mají po dvě zdaňovací období možnost ušetřit na dani při poskytnutí daru vyšší částku než v předchozím období. Tato legislativní úprava byla vyvolána okolnostmi pandemie covid-19, které mají významný dopad na ekonomiku a druhotně též na financování a tedy i provádění veřejně prospěšných a společensky potřebných činností. O změnu se významně zasadila Asociace veřejně prospěšných organizací, jejíž prezident Marek Šedivý komentoval schválenou změnu zákona následovně: „*Pandemie koronaviru bude mít tvrdý dopad na financování veřejně prospěšných aktivit, a proto chceme právě teď maximálně podpořit soukromé dárce, jednotlivce a firmy, které chtějí i v ekonomicky nelehké době pomáhat. K tomu potřebujeme zapojit co nejvíce neziskových organizací a současně informovat dárce, že mohou za dary poskytnuté v tomto roce využít kvůli výjimečné situaci spojené s Covid-19 daňový benefit.*“ Asociace veřejně prospěšných organizací aktivně na svých stránkách [avpo.cz](http://avpo.cz) o této změně a jejím významu pro praxi informuje.

**Miroslava Nebuželská**

**Miroslava Nebuželská** je auditorka, držitelka certifikací účetní expert, ACCA a CISA, poradkyně a školička v účetnictví a daních se zaměřením na neziskové organizace. Kromě neziskového sektoru se specializuje na konsolidace dle CAS i IFRS, fúze a rozdělení a dále obecně na účetní a daňovou problematiku právnických osob. Vystudovala Vysokou školu ekonomickou v Praze, specializace Informační technologie a Účetnictví a finanční řízení podniku, doplněnou semestrálním studiem na University of Stirling ve Velké Británii. Je součástí 22HLAV, organizace se sebeřízenými týmy bez šéfů, kariérních žebříčků a korporátních struktur, jejímž posláním je umožňovat lidem a organizacím rozhodovat se s klidnou myslí.



## Novinky v DPH v roce 2021



Hana Zídková

V tomto příspěvku jsou shrnuty novinky v uplatňování DPH, které jsou účinné k 1. lednu 2021 nebo budou zavedeny v průběhu tohoto roku. Ne všechny změny popsané v dalším textu jsou obsaženy přímo v ustanoveních zákona o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“<sup>1</sup>). Některé vyplývají z novelizace zákona o daních z příjmů a daňového řádu a další jsou důsledkem vystoupení Velké Británie z Evropské unie.

### Osvobození nájmu nemovitých věcí určených k bydlení

Asi nejvíce diskutovanou změnou v oblasti DPH účinnou od 1. ledna 2021 je zrušení možnosti zvolit si zdanění pro dlouhodobý nájem nemovité věci v případě, že jde o stavbu určenou k bydlení<sup>2</sup>. Tato změna je obsažena v novele zákona o DPH č. 89/2019 Sb. přijaté v roce 2019. Na rozdíl od jiných novelizací byla tedy známa s dostatečným předstihem. Stavby určené k bydlení budou vždy při pronajímání osvobozené od DPH, s tím je spojeno omezení nároku na odpočet daně u služeb a zboží nakoupených v souvislosti s takovým nájmem. Ustanovení § 56a odst. 3 zákona o DPH do konce minulého roku umožňovalo pronajímateli (plátcí) se bez dalších omezení rozhodnout, zda u nájmu nemovité věci jinému plátcí pro účely uskutečňování jeho ekonomické činnosti bude uplatňovat daň. To bylo výhodné, protože pronajímatel, který koupil například byt za cenu s DPH, si mohl tuto DPH na vstupu odečíst, pokud byt dále pronajal tzv. zdanitelně, neboli uplatňoval na nájmemném 21 % sazbu DPH.

Od 1. ledna však pronajímatel nesmí tuto volbu učinit u vybraných staveb určených převážně k bydlení. Které stavby jsou zahrnuty do tohoto výčtu? Jednak sem patří rodinné domy, kterými se rozumí stavby s minimálně polovinou podlahové plochy určené k bydlení, s maximálně třemi samostatnými byty a nejvýše dvěma nadzemními podlažími, jedním podzemním podlažím a podkrovím. Dále pak obytný prostor, což je byt nebo jakýkoliv soubor místností, který je určen pro bydlení. Kromě nájmu rodinného domu a obytného prostoru se povinnost osvobození od DPH vztahuje i na jednotku, která nezahrnuje jiný nebytový prostor než garáž, sklep a komoru. Jinými slovy byt (obytný prostor), ke kterému náleží jen garáž, sklep nebo komora a žádný jiný nebytový prostor. Z toho vyplývá,

že nesmí být zdaňován nájem bytu s garáží, ale může být zdaňován nájem například ateliéru nebo rekreační chaty, které nejsou zkolaudovány pro bydlení, přestože v nich nájemci ve skutečnosti bydlí. Je třeba upozornit na to, že definice staveb pro bydlení sleduje formální stav. Správce daně v těchto případech zjišťuje, jak je uvedena stavba nebo jednotka zapsána do katastru nemovitostí a zda je zkolaudována pro účely trvalého bydlení. Další kategorií stavby, jejíž nájem musí být nově osvobozen od DPH v každém případě, je stavba tvořená alespoň z 60 % obytným prostorem. Jde zejména o bytový dům, ale i jakoukoliv jinou stavbu, která obsahuje obytné prostory a zároveň nebytové jednotky. Pokud bude pronajímán například celý bytový dům, který má v přízemí obchody a kanceláře netvořící více než 40 % podlahové plochy, bude muset být nájem osvobozen. V případě samostatného nájmu pouze obchodů a kanceláří by se pronajímatel mohl rozhodnout tento nájem zdaňovat. Samozřejmě za podmínky, že nájemci budou plátcí DPH, kteří v obchodech a kancelářích budou uskutečňovat ekonomickou činnost. A zbývá ještě dodat, že nesmí být zdaněn ani nájem pozemku nebo práva stavby, jejichž součástí je některá z výše vyjmenovaných staveb nebo jednotek určených pro bydlení.

Vzhledem k tomu, že k novele ustanovení § 56a odst. 3 ZDPH není přechodné ustanovení, musí pronajímatelé začít zdaňovat i dlouhodobé nájmy výše uvedených staveb, na něž byla uzavřena nájemní smlouva před 1. lednem 2021. Takový postup vyžaduje daňová správa, jak je vidět i z informace, kterou k této problematice vydalo Generální finanční ředitelství (GFR)<sup>3</sup>. Odborná veřejnost však zastává i názor, že volbu zdaňovat nájem učinil pronajímatel na celé období nájmu a tím vzniklo jeho právo nájem zdaňovat po celou dobu trvání nájemní smlouvy, tedy i po novele zákona o DPH. Tento postup je odvozován z obecného přechodného ustanovení umožňujícího postupovat podle starých pravidel u daňové povinnosti a práv s ní souvisejících vzniklých před účinností zákona.

V souvislosti s povinným osvobozením nájmu je třeba upozornit na úpravu nároku na odpočet u dlouhodobého majetku podle § 78 zákona o DPH<sup>4</sup>. Plátce musí sledovat využití nemovité věci po dobu 10 let od jejího pořízení, případně od jejího technického zhodnocení. Pokud se změní zdanitelný nájem nemovité věci na osvobozený nájem v této desetiileté lhůtě, je třeba upravit dříve uplatněný nárok na odpočet. Jinak

<sup>1</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>2</sup> § 56 odst. 3 zákona o DPH přesně vymezuje nemovité věci, kterých se toto omezení týká.

<sup>3</sup> Informace GFR k elektronickému podání identifikovaných osob v oblasti daně z přidané hodnoty od 1. ledna 2021: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/registrace-platce-danova-priznani/informace-gfr-k-elektronickemu-podani-identif-osob-v-oblasti-dph-od-01012021-11147>

<sup>4</sup> Brandejs et al. (2019). Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer. ČR, 2019, 1224 s.

řečeno plátce bude muset vrátit část daně na vstupu, kterou v minulých letech odečetl například při nákupu stavebních prací v souvislosti s výstavbou nebo technickým zhodnocením pronajímané nemovité věci. Lhůta pro sledování využití nemovitých věcí byla prodloužena z pěti na deset let v roce 2012. Proto je třeba sledovat všechny nemovité věci a jejich technické zhodnocení pořízené po tomto roce.

### Elektronická forma podání

Od 1. ledna 2021 je podle § 101a zákona o DPH i identifikovaná osoba<sup>5</sup> povinna podat elektronicky svá daňová přiznání. Dříve to bylo povinné jen pro plátce DPH. Souhrnná hlášení bylo možné podat jen elektronicky a platilo to pro všechny registrované subjekty již před účinností této novely zákona o DPH. Celé ustanovení § 101a je po novele zkráceno, protože formu podání upravuje především daňový řád<sup>6</sup>. Ten uvádí v § 71 platné způsoby elektronického podání datovou zprávou. V této souvislosti je užitečné si uvědomit, že plátce musí v případě nejasností doložit své elektronické podání potvrzením. Pokud odesílá přiznání z datové schránky, je dobré si odeslanou datovou zprávu archivovat, protože jinak je po třech měsících smazána. Pokud plátce využívá pro elektronické podání webový portál Finanční správy, má jistotu ve formě potvrzení podání.

Pro úplnost lze uvést, že v roce 2020 byla vydána nová vyhláška č. 457/2020 Sb., o formulářových podáních pro DPH, která obsahuje formuláře pro všechna podání činěná v souvislosti s DPH včetně pokynů k jejich vyplnění.

### Dlouhodobý majetek

Od 1. ledna 2021 se mění hranice stanovená zákonem o daních z příjmů pro hmotný majetek na 80 tis. korun. Tento limit je rozhodný i pro uplatnění DPH, protože právě u takto definovaného dlouhodobého hmotného majetku je nutné sledovat jeho využití a případně provést úpravu odpočtu daně v následujících letech od pořízení majetku (a uplatnění odpočtu DPH). Tato zvýšená hranice platí až pro majetek pořízený po 1. lednu 2021, u majetku staršího se postupuje podle původního znění zákona. Takže například multifunkční tiskárna v ceně 50 tis. korun zakoupená podnikatelem v roce 2021 již nebude pro účely DPH podléhat úpravám odpočtu. Pokud byl však nákup proveden v roce 2020, bude třeba u této tiskárny sledovat její využití po dobu pěti let a případně upravit odpočet. Pro nehmotný majetek se hranice 60 tis. korun ruší s tím, že rozhodné se pro účely DPH stává vymezení dlouhodobého nehmotného

majetku v účetních předpisech. Úprava odpočtu DPH bude tedy připadat v úvahu jen u nehmotného majetku, o kterém bude účtováno jako o dlouhodobém a opět to bude platit až pro nehmotný majetek nakoupený v roce 2021.

Komplikace nastává u obchodního majetku vytvořeného vlastní činností, který je následně plátcem používán k činnostem zakládajícím nárok na odpočet<sup>7</sup> i osvobozeným od DPH bez nároku na odpočet, případně aktivitám, které nejsou ekonomickou činností. U tohoto majetku, který si plátce například sám vyrobí nebo ho pořídí subdodavately od více dodavatelů, je možné nárokovat DPH v plné výši při jeho pořízení (výrobě). Při uvedení tohoto majetku do užívání musí plátce odvést DPH na výstupu podle § 13 odst. 4 písm. b) zákona o DPH. V okamžiku uvedení majetku do užívání lze pak nárokovat jen částečný odpočet odpovídající využití daného majetku.

Pokud je v roce 2021 uveden do užívání majetek vytvořený vlastní činností s hodnotou mezi 40 tis. a 80 tis. korun, který začal být pořízován již před účinností novely, vztahuje se na něj speciální přechodné ustanovení. U tohoto majetku byl během roku 2020 plně nárokován odpočet, protože plátce k němu přistupoval jako k dlouhodobému majetku tvořenému vlastní činností. V roce 2021 již tento majetek není dlouhodobým majetkem, není třeba zdaňovat jeho uvedení do užívání DPH na výstupu. Ale podle přechodného ustanovení je při jeho uvedení do užívání nutné vrátit dříve uplatněný odpočet převyšující částečný nárok na odpočet, který vyplývá z využití daného majetku v roce jeho uvedení do užívání. Pokud bude mít plátce krátcí koeficient např. ve výši 10 % (protože poskytuje většinu osvobozených plnění



*Prosím seznamte se! To je náš hlavní účetní, naše daňová poradkyně a náš dlouho očekávaný daňový zázrak!*

*Kresba: Ivan Svoboda*

<sup>5</sup> Informace GŘ k elektronickému podání identifikovaných osob v oblasti daně z přidané hodnoty od 1. ledna 2021 <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/registrace-platce-danova-priznani/informace-gfr-k-elektronickemu-podani-identif-osob-v-oblasti-dph-od-01012021-11147>

<sup>6</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>7</sup> Zdánitelná plnění, plnění osvobozená s nárokem na odpočet, transakce s místem plnění mimo tuzemsko, u kterých je při jejich poskytnutí v tuzemsku nárok na odpočet a další.

bez nároku na odpočet), bude muset při uvedení takového majetku do užívání vrátit 90 % nárokovaného odpočtu. V dalších letech už nepodléhá takový majetek úpravám nároku na odpočet, takže i v případě následného zvýšení krátkého koeficientu v budoucnu nebude zpětné zvýšení nároku na odpočet možné.

### Záloha na nadměrný odpočet a vracení nadměrného odpočtu

Úprava vracení nadměrného odpočtu dříve obsažená v § 105 byla v zákoně o DPH zcela zrušena. Vracení nadměrného odpočtu se bude řídit obecnými ustanoveními o vrácení vratitelného přeplatku v § 155b daňového řádu. Pro vrácení nadměrného odpočtu zůstává v platnosti lhůta 30 dnů od konkludentního vyměření daně<sup>8</sup>.

Nově je řešena záloha na nadměrný odpočet v § 105a, který odkazuje na obecnou úpravu zálohy na daňový odpočet v § 174a daňového řádu. Pokud správce daně nehodlá prověřovat určitou část odpočtu v postupu pro odstranění pochybností nebo při daňové kontrole, má plátce daně nárok na vyplacení tzv. zálohy na daňový odpočet. A to pouze v případě, že tato záloha převyšuje 50 tis. korun. Správce daně musí takovou zálohu bezodkladně zapsat do evidence daní a bez žádosti ji do 15 dnů vrátit plátcovi daně. Pokud by plátce daně vykázal v daňovém přiznání nadměrný odpočet například 300 tis. korun a správce daně zkoumal oprávněnost nároku ve výši 260 tis. korun, nemůže být vyplacena záloha na nadměrný odpočet, protože zbývající (nezpochybovaná) částka nepřesahuje 50 tis. korun.

