

AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 1/2022

Téma: Novinky v daních



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

Obsah

AKTUALITY

Nominujte kandidáty do volených orgánů KA ČR	2
Metodická pomůcka k uplatňování Etického kodexu	2
Tištěná příloha: Obsah XXVIII. ročníku časopisu Auditor (2021)	3
Vyúčtování a pohyblivý příspěvek pro rok 2022	3
Příklad zprávy auditora k zahajovací rozvaze	4
Zveřejněny další ukázky ze spisu auditora	4
Jak na zapomenuté heslo na webu KA ČR	5
Fixní příspěvky byly splatné do 31. ledna 2022	5

TÉMA ČÍSLA – Novinky v daních

Editorial	6
Daňové novinky a aktuality u daně z příjmů fyzických osob (Matěj Nešleha)	7
Nová možnost zveřejnění účetní závěrky prostřednictvím podání u správce daně z příjmů (Tomáš Jaroš)	12
Důležité judikáty k daním z příjmů (Jana Skálová, Mariana Peprníčková)	18
Novinky v DPH od roku 2022 (Hana Zídková)	24
Zdravotní pojištění v roce 2022 (Tomáš Červinka)	28
Rozhovor s Petrou Pospíšilovou I v oblasti daňového poradenství je tlak na profesní etiku	32

NA POMOC AUDITORŮM

Hugo a Sally se baví o oceňování finančních investic	10-11, 14, 20-21
--	------------------

RECENZE

Zákon o daních z příjmů – Komentář	35
--	----

Toto číslo vyšlo **8. 2. 2022**

Změny ve zkouškovém systému od 1. ledna 2022



Monika Randáková

Již koncem roku 2018 začal nově zřízený výbor pro vstup do profese společně s výborem pro auditorské zkoušky pracovat na úpravě zkušebního řádu KA ČR s cílem, aby tento vnitřní předpis odrážel měnící se požadavky na znalosti a schopnosti uchazečů připravujících se na vstup do auditorské profese. Záměrem této úpravy, kterou sněm auditorů schválil v polovině roku 2021, nebylo zpřísnit podmínky a rozšířit okruh znalostí a dovedností pro uchazeče o vstup do našich auditorských řad, ale více přizpůsobit obsah jednotlivých dílčích částí auditorské zkoušky potřebám auditorské činnosti. Proto byla nově zavedena tzv. modularita neboli uspořádání jednotlivých dílčích částí auditorské zkoušky do tří modulů. Zároveň došlo ke snížení celkového počtu dílčích částí auditorské zkoušky z dosavadních dvanácti na jedenáct.

Do prvního modulu jsou zařazeny ty části auditorské zkoušky, které představují základní strukturu znalostí z jiných oborů, které ale auditori využijí při výkonu své profese. Druhý modul obsahuje dílčí části, jež jsou zaměřeny na samotný proces provádění auditu, kam patří jak znalost jednotlivých auditorských standardů, tak i schopnost pracovat s datovými soubory a využívat statistické metody. Poslední třetí modul je zaměřen na komplexní či specifické transakce, při jejichž řešení by uchazeči měli využít a aplikovat znalosti z předchozích modulů včetně auditorského posouzení dané situace.

Činnost výboru pro auditorské zkoušky byla tedy v druhé polovině

roku 2021, kromě běžné agendy, zaměřena ve spolupráci s jednotlivými garanty na úpravu sylabů dílčích částí auditorské zkoušky a přizpůsobení obsahu kurzů pořádaných před auditorskou zkouškou. Vzhledem k tomu, že zákon o auditorech v § 8 odst. 7 umožňuje za určitých podmínek osvobodit uchazeče od dílčí části auditorské zkoušky, v současné době v důsledku změny obsahu většiny sylabů dokončujeme práce na materiálu ve spolupráci s Fakultou financí a účetnictví VŠE Praha a s profesními organizacemi (ACCA, ICSÚ, KDP ČR, ICAEW), na základě kterého bude možné již bez následného podrobného posouzení uznat a osvobodit uchazeče od příslušné dílčí části auditorské zkoušky.

Další významný úkol, který před námi v roce 2022 stojí, souvisí s elektronizací zkoušek. Naším cílem je postupně převést všechny dílčí části auditorské zkoušky z písemné papírové podoby na elektronickou verzi. Pilotně jsme to již koncem roku 2021 odzkoušeli u zkoušky Auditing II a budeme v tom postupně pokračovat tak, aby zkouškový systém KA ČR i nadále zajišťoval objektivitu hodnocení zkoušek a reflektoval i moderní trendy při jejich průběhu.

Věříme, že provedené obsahové změny dílčích částí auditorské zkoušky přispějí k lepší připravenosti uchazečů na profesi auditora a že se stanou základním nástrojem pro udržení kvality auditorské činnosti. Reakci auditorské obce na realizované úpravy zkouškového systému budeme sledovat a vyhodnocovat, abychom auditorskou profesi udrželi kvalitní a atraktivní i pro nové uchazeče.

Monika Randáková
předsedkyně Výboru
pro auditorské zkoušky KA ČR

Nominujte kandidáty do volených orgánů KA ČR

Sněm v příštím roce bude volit členy všech volených orgánů KA ČR. Volební komise stanovila termín 25. března pro přijímání návrhů na kandidáty.

Formuláře pro návrhy kandidátů do volených orgánů jsou ke stažení na webových stránkách komory www.kacr.cz v sekci Pro členy/Sněmy. Upozorňujeme, že kandidáty do volených orgánů komory mohou navrhnout pouze auditori zapsaní v rejstříku Komory auditorů ČR.

Návrhy na kandidáty je třeba předat volební komisi na adresu Komory auditorů ČR (Opletalova 55, 110 00 Praha 1), při zaslání poštou je rozhodující datum uvedené na poštovním razítku, v ostatních případech je to datum doručení na komoru.

Návrh musí obsahovat souhlas kandidáta s kandidaturou a zároveň i souhlas kandidáta se zveřejněním údajů specifikovaných v § 3 odst. 2 Volebního řádu sněmu tak, aby nedošlo k porušení zákona č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů, ve znění pozdějších předpisů. Tyto údaje budou otištěny v seznamu kandidátů do volených orgánů a zaslány všem auditorům. Prosíme o vyplnění všech požadovaných údajů tak, aby byla kandidátka platná a navržený kandidát mohl být zařazen na kandidátní listinu.

Od posledních voleb také platí možnost navrhnout kandidáty na dvou kandidátních lístcích, což

umožňuje navrhnout kandidáta bez fyzického setkání s ním. Do jednoho formuláře doplní navrhovatel iniciály kandidáta a svůj podpis a do druhého vyplní příslušné údaje a podpis sám kandidát. Návod je také zveřejněn na webu v sekci Pro členy/Sněmy.

Do voleného orgánu komory podle § 32 odst. 2 zákona o auditorech může být zvolen statutární auditor, který nemá v době konání voleb pozastavený výkon auditorské činnosti.

Miroslav Kodada

předseda Volební komise Komory auditorů ČR

NÁVRH KANDIDÁTA DO VÝKONNÉHO VÝBORU KA ČR

Za kandidáta do Výkonného výboru KA ČR, který bude volen na XVIII. sněmu KA ČR, navrhuji
mít zvoleno auditora/ku a v souladu s ust. § 3 volebního řádu uvádím podrobnější údaje:
Jméno a příjmení kandidáta ev. č.

Bydliště
Společná charakteristika kandidáta:
• odborná praxe
• výkon auditorské činnosti (smažte x) OSVČ Zaměstnanec:
• znalost anglického jazyka
• jiná odborná činnost (publikační, pedagogická, vědecká)

Pozn.: V případě nedostatku místa pokrýváte v příloze:
V dne
Jméno a příjmení navrhovatele ev. č.
Podpis

Vykřídění kandidáta:
Přihlašuji, že souhlasím se svou kandidaturou do Výkonného výboru KA ČR na čtyřleté funkční období a se zveřejněním údajů stanovených v § 3 volebního řádu v přiložené kandidátce, který bude zaslán všem auditorům.
Jméno a příjmení kandidáta ev. č.
Podpis

Návrh zasílejte volební komisi na adresu Komory auditorů ČR.
Navrhovat kandidáty a kandidovat do orgánů komory mohou pouze statutární auditori (§ 8 statutu a § 5 volebního řádu).