S touto problematikou souvisí i úrok, který je povinen platit správce daně, pokud zkoumá odpočet v rámci kontrolních postupů příliš dlouho. Správce daně je podle § 254a daňového řádu povinen uhradit úrok z daňového odpočtu, pokud ověřuje tento odpočet déle než čtyři měsíce od posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání<sup>9</sup>. Tento úrok však nevzniká z částky, která byla vyplacena jako záloha na nadměrný odpočet. Úrok placený správcem daně v těchto situacích odpovídá polovině úroku z prodlení, který je povinen platit daňový subjekt v případě opožděné platby daně nebo neoprávněného uplatnění odpočtu. Výše úroku z prodlení daňového subjektu je stanovena v § 252 daňového řádu a nově se od 1. ledna 2021 řídí úrokem z prodlení podle občanského zákoníku. Výše

úroku z prodlení není tedy již vypočtena jako repo sazba stanovená ČNB na začátku příslušného kalendářního pololetí zvýšená o 14 p. b., ale jako repo sazba stanovená ČNB na začátku pololetí<sup>10</sup>, ve kterém byla částka daně splatná a došlo k prodlení, zvýšená o 8 p. b.

### Snížená sazba na zpracování komunálního odpadu

Od začátku roku 2021 je v příloze č. 2 zákona o DPH, která obsahuje služby podléhající první snížené sazbě (15 %), zahrnuto zpracování komunálního odpadu. Sběr, přeprava a likvidace tohoto odpadu byla již dříve zdáněna první sníženou sazbou, ale jeho zpracování bylo do konce minulého roku v základní sazbě. Komunálním odpadem je hlavně odpad domácností. Pokud tedy například obec najme společnost, která zpracovává komunální odpad, bude na tuto službu uplatněna 15% sazba DPH. Podle nedávné změny zákona o odpadech je komunálním odpadem i směsný odpad z jiných zdrojů podobný povahou a složením odpadu domácností, tedy například odpad produkovaný podnikateli. Snížená sazba DPH se ale uplatní striktně jen na odpad domácností (tedy ne na veškerý komunální odpad podle zákona o odpadech)<sup>11</sup>. Tak to totiž požaduje Směrnice o DPH, se kterou musí být český zákon o DPH v souladu. Ještě je třeba upozornit na to, že 15% sazba se aplikuje jen na službu zpracování, a nikoliv na prodej druhotných surovin, který je dodáním zboží.

### Dočasné prominutí daně u respirátorů

V únoru 2021 prominula ministryně financí DPH u dodávek respirátorů<sup>12</sup>. Prominutí mělo platit do 3. dubna 2021, ale následně bylo prodlouženo až do 3. června 2021. Toto prominutí se týká jen vyjmenovaných respirátorů splňujících konkrétní požadavky a nikoliv chirurgických nebo látkových roušek. Rozhodnutí uvádí, že plátce prodává respirátory bez daně a tuto daň neuvádí na dokladu. Pokud by ji tam omylem uvedl, musí ji i odvést finančnímu úřadu a příjemce takového dokladu zároveň nemá nárok na odpočet. Je také třeba upozornit na skutečnost, že při pořízení respirátorů z jiných členských států a jejich dovozu není DPH prominuta. V prosinci 2020 byla také prominuta DPH při dodání testů na covid-19 a očkovacích látek proti této nemoci, toto prominutí je plánováno až do konce roku 2022.

<sup>8</sup> Plátce daně vyměří daň shodnou s tvrzením plátce daně a platební výměr mu neoznamuje; pak je dnem vyměření den lhůty pro podání daňového přiznání.

<sup>9</sup> I když existují situace, kde se tato čtyřměsíční lhůta staví a úrok z daňového odpočtu nevzniká podle § 254a odst. 3 daňového řádu.

<sup>10</sup> Tato sazba se zjistí jen jednou, a nikoliv na začátku každého pololetí v době trvání prodlení, jako tomu bývalo podle starého znění daňového řádu.

<sup>11</sup> Informace GŘ ke změnám sazeb DPH od 1. ledna 2021. Dostupné na: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/sazby-dane/2021>

<sup>12</sup> Informace Generálního finančního ředitelství k PROMÍJENÍ daně z přidané hodnoty při dodání respirátorů. Dostupné na: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/nouzovy-stav/danove-informace/info-pro-verejnost/info-k-promijeni-dph-u-dodani-respiratoru-11242>

## Změna režimu při zasílání zboží

Novela zavádějící do zákona o DPH nová pravidla pro zasílání zboží v rámci Evropské unie a pro dovoz malých zásilek z třetích zemí (mimo EU) ještě není schválena, protože sněmovní tisk č. 867 je stále ještě projednáván parlamentem. Jde však o významnou změnu a nová pravidla budou účinná od 1. července 2021, a to i v případě neschválení novely zákona o DPH. Nový režim pro zásilkový obchod je totiž upraven kromě novel Směrnice o DPH<sup>13</sup> i Nařízeními Rady EU<sup>14</sup>, která platí přímo v členských státech. Jaká budou tedy od poloviny roku 2021 základní pravidla pro tento typ obchodu reprezentovaný hlavně prodejem přes internet?

Dodavatelé prodávající zboží konečným spotřebitelům do jiných členských států EU například přes e-shop, nebudou již počítat obrat pro zasílání zboží v každém státě zvlášť<sup>15</sup> a podle toho rozhodovat o místě plnění svých dodávek a následné registraci k DPH ve státě zákazníka. Nově bude zaveden limit 10 tis. eur pro všechny dodávky zboží na dálku (nový pojem pro zasílání zboží) a zároveň i elektronické, vysílací a telekomunikační služby (dále jen „vybrané služby“) poskytované osobám nepovinným k dani v jiných členských státech. Jakmile bude tento (o dost nižší než dnes) obrat překročen, bude místo plnění ve státě zákazníka. Odvod daně ve státě spotřebitele bude pak řešen buď registrací v tomto státě nebo přes režim jednoho správního místa (tzv. One-Stop-Shop). Při využití režimu jednoho správního místa se dodavatel zboží na dálku nebo vybraných služeb bude moci zaregistrovat ve svém státě a podat jedno daňové přiznání za dodávky zboží na dálku a vybraných služeb do jiných členských států. Daň bude vypočtena podle sazeb daných států a odvedena v eurech. Domovský stát potom „pře pošle“ odvedenou daň příslušným členským státům. Tento režim platil již dříve, ale jen pro vybrané služby. Nyní je tedy rozšířen i na dodávky zboží na dálku<sup>16</sup>.

Další změna se týká dovozu malých zásilek ze třetích zemí, které byly dříve osvobozeny od DPH, pokud nepřesáhly hodnotu 22 eur. Toto osvobození bude zrušeno, nadále však bude platit osvobození malých zásilek s hodnotou nižší než 150 eur od cla. Proto

bude zaveden speciální režim odvodu DPH z dovezených zásilek v hodnotě do 150 eur, ze kterých sice nebude placeno clo, ale bude z nich odváděna DPH. Z tohoto typu zásilek bude DPH odvádět jejich dodavatel přes tzv. dovozní režim jednoho správního místa. Bude se muset registrovat ve svém státě EU, pokud půjde o podnikatele usazeného v EU. Nebo v kterémkoliv státě EU, pokud to bude zahraniční dodavatel, ten však bude muset být zastoupen tzv. zprostředkovatelem. DPH z dovezených malých zásilek odvede podobně jako dodavatel zboží na dálku v rámci EU, jak bylo popsáno výše. Použije jedno přiznání, kde vyčíslí všechny dovezené zásilky podle států konečných zákazníků a jejich sazbou z nich vypočítá daň. Stát, ve kterém se dodavatel registroval k jednomu správnímu místu, potom „pře pošle“ částky daně do příslušných členských států. Druhým způsobem, jak může být odvedena DPH z malých zásilek dovezených ze třetích zemí, je tzv. zvláštní dovozní režim. Ten se uplatní v případě, že dodavatel není registrován k dovoznímu režimu jednoho správního místa. V takové situaci dopravce (například Česká pošta) může odvést DPH za osoby, kterým doručuje balíčky ze zahraničí. Vyinkasuje od nich DPH z hodnoty jejich zásilky a potom odvede takto vybranou daň za celý měsíc za všechny doručené zásilky najednou v tzv. zvláštním dodatkovém celním prohlášení, které podá do 15. dne po skončení daného měsíce.

Další velkou změnou jsou nové povinnosti pro tzv. elektronická rozhraní, což jsou provozovatelé webových stránek (elektronické platformy), kteří usnadňují prodej zboží na dálku<sup>17</sup>. Nejsou to tedy přímo dodavatelé, například obchodník, který má vlastní e-shop a na něm nabízí své zboží, ale pouze zprostředkovatelé jako třeba Amazon. Tyto elektronické platformy se pro účely DPH stávají tzv. fiktivními dodavateli zboží a služeb, které jsou přes ně nakupovány<sup>18</sup>. Dodávka od skutečného dodavatele platformě je osvobozena od DPH. Až následující dodávka od platformy konečnému spotřebiteli je pak zdaněna. Platforma může pro odvod DPH využít režim jednoho správního místa, jak byl popsán v předešlých situacích.

Na závěr je třeba dodat, že nově bude režim jednoho správního místa využíván také u služeb pro osoby

<sup>13</sup> Směrnice Rady (EU) č. 2017/2455, kterou se mění směrnice 2006/112/ES a směrnice 2009/132/ES, pokud jde o určité povinnosti v oblasti daně z přidané hodnoty při poskytování služeb a prodeji zboží na dálku a Směrnice Rady (EU) č. 2019/1995, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o ustanovení týkající se prodeje zboží na dálku a určitých domácích dodání zboží.

<sup>14</sup> Prováděcí nařízení Rady (EU) 2017/2459 ze dne 5. prosince 2017, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty a Prováděcí Nařízení Rady (EU) 2019/2026 ze dne 21. listopadu 2019, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o dodání zboží nebo poskytnutí služeb usnadněná elektronickými rozhraními a zvláštní režimy pro osoby povinné k dani poskytující služby osobám nepovinným k dani a uskutečňující prodej zboží na dálku a určitá domácí dodání zboží.

<sup>15</sup> Tento obrat se v jednotlivých státech pohyboval mezi 35 tis. a 100 tis. eur za rok.

<sup>16</sup> Režim jednoho správního místa je rozdělen na režim Evropské unie a režim mimo Evropskou unii. Je přesně stanoveno, které osoby (usazené x neusazené) mohou tyto režimy použít a pro které transakce.

<sup>17</sup> Lamensch, M. (2018). Adoption of the e-commerce VAT package: The road ahead is still a rocky one. EC Tax Review. 27. 186-195.

<sup>18</sup> Pokud se jedná o dovezené malé zásilky nebo malé zásilky dodávané v rámci EU, ale zahraniční osobou (neusazenou v EU).

nepovinné k dani, které mají místo plnění u příjemce služby nebo tam, kde se služba skutečně poskytuje. Jedná se například o služby související s nemovitou věcí nebo vstupné na kulturní a sportovní akce. Při dodávkách těchto služeb osobám nepovinným k dani se musel jejich poskytovatel vždy registrovat v zemi svého zákazníka. Od 1. července 2021 bude možné odvádět daň přes režim jednoho správního místa.

### Závěr

K přehledu novinek roku 2021 v oblasti DPH určitě patří i dopady vystoupení Velké Británie z Evropské unie k 1. lednu tohoto roku. Jejich přehled by však vydal na další samostatný článek. Proto odkazuji čtenáře na informaci GŘ k této problematice.<sup>19</sup> Jen stručně lze zmínit, že asi největší změny nastávají u obchodování se zbožím, protože dodávky do Velké Británie se z hlediska DPH stávají vývozy a nákupy zase dovozy. S tím je spojena jiná administrativa DPH a samozřejmě celní řízení, i když je clo podle dohody mezi Velkou Británií a EU nulové.

Dochází ale také ke změnám v určení místa plnění při poskytování a nakupování služeb do/z Velké Británie. Tím, že se tato země stává z hlediska pravidel DPH třetí zemí, uplatní se například tzv. pravidla skutečného užití. Služba, u které se určuje místo plnění podle tzv. základního pravidla, poskytnutá britskému zákazníkovi (podnikateli), může mít nově místo plnění v České republice, a nikoliv ve Velké Británii jako dosud. To se stane za dvou podmínek. Britský podnikatel musí tuto službu využít v České republice a zároveň je tu registrován jako plátc DPH. V praxi jsou tyto případy dost časté. Zahraniční podnikatelé mají registraci k DPH například z titulu prodeje zboží na území České republiky, aniž by zde měly provozovnu. Jako příklad lze uvést účetní nebo daňovou službu související právě s českou registrací k DPH, například přípravu českého daňového příznání k DPH pro britského zákazníka. U takových služeb poskytnutých britským klientům bude nutné po Brexitu odvést českou DPH.

### Seznam zdrojů:

1. Brandejs et al. (2019). Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, 1224 s.
2. Generální finanční ředitelství (2020). Informace GŘ k uplatňování DPH u nájmu nemovitých věcí od 1. 1. 2021. Dostupné na <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/info-DPH-u-najmu-NV-2021>
3. Generální finanční ředitelství (2020) Informace k dopadům vystoupení Spojeného království z EU v oblasti DPH (BREXIT) od 1. 1. 2021. Dostupné na: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/inf-k-dopadum-brexitu-oblast-dph>
4. Generální finanční ředitelství (2021). Informace GŘ k elektronickému podání identifikovaných osob v oblasti daně z přidané hodnoty od 1. 1. 2021. Dostupné na: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/registrace-platce-danova-priznani/informace-gfr-k-elektronickemu-podani-identif-osob-v-oblasti-dph-od-01012021-11147>
5. Generální finanční ředitelství (2021). Informace GŘ ke změnám sazeb DPH od 1. 1. 2021. Dostupné na: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/sazby-dane/2021>
6. Generální finanční ředitelství (2021). Informace Generálního finančního ředitelství k promíjení daně z přidané hodnoty při dodání respirátorů. Dostupné na: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/nouzovy-stav/danove-informace/info-pro-verejnost/info-k-promijeni-dph-u-dodani-respiratoru-11242>
7. Lamensch, M. (2018). Adoption of the e-commerce VAT package: The road ahead is still a rocky one. EC Tax Review. 27. 186-195.