Návrh zasílejte volební komisi na adresu Komory auditorů ČR.
Navrhovat kandidáty a kandidovat do orgánů komory mohou pouze statutární auditori (§ 8 statutu a § 5 volebního řádu).

Návrh zasílejte volební komisi na adresu Komory auditorů ČR.
Navrhovat kandidáty a kandidovat do orgánů komory mohou pouze statutární auditori (§ 8 statutu a § 5 volebního řádu).

Metodická pomůcka k uplatňování Etického kodexu

Na webových stránkách KA ČR byla zveřejněna metodická pomůcka¹, která je oficiálním výkladem Mezinárodního etického kodexu pro auditory a účetní odborníky včetně Mezinárodních standardů nezávislosti schváleného XXVI. sněmem KA ČR 20. listopadu 2018 (dále jen „Etický kodex“). Metodická pomůcka má podobu Etického kodexu, do kterého jsou vložena doplnění:

- z roku 2019 vyznačené fialovou barvou, jedná se o doplněné oddíly 250, 340, 420 a 906 týkající se poskytování a přijímání pozornosti včetně darů a pohostinnosti;
- z roku 2021, kdy došlo ke dvěma novelizacím, které jsou pro lepší orientaci vyznačeny ve formátu sledování změn.
- První novela přinesla revizi ustanovení části 4B Etického kodexu týkající se nezávislosti u ověřovacích zakázek, u nichž ověřovaná skutečnost pokrývá určité období, a odráží také změny terminologie a pojmů použitých v mezinárodním standardu pro

ověřovací zakázky ISAE 3000 (revidované znění). Novela vstoupila v platnost v červnu 2021.

- Druhá novela přinesla revizi částí 1 a 2 Etického kodexu podporující postavení, působení a přístup, který se očekává od auditorů/účetních odborníků. Novela vstoupila v platnost v prosinci 2021.

Tato pomůcka se všemi popsány i plánovanými změnami, tj. revize ustanovení týkajících se odměňování auditora v kontextu jeho nezávislosti, dále revize oddílů, které upravují to, za jakých podmínek může auditor svým auditním klientům poskytovat služby, které nemají charakter ověřování, a také doplnění nového oddílu, který bude upravovat nestrannost osoby provádějící kontrolu kvality zakázky, bude předložena v roce 2022 ke schválení XXVIII. sněmu KA ČR. Do té doby komora auditorům doporučuje řídit se touto metodickou pomůckou.

Výbor pro správu profese KA ČR

¹ <https://www.kacr.cz/eticky-kodex-komory-auditoru-cr>

Tištěná příloha: Obsah XXVIII. ročníku časopisu Auditor (2021)

Součástí tohoto čísla je příloha Obsah XXVIII. ročníku časopisu Auditor. V první části této přílohy je chronologicky řazený přehled všech článků zveřejněných v časopise a e-příloze v roce 2021. Na konci najdete přehled věcných a jmenných zkratk a přehled témat jednotlivých čísel časopisu od roku 2012.

Na webu www.kacr.cz pod záložkou Vzdělávání a publikace – Časopis Auditor – Vyhledávání článků publikovaných v časopise Auditor je pro členy komory k dispozici program, s jehož pomocí lze po rozbalení vyhledávat jednotlivé články publikované v časopise a e-příloze od roku 2004, a to podle jména autora či jeho značky nebo podle věcného zaměření či zkratky.

Jednotlivé články publikované v časopise Auditor lze také vyhledávat fulltextově na webu komory, kde je veřejně přístupná elektronická verze všech čísel vydaných od roku 2001 včetně mimořádných příloh.



Elektronická příloha časopisu, tzv. e-příloha, je k dispozici pouze pro členy komory.

-vk-

Vyúčtování a pohyblivý příspěvek pro rok 2022

Jako každý rok i letos je třeba do 31. března podat dle § 3 příspěvkového řádu KA ČR **vyúčtování příspěvků**. Toto vyúčtování podávají na komoru všichni auditoři a auditorské společnosti. Příspěvky na činnost komory jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši stanovené příspěvkovým řádem.