Hana Zídková

**Ing. Hana Zídková, Ph.D.** je absolventkou Vysoké školy ekonomické v Praze. V současné době působí na katedře veřejných financí Vysoké školy ekonomické v Praze, kde se věnuje jak pedagogické, tak výzkumné činnosti. Zaměřuje se na zdaňování spotřeby, je respektovanou odbornicí na daň z přidané hodnoty. Od roku 1999 je daňovou poradkyní. Externě spolupracuje se společností EY s.r.o. Dále je zkušební komisařkou garantující daňovou část profesní zkoušky auditora. Je spoluautorkou cvičebnice k učebnici Daňový systém ČR a učebnice Daně v podnikání.



*Na každý daňový balíček jsme museli nalepit tuto značku, jinak se nám v něm všechno pomíchalo a nic pak nedávalo smysl.*

Kresba: Ivan Svoboda

<sup>19</sup> Informace k dopadům vystoupení Spojeného království z EU v oblasti DPH (BREXIT) od 1. 1. 2021 <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/inf-k-dopadum-brexitu-oblast-dph>

## Zdravotní pojištění v roce 2021



Tomáš Červinka

V roce 2020 došlo v oblasti pojistného na zdravotní pojištění k několika důležitým změnám. Tyto změny lze rozdělit do tří oblastí. První oblast se vztahuje na změny pravidelné – parametrické. Druhá část změn souvisí s opatřeními v souvislosti s onemocněním covid-19. Z dlouhodobého hlediska má největší význam třetí oblast, kam spadají změny systémové nebo dlouhodobě připravované legislativní změny. Každé z naznačených oblastí budeme věnovat samostatnou kapitolu.

### Parametrické změny

Pro rok 2021 jsou proti roku 2020 aktuální parametry, které ovlivňují odvod pojistného u všech skupin plátců. Výše vyměřovacího základu státu se dotkne státních pojištěnců a zaměstnavatelů na chráněném trhu práce, minimální mzda má dopad na minimální odvod za zaměstnance a na výši pojistného u osob bez zdanitelných příjmů (OBZP) a tzv. průměrná mzda stanovuje minimální odvod pro osoby samostatně výdělečně činné (OSVČ).

### Platba státu

Vyměřovací základ za osoby, za které je plátcem pojistného stát, od 1. ledna 2021 činí 13 088 korun. Stát platí za každého „svého“ pojištěnce 1 767 korun. Jde o částku výrazně vyšší než v loňském roce, kdy stát platil 1 067 korun (z vyměřovacího základu 7 903 korun). K posunu došlo po první vlně pandemie covidu-19, kdy na základě zákona č. 231/2020 Sb. došlo od 1. června 2020 ke skokovému nárůstu platby státu o 500 korun na 1 567 korun (z vyměřovacího základu 11 607 korun) a od ledna 2021 došlo k dalšímu zvýšení o 200 korun zmiňovanému v první větě.

Vyměřovací základ pro státní pojištěnce má také význam odpočtu pro zaměstnavatele na chráněném trhu práce. Vyměřovací základ zaměstnanců mohou snížit zaměstnavatelé zaměstnávající více než 50 % osob se zdravotním postižením (§ 3 odst. 7 zákona č. 592/1992 Sb.), a to u zaměstnanců, kteří jsou poživateli invalidního důchodu.

### Minimální mzda

Pro rok 2021 je platná minimální mzda ve výši 15 200 korun (v souladu s nařízením vlády č. 487/2020 Sb.). Měsíční vyměřovací základ zaměstnance nemůže být nižší (pokud nejde o zákonem stanovené výjimky) než stanovená výše minimální mzdy a minimální odvod za zaměstnance činí 2 052 korun. Pojistné u OBZP (tedy u pojištěnců, kteří nejsou zaměstnanci ani OSVČ a ani za ně nehradí pojistné stát), je stejné – tedy 2 052 korun za každý kalendářní měsíc.

### Průměrná mzda

Parametry pro výpočet průměrné mzdy na rok 2021 vycházejí z nařízení vlády č. 381/2020 Sb. Výše průměrné mzdy (stanovené jako součin tzv. všeobecného vyměřovacího základu a přepočítacího koeficientu) vychází na 35 441 korun. Pro účely zdravotního pojištění se z této částky odvozuje primárně minimální částka odvodu u OSVČ. Při přepočtu na měsíční výši odvodu vychází minimální záloha OSVČ pro letošní rok na 2 393 korun.

Z průměrné mzdy se odvozuje tzv. rozhodný příjem. U vyjmenovaných typů zaměstnání (tj. u dohody o pracovní činnosti, u členů družstev mimo pracovní právní vztah k družstvu a u dobrovolných pracovníků pečovatelské služby) vzniká v roce 2021 zaměstnání až po dosažení částky 3 500 korun (vypočteno jako 10 % průměrné mzdy, zaokrouhleno na 500 korun nahoru) v příslušném kalendářním měsíci. V loňském roce byla výše rozhodného příjmu 3 tis. korun a v roce 2019 činil rozhodný příjem 2 500 korun. Ke změně rozhodného příjmu u dohod o provedení práce (překročení 10 tis. korun) dlouhodobě nedochází.

### Změny související s onemocněním covid-19

Pandemie nemoci covid-19 měla zásadní hospodářský dopad, který se projevil i v oblasti zdravotního pojištění. Zmíníme nejdůležitější z nich. Jedna změna (zvýšení platby státu) byla zmíněna již v první kapitole. Další změny přinesl zákon č. 134/2020 Sb., kterým byl rozšířen zákon č. 592/1992 Sb. o nový § 28c. Případné odkazy na jinou legislativu budou zmíněny přímo v textu.

### Posunutí lhůty pro podání přehledu

V roce 2020 byla posunuta lhůta pro podání přehledu za rok 2019 na 3. srpna 2020 pro všechny OSVČ. Podobné opatření proběhne i v roce 2021 při podání přehledu za rok 2020. Lhůta pro podání přehledu za rok 2020 je prodloužena na základě zákona č. 161/2021 Sb. podle nového § 28d zákona č. 592/1992 Sb. na 2. srpna 2021 bez ohledu na způsob zpracování či datum podání daňového přiznání. V roce 2020 i v roce 2021 je prodloužení lhůty u zdravotního pojištění řešeno přímou novelou zákona na rozdíl od ministerských opatření v podobném směru u daní či sociálního pojištění. Z důvodu plošného posunu lhůty pro podání přehledu OSVČ přestala mít smysl pro účely zdravotního pojištění v roce 2021 jinak významná novela daňového řádu, která významně mění stanovení lhůt pro podání daňového přiznání, z níž se odvozuje lhůta pro podání přehledu. V tomto textu se tak nebudeme věnovat případům elektronického podání daňového přiznání apod.

### Prominutí záloh OSVČ

V roce 2020 došlo k faktickému prominutí úhrad záloh OSVČ za měsíce březen až srpen. Zálohy se považují za uhrazené až do výše minimálního předpisu. Pro účely vyúčtování těchto záloh v roce 2021 (při podání přehledu za rok 2020) došlo k prominutí alikvotní části ročního pojistného OSVČ, popř. minimální měsíční výše pojistného. Jako podobné řešení se v některých legislativních návrzích objevovaly i úlevy pro OSVČ v roce 2021, ale prosazení bylo dosud neúspěšné. Analogickému kroku jako v roce 2020 brání mj. zavedení paušální daně (viz dále).

### Další úlevy pro plátce

Pro všechny plátce došlo k prominutí penále z předpisů za měsíce březen až srpen 2020. K prominutí pojistného však nedošlo ani u zaměstnanců a trochu paradoxně ani u OBZP. U řady pojištěnců se však zvýšily možnosti pro uplatnění úlev při placení pojistného – například při uplatnění podmínky péče o děti (v době domácí výuky), při uplatnění ošetřovného apod.

### Výkon činnosti ve veřejném zájmu a kompenzace

Legislativní nejasnosti a překotný vývoj událostí lze dokumentovat na příkladu odvodových povinností v případě osob povoláných k výkonu činnosti ve veřejném zájmu – např. u studentů a zdravotnických pracovníků v době nouzového stavu. Za práci náleží těmto pracovníkům příjem ze závislé činnosti a jde tedy o zaměstnance. Z důvodu nepřesně popsaného postupu v metodice Ministerstva zdravotnictví však v řadě případů k žádnému odvodu pojistného (zdravotní ani sociální) nedocházelo. K opravě postupu došlo až na přelomu roku 2020 a 2021. Naopak u různých forem kompenzačních programů (kompenzační bonus, Covid ošetřovné a další náhrady) bylo osvobození od daní (a od pojistného) zpravidla zakomponováno přímo do zákona.

### Veřejná podpora

Množství a pestrost různých forem řešení náhrad a kompenzací však nedává prostor pro detailní rozbor. V obecném smyslu však lze zmínit alespoň návaznost na předpisy EU. Poskytnutí jakéhokoli zvýhodnění (týká se to i výše zmiňovaného odpuštění záloh OSVČ) naplňuje charakteristiku veřejné podpory. V rámci řešení dopadů covid-19 zvýšila EU limit takové podpory tzv. Dočasným rámcem, který umožňuje poskytnutí podpory takřka ve všech případech souvisejících s covid-19. V některých případech však platí výjimka (např. u insolvenční podniku) a podporu nelze poskytnout vůbec. Aktuálně došlo ke zmírnění, i při insolvenční lze podporu poskytnout, cestou tzv. podpory de minimis.

### Ostatní legislativní změny

V této kapitole jsou popsány „běžné“ změny, nesouvisející s covid-19. Za jiných okolností by asi význam těchto změn vyvolával výrazně větší pozornost, než je tomu nyní.

### Paušální daň

Novelou zákona o daních z příjmů a dalších navazujících zákonů došlo od ledna 2021 k zavedení zcela nového pojetí paušální daně pro OSVČ. Nově formulovaná paušální daň v sobě obsahuje kromě symbolické daně zejména zdravotní a sociální pojistné. Tuto daň spravuje finanční správa a při splnění zákonných podmínek už OSVČ nemusí plnit své povinnosti související s hrazením pojistného vůči ČSSZ ani vůči příslušné zdravotní pojišťovně.

Podmínky pro vstup do paušálního režimu jsou poměrně přísné – např. strop ročního příjmu do jednoho milionu korun, absence příjmů ze zaměstnání či omezené příjmy jiného typu. Potenciálních „pastí“ při změně režimu je poměrně hodně (např. dodání faktur, nemožnost uplatnění daňových zvýhodnění či prominutí dodržení minimálního vyměřovacího základu u zdravotního pojištění apod.). V roce 2021 se týká změna režimu cca 60 tisíc OSVČ.

### Vyměřovací základ OSVČ

Spolu s legislativními změnami souvisejícími se zavedením paušální daně došlo k důležité novele ustanovení § 3a zákona č. 592/1992 Sb. Od ledna 2021 došlo ke zjednodušení konstrukce vyměřovacího základu OSVČ. Podle dosavadního znění platného ještě pro podávání přehledu za rok 2020 se do vyměřovacího základu OSVČ zahrnovaly příjmy po odpočtu výdajů. To způsobovalo nejasnosti zejména v případech použití úprav rozdílů mezi příjmy a výdaji podle § 23 zákona o daních z příjmů (dřívější uzavěrkové operace). Mohlo docházet k odlišnostem oproti daním i sociálnímu pojištění – např. u přechodu na a z uplatňování paušálních výdajů, přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví, ukončení podnikání atd. Nově se při stanovení vyměřovacího základu vychází z dílčího základu ze samostatné činnosti a tím se sjednocuje se sociálním pojištěním i daněmi.

Podobná změna je připravena i v rámci definice pojmu OSVČ podle § 5 písm. b) zákona č. 48/1997 Sb.



*Všechny ty nynější změny předpisů mě úplně ničí, pane doktore. Kam se podívám, vidím paragraf, který mi uniká a přitom se mi posmívá! Nevím, co s tím...*

*Kresba: Ivan Svoboda*



v tzv. správní novele. Tato změna však neplatí od 1. ledna 2021 (chystaná účinnost je od 1. ledna 2022).

### Brexit

Od 1. ledna 2021 přestala platit přechodná pravidla pro vystoupení Velké Británie z EU. Fakticky došlo k ukončení Brexitu. Do konce roku 2020 nebylo jasné, s jakou „tvrdoostí“ tato kapitola společného uplatňování pravidel skončí. Na poli zdravotního a sociálního pojištění nakonec není dopad dramatický. Velká Británie má nově postavení srovnatelné se státy jako Švýcarsko, Norsko nebo Island, kde jsou uplatňována přiměřeně pravidla koordinace. V praxi to znamená například to, že britští pojištěnci budou mít novou podobu mezinárodního průkazu pojištěnce, ale nepřestaly platit postupy například u vysílání zaměstnanců nebo při uplatňování tzv. principu jediného pojištění.

### Závěr

Většinu změn v posledním období zastínila opatření související s omezením šíření onemocnění covid-19. I v prvním kvartále roku 2021 se řeší primárně otázky související s nouzovým stavem, samotestování ve firmách a u OSVČ apod. Přesto lze předpokládat, že

budou projednávány i jiné legislativní změny. U zdravotního pojištění očekáváme například projednání tzv. správní novely, která by měla také jasněji stanovit pravidla proplácení vysoce inovativních přípravků, léčbu vzácných onemocnění a pravidla rozhodování zdravotních pojišťoven. Připravena je také novela zákona o azylu, která přinese zásadní změnu v jednom nejzákladnějším ustanovení zákona o veřejném zdravotním pojištění – osobním rozsahu zdravotního pojištění.

**Tomáš Červinka**

*Mgr. Tomáš Červinka, MHA je odborníkem v oblasti zdravotního pojištění. Po skončení studií na MFF UK pracoval na metodických a vedoucích pozicích ve VZP, nyní je hlavním metodikem v ZP MV ČR. V současné době zastává funkci předsedy Dozorčího orgánu pro dohled nad zdravotním pojištěním. Přes 20 let se věnuje publikační i vzdělávací činnosti v oblasti zdravotního pojištění, daní a mzdového účetnictví. Úspěšně absolvoval manažerský studijní program MHA, účastnil se zahraničních zdravotnických misí v Izraeli, na Slovensku, v SRN.*

inzerce

# ZAČNI S GOLFEM

**Pro golf  
neexistuje  
žádný  
handicap.**

Ten golfový  
HCP 54 získáte  
u nás.

Nabídka obsahuje 1 lekci navíc zdarma.  
Využijte kód: **GOLFAUDITOR**

**BLACK  
BRIDGE**

golf resort



**STÁLE  
HRAJEME BEZ  
OMEZENÍ**

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

# Nejdůležitější změny vyplývající z tzv. velké novely daňového řádu



Jan Molin

S účinností od 1. ledna 2021 došlo k významným změnám v oblasti procesních pravidel týkajících se daní, neboť byl novelizován zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „daňový řád“). Novela byla provedena zákonem č. 283/2020 Sb., přičemž vzhledem k tomu, že tento zákon obsahuje celkem 142 změnových bodů a 13 přechodných ustanovení, je označován za tzv. velkou novelu<sup>1</sup>. Bezpochyby se jedná o doposud nejpodstatnější změnu daňového řádu od nabytí jeho účinnosti, tedy od 1. ledna 2011.

Cílem tohoto článku je upozornit na nejdůležitější změny daňově procesních pravidel vyplývající z této novely a poskytnout k nim stručné vysvětlení. S ohledem na rozsah tohoto článku není možné zabývat se všemi změnami, resp. detailním komentářem, proto si ohledně toho dovoluji odkázat na další literaturu.<sup>2</sup>

## Přehled nejdůležitějších změn

- úprava lhůt pro podání přiznání k daním z příjmů,
- právní úprava zálohy na daňový (nadměrný) odpočet,
- legislativní podpora portálu MOJE daně,
- právní úprava tzv. formulářových podání,
- změna právní úpravy kontrolních postupů,
- úprava sankčního systému.

## Úprava lhůt pro podání přiznání k daním z příjmů

Lhůty pro podání daňových přiznání jsou obecně upraveny v § 136 daňového řádu, přičemž v kontextu daně z příjmů fyzických, resp. právnických osob jsou relevantní zejména ustanovení § 136 odst. 1 a 2. Do konce roku 2020 platilo, že přiznání k daním z příjmů se podávají:

- a) v základní (tříměsíční) lhůtě, která v případě zdaňovacího období ve formě kalendářního roku uplyne zpravidla 1. dubna (s případným zohledněním víkendů a svátků),

- b) v prodloužené (šestiměsíční) lhůtě, která uplyne zpravidla 1. července následujícího kalendářního roku a která se týkala daňových subjektů:

- které jsou ze zákona povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo
- jejichž daňové přiznání zpracovával a podával daňový poradce nebo advokát, a to za podmínky, že plná moc jemu udělená byla uplatněna u správce daně před uplynutím základní (tříměsíční) lhůty.

Novelou daňového řádu došlo k poměrně zásadní změně právní úpravy spočívající v tom, že:

- a) ke dvěma výše zmíněným lhůtám byla přidána ještě jedna, a to čtyřměsíční, která v případě zdaňovacího období ve formě kalendářního roku uplyne zpravidla 2. května následujícího roku; tato lhůta se týká situace, kdy je daňové přiznání podáno elektronicky (smyslem je tedy zvýhodnit tuto formu podání) a zároveň není podáno v základní tříměsíční lhůtě,
- b) v případě, kdy daňové přiznání podává (nově nikoliv nutně i zpracovává) daňový poradce nebo advokát, není podmínkou pro prodloužení lhůty uplatnění plné moci u správce daně do konce tříměsíční lhůty, nicméně postačí, aby přiznání bylo daňovým poradcem nebo advokátem (na základě zmocnění) podáno. Navíc stejně jako v předchozím bodě i zde platí, že k prodloužení lhůty dojde jen v případě, že daňové přiznání nebude podáno v základní tříměsíční lhůtě.

K nové úpravě si dovoluji formulovat dvě poznámky. Předně je podstatné, že k prodloužení lhůty (až na jednu výjimku) nedochází, je-li přiznání podáno v základní tříměsíční lhůtě. To může být výhodné zejména pro poplatníka, který na dani z příjmů vykazuje přeplatek a žádá o jeho vrácení, či pro poplatníka, který chce včasným vyměření daně docílit snížení zálohy na daň. V takovém případě se vyměření daně (a tím i lhůta pro vrácení přeplatku) bude obecně odvíjet od konce tříměsíční lhůty, nikoliv čtyřměsíční nebo šestiměsíční. Zde je však nutné upozornit na to, že toto pravidlo se

<sup>1</sup> Velká novela daňového řádu byla nejprve projednávána od srpna 2019 jako sněmovní tisk č. 580. Původní návrh obsahoval řadu poměrně kontroverzních změn, kterými bylo například faktické prodloužení lhůty pro vrácení nadměrných odpočtů u daně z přidané hodnoty, zrušení tzv. tolerančních lhůt pro pozdní plnění některých povinností atp. Návrh zákona byl proto vrácen Senátem, nicméně Poslanecká sněmovna nakonec neschválila ani senátní verzi ani neseřvala na svém původním návrhu. Z toho důvodu byl návrh zákona (bez kontroverzních bodů) do legislativního procesu předložen znovu a jako sněmovní tisk č. 841 ve stavu legislativní nouze schválen.

<sup>2</sup> Např. Hajdušek, T.: Velká novela daňového řádu. In: Portál DAUČ.cz [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2. 11. 2020. [cit. 2021-04-02]. Dostupné z <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=284160> nebo Burda, Z.: Rozsáhlá novela daňového řádu od 1. 1. 2021. In: Portál DU.cz [online]. Praha: Verlag Dashöfer, 26. 8. 2020. [cit. 2021-04-02]. Dostupné z <https://www.du.cz/33/rozsahla-novela-danoveho-radu-od-1-1-2021-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ese1IEiNjoMQI-lytOTfr7OotRY95CQDxA/?query=novela%20da%F2ov%E9ho%20%F8%E1du&serp=1&justlogged=1>

netýká daňových subjektů, které mají zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, u nichž je lhůta vždy šestiměsíční, byť by bylo daňové přiznání podáno v tříměsíční lhůtě.

Druhá „sada“ poznámek se týká elektronického podání. V souladu s ustanovením § 72 odst. 2 písm. c) daňového řádu obdobně jako dříve platí, že v případě daňových tvrzení se elektronickým podáním rozumí podání s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně (tedy ve formátu XML). Touto formou mohou být daňová přiznání podávána některými daňovými subjekty dobrovolně a některými musí být činěna povinně. Ohledně povinné elektronické formy došlo od 1. ledna 2021 také ke změně, neboť v souladu s ustanovením § 72 odst. 6 daňového řádu se tato forma týká subjektů s povinným auditem (což je stejné jako před novelou) a dále daňových subjektů nebo jejich zástupců, kterým byla zpřístupněna datová schránka ze zákona, nikoliv tedy obecně všech subjektů s datovou schránkou. Oproti předchozí právní úpravě se tak povinná elektronická forma již netýká těch daňových subjektů, které mají datovou schránku zřízenou dobrovolně.

V tomto kontextu je také vhodné upozornit na to, že novela daňového řádu přinesla změnu ohledně důsledků nedodržení elektronické formy podání. Před novelou platilo, že v takové situaci vznikla daňovému subjektu povinnost uhradit pokutu ve výši dva tisíce korun (tzv. „elektropokuta“). Nově se výše pokuty jednak snižuje na polovinu a dále je možné ji uložit až v případě, není-li vada formy podání odstraněna ani na výzvu správce daně. Jinými slovy, správce daně má nově povinnost v případě nedodržení elektronické formy podání zaslat daňovému subjektu výzvu k odstranění vady podání podle § 74 odst. 1 písm. c) nebo d) daňového řádu, přičemž povinnost uhradit pokutu nastává až v případě, nebude-li výzvě vyhověno. Naopak v situaci, kdy daňový subjekt vadu podání v určené lhůtě napraví, se bude na podání hledět jako na podání od počátku perfektní.

U nedodržení elektronické formy podání je současně zcela zásadní zabývat se jeho samotnými právními účinky. U některých podání (což je i případ přiznání k dani z příjmů fyzických, resp. právnických osob) totiž platí, že v případě nedodržení elektronické formy (a to ani na základě výzvy správce daně) se na podání hledí jako na účinné, byť s povinností uhradit sankci ve výši tisíc korun. U druhé skupiny se ale nedodržení elektronické formy považuje za tak fatální vadu, že daňové právo s takto vadným podáním spojuje jeho nezpůsobilost k projednání, resp. absenci předpokládaných

účinků pro správu daní a na takové podání se tedy hledí, jako by nebylo učiněno, to je například případ všech podání v oblasti daně z přidané hodnoty.<sup>3</sup>

### Právní úprava zálohy na daňový (nadměrný) odpočet

Novela daňového řádu reaguje na nedávnou judikaturu soudů týkající se zadržování tzv. nesporné části nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty<sup>4</sup> a do daňového řádu doplňuje novou komplexní právní úpravu (§ 174a a § 174b). Koncepce této úpravy je taková, že jsou stanovena obecná pravidla týkající se tzv. zálohy na daňový odpočet (k tomu viz dále) použitelná univerzálně pro všechny daně, u nichž je daňový odpočet relevantní, s tím, že zvláštní zákony mohou na tuto úpravu odkázat a určit tak, že se obecná úprava pro konkrétní daň použije. Zcela logicky tak byla novela daňového řádu doprovázena novelou zákona o dani z přidané hodnoty, kam byl doplněn § 105a upravující zálohu na nadměrný odpočet.

Podstatou nové právní úpravy je, že daňovému subjektu vzniká nárok na zálohu na daňový odpočet:

- který byl daňovým subjektem nárokován v daňovém přiznání,
- který doposud nebyl stanoven (vyměřen), neboť ohledně něj probíhá postup k odstranění pochybností nebo daňová kontrola,
- který správce daně nehodlá prověřovat v rámci kontrolního postupu (považuje jej tedy za tzv. nesporný) a zároveň
- jehož výše činí alespoň 50 tis. korun.

Záloha na daňový (nadměrný) odpočet tak bude vyplácena v situacích, kdy správce daně povede ohledně tohoto odpočtu některý z kontrolních postupů a buď již na jeho začátku nebo kdykoliv v jeho průběhu dojde k závěru, že potřeba prověřit legitimitu nárokované částky se týká pouze jeho části. Shledá-li tedy, že jsou naplněny výše uvedené podmínky pro vznik nároku na zálohu, předepíše tuto skutečnost do evidence daní a současně o tom daňový subjekt vyrozumí (správce daně nebude ve věci vydávat rozhodnutí). Vznikne-li v důsledku předepsání zálohy vratitelný přeplatek (nebude-li daňový subjekt vykazovat nedoplatky na jiné dani), správce daně jej bez žádosti do 15 dnů vrátí. Podstatné je, že se jedná o instrument pouze v rovině platební, tudíž vrácením části daňového odpočtu nedojde k jeho stanovení (vyměření). Správce daně tak bude provádět jakýsi předběžný kvalifikovaný odhad a subjektivní zhodnocení daného případu, na základě čehož by měl dojít k částce, kterou daňovému

<sup>3</sup> Toto pravidlo vyplývá ze zvláštního procesního ustanovení § 101a odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „zákon o dani z přidané hodnoty“): „Podání uvedené v odstavci 1 nebo 2, u kterého je povinnost učinit jej elektronicky a které není učiněno datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu nebo struktuře zveřejněné správcem daně, je neúčinné.“

<sup>4</sup> Např. nálež Ústavního soudu sp. zn. II ÚS 819/18 ze dne 22. února 2019, rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-446/18 ze dne 14. května 2020 a další.

subjektu „zálohově“ vrátí. Z toho je tedy zřejmé, že až praxe ukáže, do jaké míry a jak účinně bude tento institut naplňován<sup>5</sup>. V každém případě je ale důležité, že nárok na daňový odpočet vzniká ex lege (ze zákona) a právem daňového subjektu je podávat námitky proti konkrétnímu postupu správce daně, a to i přesto, že frekvence podávání námitek je omezena tak, že v případě zamítavého rozhodnutí o námitce lze novou námitku podat nejdříve po 60 dnech.

S ohledem na skutečnost, že se jedná o „zálohu“ na nadměrný odpočet, je zřejmé, že tato záloha bude vypořádána na základě výsledku daného řízení, tedy v okamžiku, kdy bude stanoven (vyměřen) výsledný daňový (nadměrný) odpočet, resp. obecně daň. Výsledný odpočet bude zcela přirozeně ponížen o vzniklý nárok na zálohu a daňovému subjektu bude přiznán (vyplacen) jen rozdíl. Pokud by došlo k situaci, že výše zálohy na odpočet bude vyšší než odpočet stanovený na základě výsledku daného řízení, daňový subjekt je povinen vzniklý rozdíl uhradit správci daně, a to do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Důležité je, že v tomto případě vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit správci daně i úrok z prodlení podle § 252 daňového řádu (k tomuto úroku částečně viz dále).

### Legislativní podpora portálu MOJE daně

Jedním z poměrně významných projektů Finanční správy poslední doby byl nový portál nazvaný MOJE (tj. moderní a jednoduché) daně. Vzhledem k tomu, že pro samotné spuštění tohoto portálu bylo třeba upravit legislativu, byla využita velká novela daňového řádu, která modifikovala, resp. přidala do daňového řádu § 69, § 69a a § 69b týkající se daňové informační schránky.

Jak je všeobecně známo, nový portál MOJE daně byl pro veřejnost spuštěn dne 28. února 2021. Mezi zásadní změny, které oproti předchozímu „daňovému portálu“ přinesl či ještě přinese, patří:

- nové pojetí daňové informační schránky (označované jako DIS+); stávající daňové informační schránky (DIS) je možné paralelně využívat ještě po dobu jednoho roku,
- rozšířené možnosti přihlašování (přístupu) – kromě možnosti přistoupit za pomoci přihlašovacích údajů do datové schránky nebo za pomoci Finanční správou přidělených přístupových údajů je možné využít přístup se zaručenou identitou, tedy tak, jak jej předvídá zákon o elektronické identifikaci (eidentita.cz); naopak se ale již nepočítá s možnostmi přihlašování prostřednictvím zaručeného elektronického podpisu,

- možnost poskytnout pověření k přístupu dalším fyzickým osobám s tím, že těmto osobám je možné definovat příslušná oprávnění,
- zjednodušení podání vůči Finanční správě tím, že dostupné údaje (například identifikace daňového subjektu) jsou do podání automaticky doplněny,
- rozšíření možností získávat informace ze spisu,
- možnost nastavení notifikací pro různé situace (například při blížícím se termínu pro podání daňového přiznání, při vzniku daňového nedoplatku atp.).