Splatnost pohyblivého příspěvku pro rok 2022 je dle § 4 odst. 2 příspěvkového řádu do 30. června 2022. Základem pro výpočet pohyblivého příspěvku jsou v souladu s příspěvkovým řádem příjmy (tržby) bez DPH dosažené v předchozím roce, tedy v roce 2021, za auditorské služby konané na území České republiky.

Sazba pohyblivého příspěvku je stanovena podle příspěvkového řádu na 0,5 % z uvedeného základu.

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

Druhou možností je využít formulář vyúčtování příspěvků, který naleznete rovněž na webových stránkách komory www.kacr.cz v části Pro členy, sekce Formuláře, kde si jej lze stáhnout a po vyplnění zaslat komoře e-mailem na adresu pagacova@kacr.cz (even. kacr@kacr.cz) nebo ho lze zaslat do datové schránky KA ČR či poštou. Do časopisu Auditor se formuláře již nekládají.

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

Pokud vypočtená výše pohyblivého příspěvku zaokrouhlená na celé koruny směrem dolů nepřesáhne 200 korun, pohyblivý příspěvek se neodvádí, nicméně vyúčtování je třeba provést některým z výše uvedených způsobů. **Vyúčtování příspěvků je třeba zaslat i v případě, že auditor neměl žádné tržby za provádění auditorské činnosti nebo provádí auditorskou činnost jménem auditorské společnosti.**

Veronika Rojková
evidence auditorů KA ČR

Příklad zprávy auditora k zahajovací rozvaze

Oddělení metodiky ve spolupráci s Výborem pro metodiku auditu KA ČR zveřejnilo 18. ledna 2022 příklad zprávy auditora k zahajovací rozvaze v případě přeměn. Výbor pro metodiku KA ČR dlouhodobě vnímal nejednotnost přístupu k této ověřovací zakázce v praxi a zveřejněný příklad by tak měl napomoci auditorům provádět tuto zakázku jednotně a v souladu s požadavky aktuální legislativy včetně Mezinárodních auditorských standardů. Tento dokument byl nejprve zveřejněn jako návrh k diskusi a auditori byli vybídnuti k zaslání případných připomínek. Pět auditorů připomínky zaslalo, jejich vypořádání je spolu s příkladem zprávy také zveřejněno na webových stránkách KA ČR.

Shrňme klíčové body zveřejněného příkladu. Ověření zahajovací rozvahy je ověřovací zakázkou prováděnou statutární auditorem dle ISA 805 a ISA 800. Z toho vyplývá, že auditor ověřuje nejen soulad zahajovací rozvahy s návrhem projektu

přeměny a matematickou správnost zahrnutých údajů z konečných účetních závěrek a případných úprav, ale také věcnou správnost výsledných údajů v zahajovací rozvaze. Vzhledem k tomu, že se zahajovací rozvaha v případě schválení a zapsání přeměny do obchodního rejstříku stane účetním záznamem nástupnické společnosti, je třeba naplnit požadavek zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, na srozumitelnost účetního záznamu. Domníváme se proto, že kromě samotného výkazu zahajovací rozvahy a doprovodného komentáře vedení dle požadavků zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů, by měla zahajovací rozvaha obsahovat i další informace, zejména o použitých významných účetních metodách a popisu přeměny včetně případného přecenění.

Výbor pro metodiku auditu KA ČR

Zveřejněny další ukázky ze spisu auditora

Oddělení metodiky ve spolupráci s Výborem pro metodiku auditu KA ČR pokračuje ve zveřejňování ukázek ze spisu auditora k jednotlivým oblastem. Na konci roku 2021 a na začátku ledna 2022 byly zveřejněny ukázky dokumentace IT prostředí (popis IT prostředí včetně obecných IT kontrol), popisů významných procesů a testů kontrol, účasti auditora na fyzické inventuře zásob, analytických procedur v rámci testů věcné správnosti a detailních testů věcné správnosti vybraných oblastí účetní závěrky (zásoby, banky, deriváty, rezervy, splatná a odložená daň).

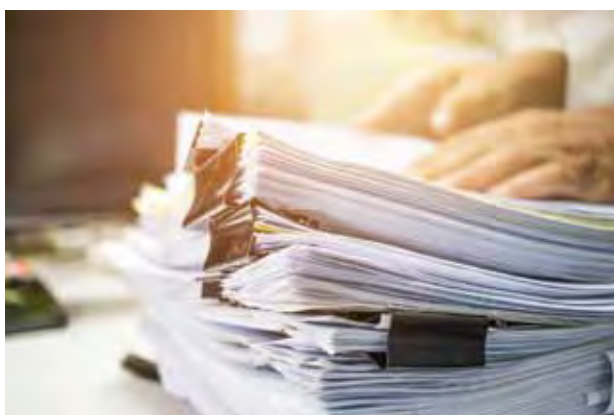
Připomínáme, že se nejedná o vzorový spis auditora a tyto ukázky netvoří ucelený spis jednoho auditního klienta. Pro auditora by měly být dokumenty inspirované, nikoliv kontrolním seznamem. Auditor se tak může podívat, jak vypadá kvalitní dokumentace například fyzické účasti na inventuře. Je ale nezbytné si uvědomit, že navržené auditní postupy v jednotlivých ukázkách jsou odpovědí na danou specifickou situaci a nejsou a ani nemůžou být úplným výčtem možných a vhodných auditních postupů k dané oblasti. Pouhým převzetím ukázaného auditního postupu do auditu skutečné společnosti nemůže zaručit, že taková dokumentace obstojí při kontrole kvality, protože je vždy nezbytné zohlednit specifická vyhodnocená rizika s ohledem na ostatní zjištění v rámci konkrétní auditní zakázky. V konkrétní reálné situaci může tedy být například jiná velikost vzorku, jiná požadovaná míra spolehlivosti nebo jiný

druh testu (test kontroly vs. cílený test detailních údajů vs. reprezentativní výběr) vhodnější než ty zachycené v ukázce.

Pokud auditor nerozumí zdokumentovanému postupu a jeho důvodům (například tomu, jak byla stanovena velikost vzorku v návaznosti na vyhodnocená rizika), pak by měl absolvovat školení zaměřené na auditní techniky v dané oblasti.

KA ČR bude v průběhu roku 2022 pokračovat ve zveřejňování dalších ukázek ze spisu.

Výbor pro metodiku auditu KA ČR



Jak na zapomenuté heslo na webu KA ČR

Každoročně touto dobou se někteří z auditorů při vykazování KPV a vyúčtování příspěvků obracují na úřad KA ČR se žádostí o zaslání nového přístupového hesla. Stačí však udělat jednoduchou věc, která vám ušetří trochu času v jistě nabitém každodenním pracovním programu.

Pro vyplnění uživatelského jména použijte evidenční číslo své nebo auditorské společnosti a nezapomeňte za něj doplnit /1, pokud jste auditor, /4 auditorská

společnost, /5 pokud se přihlašujete do zkuškového systému a /0 jako asistent.

E-mailovou adresu je nutno zadat tu, kterou jste oznámili evidenci auditorů. Pokud jste zapoměli oznámit změnu e-mailu, informujte o tom Veroniku Rojkovou (rojkova@kacr.cz). Pokud by přesto problémy přetrvávaly, obraťte se prosím na Vladimíru Karlovou (karlova@kacr.cz), nebo tel.: 734 570 930.

-vk-

Komora auditorů České republiky
Samosprávná profesní organizace zřízená zákonem za účelem správy auditorské profese v České republice

english LinkedIn Přihlásit se
Pro komise a výbory Zapomněli jste heslo?

hledat

po kliknutí se objeví tato obrazovka

Úvod O Komoře Předpisy Metodika Vzdělávání a publikace Chci se stát auditorem Pro členy Kontrola kvality

Zapomenuté heslo

Zapomenuté heslo

Uživatelské jméno: 8888/1

Kontaktní e-mail: j.vzorek@auditor.cz

odeslat

evidenční číslo auditora či společnosti, nutno doplnit /1 pro auditora, /4 pro aud. společnost, /0 pro asistenta a /5, pokud jste ve zkuškovém systému

e-mail, který jste oznámili evidenci auditorů

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY
Opletalova 55, 110 00 PRAHA 1, Telefon: +420 224 212 670, +420 221 602 118, Email: kacr@kacr.cz

© 2012 - 2022 KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. Všechna práva vyhrazena. | Nastavení cookies

Fixní příspěvky byly splatné do 31. ledna 2022

Dovolujeme si připomenout, že fixní příspěvky za auditory, auditorské společnosti (včetně asistentů auditora) pro rok 2022 byly splatné ke dni 31. ledna 2022. Příspěvky na činnost Komory auditorů ČR jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši dle Příspěvkového řádu Komory auditorů ČR.