Portál MOJE daně obsahuje i řadu dalších funkcionalit, stejně tak se předpokládá, že bude i do budoucna vylepšován. Ohledně dalších informací si dovoluji odkázat na rozhovor s Ing. Jiřím Fojtíkem uveřejněný v tomto čísle.

### Právní úprava tzv. formulářových podání

Novela daňového řádu reaguje na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 19/17 ze dne 19. listopadu 2019, kterým bylo k 31. prosinci 2020 zrušeno ustanovení § 72 odst. 1 daňového řádu. Podstatou zmíněného nálezu je, že Ústavní soud vymezil, že údaje požadované od daňových subjektů v podávaných daňových tvrzeních (resp. v rámci registrace k daním) nemohou být definovány jen za pomoci tiskopisů vydávaných Ministerstvem financí České republiky, nýbrž okruh vyžadovaných údajů musí být specifikován zákonem s tím, že konkrétní údaje mohou být konkretizovány formou podzákonného právního předpisu.

Nová právní úprava reaguje na tento ústavněprávní požadavek a přepracovává § 72 daňového řádu.



*Pepa z controllingu ti posílá dárek a k němu rovnou také doklad podle pokynu D-22 GFR, abys s tím neměla práci navíc. Myslím, že tě asi miluje!*

*Kresba: Ivan Svoboda*

<sup>5</sup> V praktických situacích totiž půjde o „střet“ dvou pohledů. Na jedné straně budou správci daně při stanovení výše zálohy na daňový odpočet obezřetní, aby nevyplatili více, než kolik bude činit výsledný odpočet (k této obezřetnosti je navádí i důvodová zpráva). Na druhé straně se rozhodování konkrétního správce daně bude muset řídit tím, aby se nedostalo do kolize se zásadou rovného přístupu k typově stejným případům a na ni navazující zásadu legitimního očekávání daňového subjektu. Jistým ekonomickým mantinelem pro správce daně bude také existence úroku z daňového odpočtu, na který má daňový subjekt obecně právo, pokud mu je zadržován daňový odpočet po dobu delší než čtyři měsíce.

Definují se nově tzv. formulářová podání, kterými se rozumí:

- a) daňová tvrzení, tedy daňová přiznání, hlášení nebo vyúčtování (viz § 1 odst. 4 daňového řádu),
- b) přihlášky k registraci a
- c) oznámení o změně registračních údajů.

Vymezuje se současně, jaké údaje lze ve formulářových podáních požadovat s tím, že právní úprava obsahuje zmocňovací ustanovení, podle kterého může Ministerstvo financí České republiky stanovit některé podrobnosti vyhláškou. Zmocnění připouští tři způsoby, jak lze podobu vyhlášky pojmout:

- a) prostřednictvím normativního textu, který bude obsahovat výčet požadovaných údajů a případné slovní podmínky pro jejich uspořádání (tedy bez grafické podoby),
- b) jako vzor daného formulářového podání (vzor tiskopisu), nebo
- c) jako kombinaci obou výše uvedených způsobů.

Úprava připouští jak vydání jedné vyhlášky, která by obsahovala požadavky pro všechny daně, tak vydání více vyhlášek pro jednotlivé druhy daní. Pro praktickou realizaci byla nakonec zvolena druhá cesta a v průběhu podzimu byly příslušné vyhlášky publikovány ve Sbírce zákonů.

Z hlediska způsobu podání k významným změnám nedochází, formulářové podání lze tedy učinit:

- a) na tiskopise vydaném Ministerstvem financí České republiky (který je uveřejněn přímo ve vyhlášce nebo který vznikne na základě údajů zveřejněných ve vyhlášce),
- b) na tištěném výstupu, jehož obsah odpovídá vydanému tiskopisu, anebo vzoru tiskopisu upravenému ve vyhlášce, nebo
- c) elektronicky (k tomu viz text výše týkající se přiznání k daním z příjmů).

### Změna právní úpravy kontrolních postupů

K poměrně významným změnám došlo v oblasti kontrolních postupů, kterými jsou daňová kontrola a postup k odstranění pochybností. Předmětem následujícího textu je upozornění na zásadní změny týkající se zejména okamžiku zahájení a ukončení daňové kontroly.

Jde-li o okamžik zahájení daňové kontroly, ten je zcela zásadní minimálně ze dvou pohledů:

- a) zahájení daňové kontroly vede k přerušení lhůty pro stanovení daně, jinými slovy pokud byla před uplynutím této lhůty zahájena daňová kontrola, běží znovu ode dne jejího zahájení,
- b) po zahájení daňové kontroly nemůže být daňovým subjektem účinně podáno dodatečné daňové přiznání týkající se kontrolovaného období. Tato skutečnost má pak vliv na výši případných sankcí vztahujících se k doměřené dani, neboť platí, že je-li daň doměřována (zvyšována) správcem daně na základě výsledků daňové kontroly, vzniká

daňovému subjektu povinnost uhradit i penále, a to obecně ve výši 20 % z částky doměřené daně.

Do konce roku 2020 platilo, že daňová kontrola byla zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém:

- a) byl vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a
- b) správce daně začal zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

I když daňový řád obsahoval některá ustanovení týkající se zejména „nekontaktních“ či nespolupracujících daňových subjektů, obecně se pro okamžik zahájení daňové kontroly vyžadovala součinnost daňového subjektu, resp. jeho fyzická přítomnost (popř. přítomnost jeho zástupce).

Nově se procedura zahájení daňové kontroly významně zjednodušuje, neboť podle ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly (což je zvláštní typ procesního rozhodnutí), ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly. S ohledem na skutečnost, že i nadále je nutné respektovat princip materiálního pojetí zahájení daňové kontroly, tedy požadavek, aby daňová kontrola nebyla zahajována jen formálním úkonem, nýbrž aby byla spojena s faktickým zahájením kontrolní činnosti, stanoví se v § 87 odst. 2 daňového řádu povinnost správcem daně, aby spolu se zahájením daňové kontroly (nebo bez zbytečného odkladu poté) začal zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu (nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně). Absence faktického kontrolování však má jen účinek na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně, který nastane až v den, kdy k zahájení zjišťování nebo prověřování dojde.

Z uvedeného lze tedy dovodit, že nově je pro správce daně zásadně jednodušší daňovou kontrolu zahájit, přičemž lze tak učinit například „jen“ doručením oznámení o zahájení daňové kontroly do datové schránky daňového subjektu. Na tomto místě je tak třeba si položit otázku, zda nová právní úprava povede i ke změně praktického postupu při zahajování kontrol. Ty jsou totiž v současnosti zahajovány vesměs na základě neformálního postupu, kdy je správcem daně daňovému subjektu nejprve sdělen záměr zahájení daňové kontroly s tím, že je mu poskytnut časový prostor na přípravu, provedení případné vlastní kontroly plnění některých povinností a v případě, že daňový subjekt zjistí pochybení na své straně, je mu tak dán fakticky prostor pro nápravu prostřednictvím podání dodatečného daňového přiznání. Z vyjádření představitelů Finanční správy (a zde si opět dovoluji odkázat mimo jiné na rozhovor s Ing. Jiřím Fojtíkem) se zdá, že i přes novou právní úpravu by nemělo z hlediska zahajování dojít k významným změnám a zjednodušená procedura by měla

být v praxi používána jen ve vztahu k „problémovým“ subjektům. V tomto duchu je formulována i důvodová zpráva ke změně ustanovením.

Další modifikace právní úpravy týkající se daňové kontroly se týká postupu při jejím ukončení. Novela daňového řádu dosavadní úpravu zjednodušila a zpřesnila. Podstatou (podobně jako dříve) je, že před skončením daňové kontroly správce daně sepíše dosavadní výsledek kontrolního zjištění, jehož součástí je i hodnocení dosud zjištěných důkazů, přičemž s tímto výsledkem seznámí daňový subjekt. Účelem tohoto dokumentu je informovat daňový subjekt o skutečnostech, které nasvědčují tomu, že dojde na základě daňové kontroly k doměření daně. V souladu s tím se pak daňovému subjektu otevírá prostor pro reakci na dříve zjištěné skutečnosti, a to nejen formou vyjádření výhrad, ale také možností navrhnout doplnění

kontrolního zjištění (například návrhem nových důkazních prostředků). K tomu mu správce daně stanoví přiměřenou lhůtu. Pokud toto právo daňový subjekt využije, bude věcí dalšího řízení, zda dosavadní výsledek bude modifikován (a v případě podstatné změny dosavadního výsledku postup opakován) či zda modifikován již nebude a dojde k ukončení daňové kontroly. Co se týče ukončení kontroly, tento proces se obdobně jako v případě zahájení také zjednodušuje, přičemž daňová kontrola je ukončena doručení oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole podepsaná úřední osobou.

### Úprava sankčního systému

Novela daňového řádu přinesla určitou revizi sankčního systému, a to zejména s ohledem na právní úpravu úroků, u nichž došlo ke kompletnímu přepracování.

## Hugo a Sally se opět baví o detailním testování

### 3. Kvalitativní vyhodnocení výsledků



Náš asistent u práce opravdu přemýšlí. Když našel chyby ve vzorku, tak hned dupal, jak mohly vzniknout. Jestli to jsou náhodné chyby, nebo se jedná o něco systematického.

Co s tím udělal?



Nebál se a zjištění šel hned diskutovat s hlavní účetní. A hlavně s ní neprobíral jen zjištěné chyby, ale spíš mluvili o nastavení celého souvisejícího procesu a o existujících vnitřních kontrolách.

A k čemu dospěl?

Že to nevyjadřuje na systémovou záležitost. Byly to vzájemně nesouvisející chyby z manuálního zpracování účetního případu.

A zvažoval možnost, že by zjištěné chyby mohly být úmyslné?

To ne. Myslel si, že se podvody budeme zabývat až později při separátním testu podezřelých účetních zápisů.

Tak mu připomeň, že u každé zjištěné nesprávnosti musí vyhodnotit a zdokumentovat svůj závěr, zda nebyla způsobena podvodem.



Nejprve jsou uvedena společná ustanovení o úrocích, na což navazuje vymezení úroků hrazených daňovým subjektem (jedná se o dva druhy úroků – úrok z prodlení a úrok z posečkané částky) a dále pravidla pro úroky hrazené správcem daně (ty jsou tři – úrok z vratitelného přeplatku, úrok z nesprávně stanovené daně a úrok z daňového odpočtu).

Společným jmenovatelem je, že systém stanovení úroků, resp. úrokových sazeb se pro obě strany sjednocuje a je navázán na občanskoprávní předpisy. Pro daňové subjekty to konkrétně například znamená, že dosavadní sazba úroku z prodlení (repo sazba ČNB zvýšená o 14 p.b.) se poměrně podstatně snižuje na výši odpovídající repo sazbě ČNB zvýšené o 8 p.b.

Novela přináší další detailní změny spočívající například v tom, že se mírně zkracuje tzv. toleranční doba pro placení daně (nově úrok z prodlení vzniká od čtvrtého dne následujícího po dni splatnosti daně, původně to bylo od pátého pracovního dne). Na druhou stranu se ale zvyšuje částka, do které se úrok z prodlení nepředepíše, která (i pro další druhy úroků) nově činí tisíc korun (zvýšení z dosavadních 200 korun).

### Závěr

Cílem tohoto článku bylo představit nejdůležitější změny daňového řádu, které nabyly účinnosti dnem 1. ledna 2021. Z přehledu změn je bezpochyby patrné, že rozebíraná novela daňového řádu je poměrně zásadní a dotkne se i řady praktických situací v životě daňových subjektů. Je souborem změn podstatných a do jisté míry i formálních (z nichž mohou zmínit například možnost fyzické osoby požádat správce daně o přidělení jiného daňového identifikačního čísla než tvořeného jejím rodným číslem).

Z hlediska časových účinků neobsahuje novela standardní přechodné ustanovení vymezující, že dosavadní

řízení se dokončí podle původních předpisů. Podle obecných pravidel je tak nutné dojít k závěru – což je dalším argumentem pro důležitost novely – že podle novelizovaného znění se bude postupovat i v již probíhajících řízeních.

Seznam zdrojů:

1. Burda, Z.: Rozsáhlá novela daňového řádu od 1. 1. 2021. In: Portál DU.cz [online]. Praha: Verlag Dashöfer, 26. 8. 2020. [cit. 2021-04-02]. Dostupné z <https://www.du.cz/33/rozsahla-novela-danoveho-radu-od-1-1-2021-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ese1IEiNjoMQI-lytOTfr7OotRY95CQDxA/?query=novela%20da%F2ov%E9ho%20%F8%E1du&serp=1&justlogged=1>
2. Důvodová zpráva k návrhu zákona projednávaného jako sněmovní tisk č. 841 dostupná z <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=841&CT1=0>
3. Hajdušek, T.: Velká novela daňového řádu. In: Portál DAUČ.cz [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2. 11. 2020. [cit. 2021-04-02]. Dostupné z <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=284160>
4. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
5. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Jan Molín

*Ing. Jan Molín, Ph.D. je zástupcem vedoucího katedry finančního účetnictví a auditingu na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze. Je daňovým poradcem, zkušebním komisařem Komory daňových poradců České republiky a certifikovaným účetním. Působí jako předseda etické komise Komory certifikovaných účetních. Je současně místopředsedou metodické rady Svazu účetních České republiky a jeho zástupcem v Národní účetní radě.*



*Dobré odpoledne, paní poštačko, chtěla bych se vás za naše posluchače zeptat, zda jste již v rámci dnešní směny řádně přiřadila všechny zásilky jejich příjemcům.*

Kresba: Ivan Svoboda

## Rozhovor s Jiřím Fojtíkem, daňovou osobností roku 2020 za státní daňovou sféru

### Portál MOJE daně přináší řadu revolučních funkcionalit

Úvodem nám, pane řediteli, dovolte, abychom vám pogratulovali k významnému úspěchu v soutěži Daňář & daňová firma roku 2020, ve které jste byl oceněn jako daňová osobnost za státní daňovou sféru. Jak toto ocenění hodnotíte?

Určitě si ocenění moc vážím. Vnímám ho i jako uznání toho, že práci, kterou jsem v daňové oblasti celé roky dělal, nezůstala bez povšimnutí. To musí potěšit každého. Na druhou stranu je to i určitý závazek, aby člověk tak zvaně neusnul na vavřínech a stále se posouval dále. Pro zlepšování je stále prostor.