Roční fixní příspěvek je stanoven takto:

- za auditora ve výši 3 500 Kč,

- za auditorskou společnost ve výši 18 000 Kč,
- příspěvek auditora nebo auditorské společnosti se zvyšuje o 3 500 Kč za každého asistenta auditora nebo auditora v pracovním poměru.

Číslo účtu Komory auditorů ČR je 87039011/0100. Uvádějte vždy variabilní symbol, slouží k identifikaci plátce. Variabilní symbol tvoří u auditorů čtyřmístné evidenční číslo + 31 (xxxx31), u asistentů rovněž čtyřmístné registrační číslo

+ 33 (xxxx33) a u auditorských společnostech trojmístné evidenční číslo + 32 (xxx32).

Pokud je platba příspěvků provedena jednou částkou za více osob, je třeba zaslat do oddělení evidence auditorů na e-mail pagacova@kacr.cz rozpis této částky s uvedením evidenčních čísel oprávnění auditorů, resp. registračních čísel asistentů auditora.

Veronika Rojková
evidence auditorů KA ČR

Editorial

Milí čtenáři,
první číslo letošního ročníku časopisu Auditor jsme se rozhodli věnovat daňovým novinkám. I když nás na přelomu loňského a letošního roku z důvodu nového volebního období Poslanecké sněmovny nečekal obvyklý „balíček“ daňových změn, novinek v oblasti daní a pojistného je přeci jen dost.

V prvním článku nás Matěj Nešleha seznamuje s novinkami v oblasti daně z příjmů fyzických osob. Autor částečně rekapituluje některé změny provedené předloňským daňovým balíčkem (které jsou relevantní pro daňová příznání za rok 2021) a rozebírá novinky v oblasti daní z příjmů přijaté v průběhu loňského roku, které buď již účinnosti v roce 2021 nabyly, nebo jsou účinné od 1. ledna roku letošního.

Následující článek Tomáše Jaroše se věnuje poměrně významné novince, kterou je možnost zveřejňování účetních závěrek do sbírky listin prostřednictvím správce daně. I když praktický dopad této nové alternativy zveřejňování se bude týkat spíše neauditovaných účetních

jednotek, článek určitě doporučí k prostudování, neboť autor se velmi precizně věnuje nejen výkladu nových ustanovení zákona o účetnictví, ale také nové příloze příznání k dani z příjmů právnických osob. V této souvislosti považují za důležité poznamenat, že praktická aplikace § 21b ZoÚ zmíněná v tomto článku je jen částí otázek, které přinesl vznik možnosti zveřejňovat ÚZ prostřednictvím daňových příznání. Do budoucnosti se otevírá mnoho problémů souvisejících s odpovědností za obsah ÚZ, zejména v situaci, kdy daňové příznání nepodává přímo účetní jednotka, ale v jejím zastoupení jiná osoba. Řešení těchto otázek přinese praxe a budeme se jí nadále věnovat.

Autorky Jana Skálová a Mariana Peprníčková se následně věnují důležitým judikátům z poslední doby v oblasti daně z příjmů právnických osob, ale i daně z příjmů fyzických osob. Součástí článku je i rozbor judikátu Nejvyššího správního soudu, ve kterém se soud vyjádřil k použitelnosti závěrů Koordinačního výboru.

Článek Hany Zídkové shrnuje novinky v oblasti daně z přidané

hodnoty. Autorka stručně rekapituluje změny přijaté v průběhu roku 2021 (z nichž nejdůležitější byla tzv. e-commerce novela), ale zabývá se i novinkami, které byly přijaty dříve a poměrně dlouhou dobu čekaly na účinnost. Mám na mysli zejména novelizovaný zvláštní režim pro cestovní službu.