**Při předávání ocenění, které se letos konalo on-line formou, jste zmínil myšlenku, se kterou se mimochodem plně ztotožňujeme, že čím více toho člověk o daních ví, tím hůře se v konkrétních situacích rozhoduje. Jaká oblast je ve vaší práci z tohoto pohledu nejtěžší?**

To asi dle mého názoru úplně nejde jednoznačně definovat. Myslím, že nejtěžší je, když se řeší něco nového. A to pro všechny strany, které se daným ustanovením musí řídit, tedy pro berního úředníka, daňového poradce, auditora, účetního i podnikatele. Zákon nejde napsat kazuisticky a vždy je možné si ho vykládat a pochopit různě. Do obsahu se během jeho tvorby promítají různé požadavky, výjimky a někdy se vychýlí i původní zacílení normy. Dnešní ekonomický a právní svět je hodně složitý a při aplikaci nové právní normy logicky vznikají určitá prázdná místa, která se musí zaplnit výkladem, metodikou. Následně se pak, a to někdy i celkem dost dlouho, čeká, k jakému právnímu názoru na tuto spornou problematiku se přikloní soud. Ten dlouhý čas je daný často tím, že strana, která spor prohrála, pak napadne prvostupňové soudní rozhodnutí kasační stížností, o které rozhoduje Nejvyšší správní soud.

A když je toto umocněno slušnou legislativní dynamikou v oblasti daňového práva, tak tu část bych asi označil, a to pro všechny příjemce daňových norem, jako extrémně složitou. Pak nad řešením člověk přemýšlí, zda výklad nemohl být trochu jiný, a žije v určité nejistotě, zda do daňového světa pustil ten správný názor. Ale právě toto daňové dobrodružství mě na této práci bavilo.

**I když se na Generálním finančním ředitelství věnujete výhradně daňové agendě, jaký je váš pohled na vztah daní a účetnictví?**



***Jiří Fojtík** se narodil v Mostě, kde také stále žije. Je ženatý a má jednoho již dospělého syna. Vystudoval Vysokou školu báňskou v Ostravě, obor Ekonomika a řízení v oblasti surovin. V současné době pracuje jako náměstek ministryně financí, předtím pracoval přes 20 let ve finanční správě na různých pozicích, před nástupem na MF jako ředitel sekce metodiky a výkonu daní na GFR.*

Paradoxně velice kladný. Ono to souvisí s tou předchozí odpovědí. Účetnictví je exaktnější, prostě musí vyjít, že aktiva se rovnají pasívům, a hotovo. Víím, že to trochu zlehčuji, ale ta určitá jistota čísel v účetnictví se mně vždy hodně líbila. Správné pochopení významu účetnictví je pak zásadní pro správné řízení firem a základ daně, který z něj vychází, je pouze jeden z mnoha výstupů, které správně vedené účetnictví firmě poskytuje.

**Co byste označil za největší nešvary české daňové praxe, ať už z pohledu správců daně nebo daňových subjektů? Na čem by tyto strany měly nebo mohly zapracovat?**

Předně je potřeba říci, že většina systému na obou stranách dle mého názoru funguje dobře nebo alespoň přijatelně.

Určitě existují neochotní nebo protivní úředníci, tak jako existují stejné typy lidí na straně účetních nebo poradců. To je ale běžné, i když někdy hodně nepříjemné.

Co by se mělo systémově změnit, je přesvědčit společnost, že už je opravdu čas na frekventovanější elektronickou komunikaci mezi sebou. Úplně nechápu, proč poplatníci tak málo využívají možnosti komunikace přes datové schránky, proč mnoho z nich lpí na podávání daňových příznání v papíru atd. To si myslím, že je cesta, jak zefektivnit výkon správy daní, a to na obou stranách. První vlaštovkou je určitě portál mojedane.cz, který chce poplatníkům, jejich zástupcům nabídnout moderní elektronickou správu daní.

**Období zhruba posledního roku bylo i v daňové oblasti nepochybně významně ovlivněno pandemickou situací, neboť byla přijímána řada daňových opatření, a to i takových, které Finanční správa dříve**



### **neadministrovala. Jak obtížné bylo veškerá opatření zavést do praxe? Která z opatření hodnotíte pro daňové subjekty jako nejvíce prospěšná?**

Ano, je to složité. K těm opatřením, která musela Finanční správa („FS“) zvládnout a která přispěla k částečnému zvládnutí pandemické situace pro podnikatele, bezesporu patří zejména vyplácení kompenzačních bonusů. Jen tak pro zajímavost, k dnešnímu dni (k 16. březnu 2021, pozn. red.) jsme zůřadovali téměř dva miliony žádostí o kompenzační bonus, samozřejmě ve všech vlnách.

Logicky se vše muselo zabezpečit velice rychle, od psaní zákona, přes nastavení IT systému, nastavení procesů uvnitř organizace, metodiky, až po aplikaci pro podávání žádostí či informační podporu pro žadatele.

Vše se pokaždé zvládlo v řádech maximálně dvou, třech týdnů. Všem, kdo na tom pracovali, patří velké poděkování.

Samozřejmě, že určitá část žadatelů byla nespokojená a rozhovory s nimi mnohdy nebyly příjemné, ale FS při vyplácení musí respektovat zákon a ten byl někdy dle mého názoru k některým postiženým příliš přísný a podporu jim nepřiznal (ale ono dohlédnout při psaní zákona na všechny, které pandemie zasáhla, a zároveň držet nějakou hranici, koho už se podpora nemá týkat, je extrémně složité).

### **Vedle koronavirových opatření byl minulý rok spojen také s přijímáním poměrně významných novel daňových předpisů. Jednou z nich byla novela daňového řádu, která s účinností od 1. ledna 2021 mimo jiné zjednodušila proces zahájení a ukončení daňové kontroly. Jak budou podle vašeho názoru nová procesní pravidla v praxi aplikována? Budou se daňové kontroly zahajovat stále na základě předběžné neformální dohody správce daně a daňového subjektu, nebo budou úřady spíše využívat možnost zahájení kontroly bez součinnosti s daňovým subjektem formou doručení oznámení o jejím zahájení?**

Tato oblast daňového práva jde v současné době více za mými kolegy ze sekce právní, ale protože jsem byl přítomen i na několika jednáních např. s Komorou daňových poradců České republiky, tak si dovoluji odpovědět.

Co se týká zahajování daňových kontrol, tak postup nebude nijak dramaticky měněn. Pouze když kontrolovaný subjekt vyjeví vůli, že chce zahajovat daňovou kontrolu formálně, pak se využijí nová ustanovení § 87 daňového řádu a kontrola bude zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly. Ve většině případů ale předpokládám zahajování starým způsobem, tj. správce daně se kontrolovanému subjektu ozve a domluví si termín na zahájení kontroly. Zde pak bude samozřejmě i nějaký časový prostor pro případné podání dodatečného daňového přiznání (to je možná důvod, proč se na to ptáte). Samozřejmě to nemůže platit pro subjekty, které se zahájení daňové kontroly na základě neformální doho-

dy se správcem daně účelově vyhýbají. Na tyto případy zejména pak směřuje vámi zmíněná novela § 87.

### **Finanční správa spustila na konci února nový portál MOJE daně (PMD). S jakou největší překážkou jste se při vývoji tohoto portálu potýkali a co je podle vás jeho největším přínosem pro daňové subjekty?**

Velkých překážek bylo více. Starý IT systém, ze kterého se data vynášejí a sžívají, je značně omezující faktor, který nám neumožňuje z PMD udělat zcela portál 21. století. Tyto limity se těžko překonávaly, aby byla zároveň zachována stabilita systému. Nicméně si myslím, že celou řadu revolučních funkcionalit se nám podařilo připravit.

Pak čas, který byl dán pro spuštění PMD a covid-19, který nám neumožnil např. už při spuštění představit nové daňové formuláře, na kterých se intenzivně pracuje.

Z revolučních funkcionalit je potřeba vyzdvihnout jednoduché přihlášení např. pomocí bank ID, nebo klíče e-governmentu, po kterém se přihlášenému v individualizované zóně zobrazí osobní daňová informační schránka DIS+ i všechny DIS+, ke kterým má nějaké oprávnění např. z titulu statutára s.r.o. či a.s.

Elektronická možnost přidělení přístupu další osobě, která za vás v DIS+ může vyřizovat daňové povinnosti, stojí také za vyzkoušení. Příjemnou novinkou je i to, že po přihlášení do DIS+ je možné odesílat vyplněné písemnosti bez nutnosti elektronického podpisu či přihlašovací úřadů do datové schránky.

### **Plánujete do portálu MOJE daně přidávat ještě nějaké další funkcionality?**

Ano, PMD by se měl v rámci možností dále rozvíjet. Tím, že odcházím na ministerstvo financí, už u toho osobně nebudu, ale kolegové teď dávají dohromady seznam dalších funkcionalit a řadí je dle důležitosti.

To, co je dle mého největší prioritou, je předělání formulářů EPO 2 (to jsou ty stávající) na EPO 3. Začali jsme s formulářem DPFO pro zaměstnance, ten má již dnes nový design, ale hlavně má tzv. laickou nápořevdu a samozřejmě předvyplnění opakujícími se údaji. Budou následovat další formuláře, zejména velký formulář DPFO, který kromě nového designu bude mít též laickou nápořevdu a hlavně i pořádného průvodce pro vyplnění. Tedy takového, který skutečně pomocí šikovných otázek navede poplatníka pouze do kolonek, které se ho týkají. Obdobně to bude i u daně z nemovitých věcí. Předělání pak čeká i ostatní formuláře včetně např. DPPO. Co je ještě stěžejní, že se data předvyplňují do formulářů z posledního vyměření u správce daně tak jako to je dnes zajištěno u daně z nemovitých věcí. U ostatních formulářů to je v současné době pouze z těch, které byly podány elektronicky.

Velkou výzvou bude i zobrazení v PMD celé části elektronického spisu. To také naráží na technické limity, tak uvidíme, jak si s tím kolegové poradí.

**Rozhovor spolu vedeme ještě v době, kdy působíte na Generálním finančním ředitelství jako ředitel sekce metodiky a výkonu daní. V době vydání tohoto rozhovoru už však budete působit na ministerstvu financí jako náměstek pro finanční řízení a audit. S jakými plány v této oblasti na ministerstvo přicházíte? Nebude vám chybět daňová problematika?**

Plány mám stejné jako vždy, když se posouvám na jiný post. Nejprve poznat organizaci, jejíž část je mně svěřena, zjistit silná a slabá místa a na těch slabých pracovat. Poznat nové kolegy a co nejvíce se snažit o kolektivní a týmovou práci. Nebojím se věci řešit a tím se mně větší daří získávat důvěru kolegů, což je pro můj dobrý pocit v práci asi to nejdůležitější.

Co se týká strategičtějších úkolů, tak chci více provázat spolupráci mezi odborem kontroly dotací na MF a na GŘ. Je zde mnoho oblastí, které kolegové mohou mezi sebou více komunikovat tak, aby se kontroly více zefektivnily a nedělala se dvojí práce a dvojí zátěž pro kontrolované subjekty. Velkým tématem je připravovaný

projekt změny zákona o finanční kontrole a dále novela zákona o účetnictví, ve které se určitě promítne i účetnictví státních organizací.

Po daních se mně určitě stýskat bude, ale budu se co nejvíce snažit být s kolegy ve styku, abych se udržoval stále v obstojné daňové kondici.

**Jak se těšíte na spolupráci na novém zákonu o účetnictví, kde budete mít na starost zejména účetnictví vybraných účetních jednotek?**

Určitě hodně. Už jsem s kolegy zahájil intenzivní diskusi nad tím, jak to chceme pojmout. Jsme ale na začátku, tak bych to nerad podrobněji teď představoval. Nicméně počítám, že uděláme dvě varianty přístupu, které bychom určitě rádi podrobili diskusi se svazy, kterých se tato problematika týká. Budeme se snažit udělat něco inovativního a nelze to dělat pouze z naší (spíše akademické) strany, ale potřebujeme nutně znát názory a kritiku i od uživatelů.

Rozhovor vedl Jan Molín

inzerce

# Rödl & Partner

## PRO NAŠI KANCELÁŘ V PRAZE HLEDÁME

CERTIFIKOVANÉHO AUDITORA Ž/M  
ČLENA KOMORY AUDITORŮ ČR  
se znalostí německého nebo anglického jazyka



Právnická firma  
roku 2012–2020

Chcete s námi spolupracovat?

Více informací [www.roedl.com/cz/kariera](http://www.roedl.com/cz/kariera)  
nebo [roedl@roedl.com](mailto:roedl@roedl.com)

## Přeceňování věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů

Je náklad na audit účetní závěrky sestavené za rok 2020 a provedený v roce 2021 nákladem roku 2020 nebo 2021? A je nenároková dotace na nájemné v roce 2020, o jejímž přidělení je rozhodnuto počátkem roku 2021, výnosem roku 2020, nebo 2021? Oblíbeným „ultimátním“ argumentem v těchto diskuzích je princip věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů. Obvykle mylně.

### Zdroj důvěry v princip přiřazování výnosů a nákladů

Důvěra v mocný princip přiřazování výnosů a nákladů je pochopitelná: Za prvé, princip je zmíněn jako vůbec první z účetních principů v zákoně o účetnictví v § 3 odst. 1: *Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí.* Kdybychom se chtěli opřít o systematické výkladové metody, mohli bychom říct, že se patrně jedná o nejdůležitější účetní princip v celém zákoně, když je zmíněn na prvním místě. Na druhou stranu bych však hned dodal, že toto mimořádné místo v zákoně se tomuto principu dostalo spíše náhodou, protože je poměrně nešťastně zamotan do definice účetního období. Navíc zákon o účetnictví díky svému stáří i častým novelizacím není zcela systematicky upořádán. Jednotlivé účetní principy jsou doslova rozesety bez nějaké zvláštní logiky po celé délce jeho textu. Nicméně, explicitní zmínění tohoto principu zákonem ho činí neopomenutelným.

Za druhé, pokud řešíme správné časové vykazání výnosů a nákladů pro účely daně z příjmů, stejný princip nalezneme v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů: *Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.* Pokud je tedy naším cílem nalezení účetního i daňového řešení, je pozice principu přiřazování výnosů a nákladů ještě více upevněna.

Třetí důvod důvěry v tento princip je v podstatě psychologický. Jedná se o užitečný princip, který v účetnictví aplikujeme v podstatě na denní bázi na stovky případů. Díky tomu tento princip automaticky považujeme za univerzální a jeho dodržení za naprostou nezbytnost. Tím dochází k tomu, co je v názvu tohoto článku: přecenění významu tohoto principu.

### Opačný pohled: o zbytečnosti principu přiřazování výnosů a nákladů

Podívejme se nyní na tento princip ze zcela opačné perspektivy: není náhodou princip přiřazování výnosů a nákladů zcela zbytečný, protože výnosy a náklady se *samy od sebe* dějí ve vzájemných souvislostech? Výnos spočívající v tržbě za prodané zboží se odehrává ve stejném momentu, kdy se odehrává náklad spočívající v předání zboží

zákazníkovi. Okamžikem prodeje není datum na faktuře a okamžikem nákladů není datum na výdejce; okamžikem prodeje je dodání zboží. Náklad a výnos není k sobě potřeba „přiřazovat“, vzájemná souvislost je jejich přirozená vlastnost.

Podobně to bude u nájmu tělocvičny (náklad) a pořádání tréninků aerobiku (výnos). Tréninky se musí odehrávat v najaté tělocvičně, výnosy a náklady se opět dějí ve vzájemné souvislosti. Je patrné, že bez daného nákladu (nájmu) se daný výnos (trénink) nemůže uskutečnit.

Princip přiřazování výnosů tedy není pravidlem, kterým se snažíme zkrotit výnosy a náklady. Ve skutečnosti je to naopak: tento princip je prostě jen sepsaný výsledek pozorování chování výnosů a nákladů. Výnosy a náklady se budou odehrávat stejně, ať je tento princip vyjádřen, nebo ne. Těm transakcím je to prostě jedno.

Protože mezi výnosy a náklady je skutečný vztah, mělo by se tomu tak dít i na papíře, tedy v účetnictví. A tak se zrodila kodifikace tohoto principu: princip je vlastně „upozorněním“: pozor, výnosy a náklady se dějí ve vzájemných souvislostech; když to při účtování nebudete respektovat, nebudete mít výnosy a náklady v účetnictví zaznamenané správně.

Nicméně, protože výnosy a náklady spolu souvisí automaticky, není třeba kodifikace v předpisech upravujících účetnictví. V IFRS proto tento princip vůbec nenajdete. Tím neříkám, že není užitečné o něm vědět, do učebnic účetnictví nepochybně patří. Na druhou stranu je ale nutné vědět, že tento princip nás má „pouze“ upozorňovat, abychom něco nepřehlédli. Nesmí docházet k tomu, abychom jeho urputnou aplikací v účetnictví nevyrobili něco, co ve skutečnosti vůbec neexistuje:

Certifikace jakosti na 3 roky za 200 tis. korun. Pocit, že by se pořizovací cena certifikátu měla rozdělit na 3 roky, je mylný.

Zřizovací výdaje v řádech desítek tisíc korun. Pocit, že by zřizovací výdaje neměly zatížit náklady jen jednoho, prvního, roku, je mylný.

Reklama odvysílaná na prodejní akce v příštím roce. Pocit, že reklama by měla být nákladem až v příštím roce, je mylný.

### Vymezení hrací plochy pro princip přiřazování výnosů a nákladů

Princip přiřazování výnosů a nákladů má v českém účetnictví mimořádně silnou pozici ještě z jednoho zásadního důvodu: nemáme definici výnosu a nákladu. Tento princip je tedy pověstným jediným stéblem, kterého se jako tonoucí můžeme chytnout v bezbřehém balastu nepojmenovaných transakcí.

Je poměrně obvyklé, že v českém účetnictví výnosy a náklady intuitivně chápeme tzv. dynamicky. To znamená, že výnosy chápeme jako činnosti pro zákazníka a náklady

chápeme jako spotřebu ekonomických zdrojů (např. práci lidí nebo strojů, tj. mzdy nebo odpisy) za účelem dosažení výnosů. Jak výnosy, tak náklady jsou činnostmi, jejichž finanční efekt prezentujeme ve výkazu zisku a ztráty. „Dynamické“ chápání výnosů a nákladů je představováno právě tím, že je vnímáme jako činnosti.

Princip přiřazování výnosů a nákladů pak zde má své přirozené místo, protože účelem nákladů je dosahování výnosů. To, že náklady reprezentují (a oceňují) snahu potřebnou k dosažení výnosu, v sobě implicitně obsahuje vazbu mezi výnosy a náklady.

Problémem dynamického přístupu k výnosům a nákladům je však to, že zcela ignoruje vazbu výnosů a nákladů na rozvahu, tj. to, že když něco nebude uznáno za náklad v daném období (např. reklama), bude automaticky vykázáno v rozvaze jako aktivum. A to bez ohledu na to, zda se o aktivum opravdu jedná.

Tento problém řeší tzv. statická definice výnosů a nákladů. Zapomeňme na činnosti: výnosy a náklady nejsou nic jiného, než změny aktiv a dluhů. Pokud transakce zvýší rozdíl aktiva a dluhů („čistá aktiva“), jedná se o výnos, pokud ho sníží, jedná se o náklad.

Definice výnosů a nákladů je tedy odvozená z definice aktiv a dluhů. Funguje obráceně, než dynamická definice: co není vznikem aktiva, je náklad, co není vznikem dluhu, je výnos. V tomto pojetí jsou činnosti známé z dynamické definice „pouhou“ příčinou výnosů, nikoli výnosem samotným.

Jsou-li výnosy a náklady definovány jako změny čistých aktiv, princip přiřazování výnosů a nákladů ztrácí zcela na významu. Náklad a výnos nastávají v okamžiku změny čistých aktiv. Ve hře na určování okamžiku, kdy nastal výnos a náklad pro něj nezůstává žádný prostor. Ve skutečnosti to je ještě horší: dynamické pojetí spojené s principem přiřazování výnosů a nákladů může vést k odlišným výsledkům. A to je ten pravý důvod, proč tento princip byl v IFRS opuštěn.

### **Statické nebo dynamické pojetí výnosů a nákladů?**

Statické a dynamické pojetí výnosů a nákladů se liší v tom, zda definičně vycházíme z toho, co se děje nyní, nebo co se bude dít v budoucnosti. Princip přiřazování výnosů a nákladů říká: co nesouvisí s tímto obdobím by mělo být časově rozlišeno – např. certifikace kvality na 3 roky. Statický přístup naproti tomu říká, co není aktivem, tj. co nepředstavuje budoucí výnosy, jejichž dosažení je pod kontrolou účetní jednotky, musí být náklad nyní. Proto certifikace kvality musí být nákladem nyní, protože se nejedná o aktivum: certifikace kvality žádné výnosy generovat nedokáže. Certifikace není ani majetek v civilně-právním smyslu slova, takže ani tento pohled nepomůže.

Protože v českém účetnictví vedle definice výnosů a nákladů chybí i definice aktiv a dluhů, není úplně jednoduché určit, která definice (statická nebo dynamická) má hlavní slovo.

Domnívám se, že se jedná o statickou definici, i když, jak

už jsem psal, většina účetních intuitivně tíhne spíše k dynamické definici a tím také k nepřiměřenému protežování principu přiřazování výnosů a nákladů.

Primariát statické definice vychází především z alespoň příkladných definic aktiv (včetně negativních vymezení). Díky § 6 odst. 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb. tak na jisto víme, že certifikáty kvality ani reklamu nelze vykazovat jako nehmotná aktiva. Totéž platí i pro zřizovací výdaje.

Poměrně zásadní roli hrají definice dluhů a pohledávek převzaté z civilního práva. K tomu se váže řada rozsudků Nejvyššího správního soudu. V případě výnosů z pojistného plnění soud rozhodl, že výnos lze vykázat pouze tehdy, existuje-li pohledávka. Náklady lze vykázat pak pouze tehdy, vznikl-li vymahatelný dluh. Tento závěr obsahují také poměrně známé rozsudky z oblasti časového rozlišení bonusů.

To, že české účetnictví zcela nepodléhá statické definici, pak naznačují především komplexní náklady příštích období, které jsou vskutku obskurní položkou. Tato položka opravdu může posloužit k tomu, aby náklady byly „zadrženy“ v rozvaze, aniž by se jednalo o smysluplná aktiva.

Na druhou stranu, závazková metoda výpočtu odložené daně naopak jasně naznačuje, že české účetnictví je zcela kompatibilní se statickou definicí výnosů a nákladů.

### **Účel principu přiřazování výnosů a nákladů**

Někdy mívám pocit, že řada lidí se domnívá (i na základě výše zmíněného ustanovení zákona o účetnictví), že cílem účetnictví (nebo aspoň účetních) je dodržet princip přiřazování výnosů a nákladů.

To není pravda. Cílem účetnictví není přiřazovat výnosy a náklady (které jsou notabene ve vztahu automaticky), nýbrž podávat užitečné a smysluplné finanční informace o účetní jednotce.

Jinak řečeno, výnosy a náklady k sobě v účetnictví nepřijazujeme, abychom dosáhli přiřazovací nirvány (dokonalosti), ale abychom vypočetli výsledek hospodaření, který bude odrážet, co se ve skutečnosti děje. Princip přiřazování výnosů a nákladů není „principem pro princip“, není prostě jen pravidlem, které je třeba slepě dodržovat.

Účetní principy jsou hierarchicky uspořádány. Na vrcholu je snaha o podání užitečné finanční informace. Protože tento princip (spíše cíl) je až příliš obecný, rozpadá se na řadu dalších principů, které tomuto cíli napomáhají. Takovým „nižším“ principem je i princip přiřazování výnosů a nákladů, který, jak bylo uvedeno, „jen“ upozorňuje na důležitou vlastnost výnosů a nákladů. Nicméně, skrz tento princip stále míříme na užitečné a smysluplné vykazování. Přiřazování výnosů a nákladů tedy není samoúčelné a už vůbec není konečným cílem či naplněním smyslu účetnictví.

### **Chybějící „přiřazení“ výnosů a nákladů: chyba, nebo správný postup?**

V případě auditu účetní závěrky sestavené za rok 2020, který byl provedený v roce 2021, princip přiřazování výnosů a nákladů může vést k závěru, že se jedná o náklad

roku 2020 a že by například mohlo být vhodné vytvořit dohadnou položku pasivní. To však není akceptovatelné, protože účetní jednotka za službu (audit), která ještě nebyla provedena, nic nedluží. Protože dluh nevznikl v roce 2020, ani náklad nemůže být vykázán v roce 2020.

Na první pohled se může zdát, že by mohlo být vhodné vykázat náklad na audit už v roce 2020, abychom dostali „čistější“ zisk za rok 2020: stejně jako daň za rok 2020 je nákladem tohoto roku, tak by mohl být i audit. Čistější zisk v tomto případě však bude znamenat nepravdivý zisk.

## Hugo a Sally se opět baví o detailním testování

### 4. Dokumentace

Jak je na tom náš nový asistent s dokumentací prováděných detailních testů?

Některé návyky má dobré. Všechny testované položky vzorku dokumentuje precizně v tabulkách.

Takže je zvyklý uvádět identifikační čísla účetních zápisů, popisy, částky, období a další detaily?

Ano. Dobře rozlišuje, co jsou údaje z účetnictví, které ověřujeme, a co naopak údaje námi zjištěné z prvotních dokladů, které slouží jako důkazní informace.

A dokumentuje dobře i co je cílem daného testu, jaké riziko a jaká tvrzení chceme pokrýt?

To není jeho nejsilnější stránka. Zapomíná dokumentovat i takové samozřejmosti, jako je identifikace testovaného účtu, z jaké populace vybíráme vzorek a co je jednotkou vzorku.

A co dokumentace, jak stanovil velikost vzorku a popis metody výběru?

Nebyl zvyklý to dokumentovat. Ale když jsme se chvíli bavili o principu reprezentativního výběru, pochopil, jak důležitý tento popis je. Sám uznal, že když na základě vzorku činí závěr o celém účtu, je nutné, aby byl proces výběru dobře popsán.

Jak zaznamenává výsledek testu položky vybraného vzorku?

Ke každé testované položce psal jen OK. Tak jsem ho trochu potrápil. Začal jsem se ho vyptávat, co to vlastně znamená. Při vysvětlování se do toho trochu zamotal. Nakonec si sám nebyl jistý, co vlastně na vybraných dokladech všechno kontroloval.

Takže pochopil, proč je tak důležitý dobrý popis postupu ověření?

Myslím, že ano. A zmínil se, že až jednou bude mít svého asistenta, bude takovou dokumentaci chtít, aby si jeho práci mohl dobře zkontrolovat.



Auditorská služba byla zkonsumována v roce 2021, dluh zaplatit za ni vzniká také v roce 2021. To je realita. V podstatě umělé přesunutí nákladu do roku 2020 zakryje, co se doopravdy dělo v roce 2020 a 2021. A jak by to teprve bylo absurdní, kdyby se prováděl audit tři roky starého účetního období.

V daném případě je nutné si uvědomit, že „přiřazení“ nákladu na službu do roku 2020 nijak nepřispěje k lepšímu účetnímu výkaznictví. Naopak dojde k tomu, že dění, které se ve skutečnosti odehrává, bude v účetnictví přesunuto někam jinam, „aby byl dodržen princip“. To nedává smysl.

Podobně to je s dotacemi. Pokud je o nenárokové dotaci na náklady za rok 2020 rozhodnuto až v roce 2021, bude dotace výnosem roku 2021. V opačném případě by muselo dojít k vykázání neexistující pohledávky. Vykázání výnosu v roce 2021 také jasně ukazuje, že v roce 2021 účetní jednotka něco získala. Co na tom, že v roce 2020 vykáže třeba ztrátu a v roce 2021 zisk? Na tom přece není nic špatného. V prvním roce se jí opravdu dařilo špatně a ve druhém roce dostala „dárek“ od státu. To je fakt a „přiřazení“ výnosů a nákladů tak, aby se to potkalo v jednom roce, nemá žádného významu – naopak, spíše to situaci vykreslí finančně chybně. To, že důvodem přidělení dotace je něco, co se stalo v roce 2020, z dotace nedělá výnos v roce 2020. Zisk má vypovídat o úspěšnosti podnikání a v tomto případě úspěchu (získání dotace) bylo dosaženo v roce 2021. Dárek obdrženy v roce 2021, protože v roce 2020 se mi vedlo špatně, nemůže být výnosem roku 2020 jen kvůli jeho zdůvodnění.

V přechodím odstavci je důležité si všimnout slova „nenárokové“. V takovém případně opravdu pohledávka neexistuje. U dotací je tedy nutné zkoumat, zda se náhodou nejedná o případ, že dotace, bude-li žádost podána a budou-li splněné dotační podmínky, bude vždy poskytnuta (tj. bude nároková). V takovém případě výnos bude vznikat v okamžiku podání žádosti (nikoli v roce nákladů, na jejichž uhrazení má dotace například sloužit). Dotační problematiku blíže popisuje interpretace Národní účetní rady č. 14.

### **Most mezi principem přiřazování výnosů a nákladů a statickým přístupem**

Ještě jednou se vrátím k problematice (mzdových) bonusů. Jak už bylo uvedeno, dokonce Nejvyšším správním soudem bylo vyjudikováno, že náklad na manažerský bonus za rok 2020, který je vyplácen v roce 2021, může být nákladem, pouze vznikl-li dluh vůči uvedeným manažerům v roce 2020. Pokud je např. na zcela volné úvaze představenstva, zda zpětně bonus za předchozí rok poskytne, jedná se o náklad v tom roce, kdy bylo toto rozhodnutí učiněno. Zdůvodněno je to tak, že v daném případně se spíše jedná o „dárek“, o kterém bylo rozhodnuto v roce 2021, než o odměnu za práci manažerů za rok 2020, protože oni nemohli pracovat a podávat výkony za tuto odměnu, když její získání svou prací nemohli ovlivnit (protože se v daném případě jedná o nenárokový bonus).

To však nemusí být vždy pravda. Manažeri mohou pracovat s vysokým nasazením s vidinou získání nenárokového bonusu. Pak takový bonus ovšem skutečně je odměnou za jejich služby dodané v roce 2020. Za účelem řešení tohoto paradoxu (náklad skutečně má patřit do 2020, ale dluh tam z právního pohledu není), IFRS uznávají tzv. constructive obligations (mimosmluvní závazky). Tato situace nastane, pokud účetní jednotka vytvoří v někom očekávání, že bude jednat daným způsobem (tj. že za dobrou práci poskytne bonusy), a to takovým způsobem, že je pro ni prakticky nemožné takovým očekáváním nedostát (protože by například ztratila klíčové lidi). V takovém případě vidíme, že účetní jednotce vzniká faktický dluh, který splňuje definici dluhu v účetní teorii, tj. nevyhnutelnost budoucího plnění. Tento dluh v účetním smyslu slova pak zajišťuje vznik nákladu, který je sice postaven na statické definici výnosů a nákladů, ale zároveň perfektně přiléhá i k dynamické definici a principu přiřazování výnosů a nákladů. Takový dluh by měl být vykázán i v českém účetnictví, protože zcela vyhovuje definici rezervy v zákoně o účetnictví. K danému mimosmluvnímu závazku lze dále uvést, že se může docela dobře stát i právně vymahatelným, protože civilní právo (v novém občanském zákoníku) umí pracovat s odpovědností za vyvolaná očekávání a předsmulvni odpovědností. Nicméně tyto instituty mají svou budoucnost v českém prostředí spíše před sebou.

V oblasti hranice mezi náklady a aktivy je mimořádně důležité vymezení nehmotných aktiv a stanovení pravidel pro vykazování interně generovaných aktiv. Jen poté může statický přístup k výnosům a nákladům zcela (a rozumně) nahradit princip přiřazování výnosů a nákladů.

### **Závěrem**

Závěrem bych rád zdůraznil tři věci:

Za prvé, princip přiřazování výnosů a nákladů není principem pro princip. Jeho aplikace musí být rozumná a musí vést k užitečnějšímu vykazování, které lépe odráží, co se v účetní jednotce doopravdy děje. Úporné přiřazování výnosů a nákladů tomu může být na škodu.

Za druhé, existuje řada transakcí, kde aplikace principu přiřazování výnosů a nákladů může vést k řešením, které bude možné realizovat jen za strpění vzniku nesmyslů v rozvaze (vykazování neexistujících aktiv nebo dluhů). Vznik neopodstatněných položek v rozvaze je nepřijatelný a to vymezuje, kam až princip přiřazování může zajít.

Konečně, z legislativního pohledu je princip přiřazování zbytečný, protože vazba mezi výnosy a náklady je jejich přirozenou vlastností. A možná více důležité je, že může vést k řešením, která nejsou kompatibilní se statickou definicí výnosů a nákladů a tudíž s definicí aktiv a dluhů. Proto tento princip není uveden mezi účetními principy v IFRS. Nicméně je důležité tento princip znát a rozumět mu. Je to dobrý sluha, ale špatný pán.

**Jiří Pelák**

## Přehled aktuálních koronavirových opatření v oblasti daní

Koncem loňského i v průběhu letošního roku byla vydána řada opatření týkajících se daní, která souvisejí s pandemií nového typu koronaviru. Podstatná část těchto opatření byla realizována rozhodnutím ministryně financí. V následujícím přehledu jsou některé z nich uvedeny a stručně okomentovány.

Opatření	Stručný obsah	Zdroj
Prominutí DPH u testů a očkovacích látek na/proti onemocnění covid-19	Prominutí DPH v období od 16. prosince 2020 do 31. prosince 2022 u dodání: a) diagnostických zdravotnických prostředků in vitro pro testování na onemocnění covid-19 a b) schválených očkovacích látek proti onemocnění covid-19	Finanční zpravodaj č. 35/2020
Prominutí úroků z prodlení a záloh na daň silniční u vybraných daňových subjektů	U vybraných daňových subjektů dotčených pandemií koronaviru se promíjejí: a) úroky z prodlení vzniklé na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2020 až březen 2021 (včetně čtvrtletních zdaňovacích období) za podmínky, že daň bude zaplacena nejpozději do 16. srpna 2021, b) úroky z prodlení vzniklé na dani silniční za zdaňovací období roku 2020 za podmínky, že daň bude zaplacena nejpozději do 16. srpna 2021, c) zálohy na daň silniční splatné dne 15. dubna 2021. Pro prominutí je nutné, aby daňový subjekt oznámil správci daně, že splňuje podmínky stanovené v rozhodnutí (že je dotčen pandemií koronaviru).	Finanční zpravodaj č. 38/2020
Prominutí některých správních poplatků	Dochází k plošnému prominutí správních poplatků za přijetí vyjmenovaných žádostí (například žádost o prominutí úroku z prodlení, žádost o potvrzení bezdlužnosti atp.) v období od 1. ledna 2021 do 16. srpna 2021.	Finanční zpravodaje č. 38/2020 a č. 6/2021
Akcesorické prominutí některých úroků	Daňovým subjektům, kterým bylo na základě jejich individuální žádosti povoleno posečkaní daně nebo rozložení její úhrady na splátky z důvodů souvisejících s pandemií koronaviru, se promíjejí úroky z prodlení a úroky z posečkané částky, pokud vznikly v období od 1. ledna 2021 do 16. srpna 2021.	Finanční zpravodaj č. 38/2020
Kompenzační bonus pro rok 2021	Byl přijat zákon, který upravuje (v pořadí již třetí) kompenzační bonus pro OSVČ, společníky malých s.r.o. a zaměstnance pracující na DPP a DPČ s účastí na nemocenském pojištění. Obecnou podmínkou pro výplatu mimo jiné je, že došlo k poklesu tržeb z prodeje výrobků, zboží a služeb o více než 50 % ve vztahu k tzv. srovnávacímu období. Výše bonusu činí nově 1 000 korun denně (až na výjimky).	zákon č. 95/2021 Sb.
Prominutí DPH u respirátorů	Dochází k prominutí DPH v období od 3. února 2021 do 3. června 2021 u dodání respirátorů s parametry třídy ochrany minimálně FFP2, KN95 nebo N95 a vyšší.	Finanční zpravodaje č. 8/2021 a č. 16/2021
Prominutí sankcí za pozdní podání přiznání k DPH a zaplacení daně za měsíc únor 2021	Promíjejí se sankce týkající se: a) pozdního podání přiznání k DPH a kontrolních hlášení za měsíc únor 2021 a b) pozdního zaplacení DPH za měsíc únor 2021, vždy za podmínky, že daná povinnost bude splněna do 15. dubna 2021.	Finanční zpravodaj č. 13/2021

<p>Prominutí sankcí za pozdní podání přiznání k daním z příjmů za kalendářní rok 2020</p>	<p>Promíjejí se sankce týkající se:</p> <p>a) pozdního podání přiznání k dani z příjmů fyzických, resp. právnických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2020, které mělo být podáno v základní (tříměsíční) lhůtě do 1. dubna 2021 a</p> <p>b) pozdního podání přiznání k dani z příjmů fyzických, resp. právnických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2020, které mělo být podáno v čtyřměsíční lhůtě do 3. května 2021, vždy za podmínky, že daňové přiznání nebude podáno o více než měsíc později, tedy bude podáno do 3. května 2021 (v prvním případě), resp. do 1. června 2021 (ve druhém případě).</p> <p>Uvedené pravidlo se analogicky použije i na:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• úroky z prodlení vyplývající z pozdního zaplacení daně,</li> <li>• pozdní oznámení osvobozených příjmů, které podávají fyzické osoby podle § 38w zákona o daních z příjmů,</li> <li>• dodatečná daňová přiznání za rok 2019, která je nutné podat v souvislosti s úpravami základu daně podle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů (například z důvodu změny způsobu uplatňování daňových výdajů).</li> </ul>	<p>Finanční zpravodaj č. 16/2021</p>
---	--	--------------------------------------

Jan Molín

## Účetnictví nestátních neziskových organizací za rok 2020 s ohledem na změny v oblasti hmotného majetku v zákoně o daních z příjmů

V zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, došlo od 1. ledna 2021 ke změně ve výši limitů pro posuzování (odpisovaného) hmotného majetku s tím, že pro povinné daňové odpisování je nově stanovena hranice 80 tis. korun. U majetku, který byl pořízený od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2020, se může poplatník rozhodnout, zda využije původní limit (40 tis. korun) či nový. V případě nestátních neziskových organizací, které v souladu s prováděcí vyhláškou č. 504/2002 Sb. samy volí limit pro posouzení hmotného majetku jako dlouhodobého, tak vyvstává otázka, zda a jak aplikovat změnu do roku 2020.

Pro účely daně z příjmů je naprosto v souladu s platnými předpisy klasifikovat hmotný majetek podle nového limitu 80 tis. korun již v roce 2020. Je to možnost, nikoliv povinnost.

Nicméně z pohledu účetnictví a tedy i výkaznictví jsou důležité účetní zásady a principy promítnuté do účetních metod, které vedou k tomu, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace. Jednou z účetních zásad je také stálost účetních metod (konzistentnost), která zaručuje srovnatelnost v čase. Pro změnu musí mít účetní jednotka důvod a nesmí být bezúčelná. Stanovení limitu pro klasifikaci dlouhodobého hmotného majetku patří mezi rozhodnutí účetní jednotky deklarované ve vnitřních směrnících i v příloze v účetní závěrce.

Účetní jednotka samozřejmě může mít důvod pro navýšení limitu pro klasifikaci dlouhodobého hmotného majetku, který může být obdobný jako u tvůrců novely zákona o daních z příjmů, tedy že v posledních letech, kdy se limit neměnil, došlo k zásadnímu nárůstu cen. A je pochopitelné, že takovou změnu nyní provede od 1. ledna 2021. Nicméně těžko bude obhajovat změnu zpětně od 1. ledna 2020, když účetní jednotka původní postup po celé účetní období používala. Zpětnou změnu pro klasifikaci dlouhodobého majetku od 1. ledna 2020 nelze v určitých specifických případech vyloučit, nicméně ve většině případů nepůjde o postup, který by byl v souladu s účetními zásadami a principy.

Upozorňujeme však, že pokud účetní jednotka v účetnictví roku 2020 použila pro klasifikaci dlouhodobého hmotného majetku limit nižší než 80 tis. korun, pak daňovým nákladem se nestává celá pořizovací cena, ale pouze účetní odpisy (viz ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) bod 1. zákona o daních z příjmů).

Analogické závěry se potom týkají i nehmotného majetku, tedy kategorie, která byla ze zákona o daních z příjmů poslední novelou provedenou tzv. daňovým balíčkem zcela vypuštěna.

Miroslava Nebuželská



## Aktualizovaný příklad formuláře pro auditní postupy týkající se odhadů

Oddělení metodiky ve spolupráci s výborem pro metodiku auditu KA ČR aktualizovalo příklad formuláře pro dokumentaci auditních postupů v oblasti účetních odhadů obsažený v příručce pro provádění auditu zveřejněné na stránkách KA ČR. Tento aktualizovaný příklad formuláře zohledňuje požadavky revidovaného ISA 540 „*Audit účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce*“ s ohledem především na potřeby auditů malých a středních účetních jednotek, které nemají komplexní odhady. Postupy

uvedené v tomto formuláři zahrnují všechny tři fáze auditu tj. identifikace a vyhodnocení rizik, provádění testů věcné správnosti a procedury před vydáním zprávy auditora. Revidovaný ISA 540 je účinný pro audity účetních závěrek za období počínající 15. prosince 2019 nebo po tomto datu. Auditor by si měl před použitím tohoto formuláře v auditním spise nastudovat celý revidovaný standard tak, aby zajistil soulad svých postupů a jejich dokumentace s jeho požadavky.

oddělení metodiky KA ČR

## Co najdete v e-příloze č. 4/2021

### 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 [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

### OBSAH

- Nová pravidla pro právnické osoby jako členy voleného orgánu
- Zrušení funkce statutárního ředitele u akciových společností v důsledku novely zákona o obchodních korporacích
- Povinnost licence ČNB pro poskytovatele crowdfundingového financování
- Kybernetická bezpečnost a péče řádného hospodáře Překonání bezpečnostního opatření (hesla) k účtu FACEBOOK coby trestný čin
- Právo subjektu údajů na přístup k osobním údajům nejen ve veřejné správě
- Uplatnění námitky započtení nejisté a neurčité pohledávky v soudním řízení
- Úroky z prodlení mezi podnikateli a dobré mravy
- Ochrana proti druhotné platební neplatnosti

-ab-



## AUDITOR č. 4/2021

ročník XXVIII

### REDAKCE

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

### REDAKTORKA

Bc. Aneta Čermáková

### REDAKČNÍ RADA

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

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

### VYDÁVÁ

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

Vydávání povoleno MK ČR 6934  
ISSN 1210-9096

### INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

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

### TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

### OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

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

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

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

© Komora auditorů ČR