Poslední článek je věnován aktualitám ve zdravotním pojištění, kterých je od roku 2022 také poměrně hodně. Jeho autorem je Tomáš Červinka.

Jsem rád, že rozhovor jsme pro toto číslo mohli vést s Petrou Pospíšilovou, která byla v listopadu loňského roku opět zvolena do čela Komory daňových poradců České republiky.

Věřím, že aktuální číslo bude pro vás užitečným upozorněním na nejdůležitější novinky v daňové oblasti. Zároveň vám přeji, aby nadcházející či již probíhající auditorská (a daňová) sezóna proběhla bez větších komplikací.

Hezké čtení.

Jan Molín
editor tohoto čísla



Daňové novinky a aktuality u daně z příjmů fyzických osob



Matěj Nešleha

Rok 2021 je definitivně za námi, je tu začátek roku nového a snad každý poplatník daně z příjmů fyzických osob řeší nyní otázky týkající se daňových povinností, zejména pak povinnosti týkající se přiznání k dani z příjmů fyzických osob za minulé zdaňovací období, za kalendářní rok 2021.

Minulý rok přinesl pro fyzické osoby řadu významných změn, které je třeba zrekapitulovat, neboť pokud budeme připravovat přiznání k dani z příjmů fyzických osob za kalendářní rok 2021, bez znalosti těchto změn se neobejdeme. Je tu i několik změn, které byly sice schváleny již v roce 2021, avšak účinnost těchto změn je až od 1. ledna 2022, na ty se samozřejmě také zaměříme, a to i přesto, že je při zpracování přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2021 nevyužijeme.

Lhůta pro podání přiznání k dani z příjmů

Základní lhůta pro podání přiznání k dani z příjmů zůstává beze změny. I nadále činí tři kalendářní měsíce. V základní lhůtě bude přiznání k dani z příjmů za rok 2021 podáno do 1. dubna 2022.

Základní tříměsíční lhůta se prodlouží na čtyři měsíce, a to za předpokladu, že přiznání není podáno v základní lhůtě pro podání daňového přiznání a následně je podáno daňovým subjektem elektronicky. Smyslem této změny je podpora elektronizace správy daní. S prodloužením lhůty pro podání daňového přiznání je spojeno i prodloužení lhůty splatnosti, ale na druhou stranu také posunutí okamžiku vzniku vratitelného přeplatku, je-li výsledkem daňového přiznání přeplatek na dani z příjmů. Přeplatek totiž bude v případě prodloužení lhůty vyměřen až k poslednímu dni čtyřměsíční lhůty, což znamená, že se posune i okamžik, od kterého běží lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku. Pro letošní rok to bude fakticky 2. května, neboť 1. května 2022 je svátek a navíc také víkendový den.

Příklad č. 1

Pan Anděl podniká jako fyzická osoba, výsledkem jeho přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2021 je daňová povinnost ve výši 25 tis. korun. Pan Anděl nevyužívá služeb daňového poradce. V jaké lhůtě musí pan Anděl přiznání k dani z příjmů podat a jaké ostatní lhůty jsou s jeho podáním spojeny?

Řešení

Panu Andělovi vznikne podáním přiznání k dani z příjmů nedoplatek na dani z příjmů ve výši 25 tis. korun, lze tedy doporučit, aby pan Anděl daňové přiznání podal elektronicky, a to po 1. dubnu 2022. Tím se lhůta

pro podání přiznání k dani z příjmů posune na 2. května 2022. Ve stejný den bude daň i splatná.

Lhůta pro podání přiznání k dani z příjmů se prodlužuje na šest měsíců po uplynutí zdaňovacího období pouze za předpokladu, že přiznání nebylo podáno v základní tříměsíční lhůtě a následně daňové přiznání podá daňový poradce.

Zcela je vypuštěna ta část ustanovení, která vymezovala, kdy je třeba uplatnit u správce daně související plnou moc. Nově (od roku 2021) totiž není podstatné, kdy je plná moc u správce daně uplatněna, může to být klidně i po uplynutí základní lhůty pro podání daňového přiznání, tedy kdykoli po 1. dubnu následujícího kalendářního roku.

Pro úplnost doplňuji, že pokud by se jednalo o fyzickou osobu (účetní jednotku) se zákonnou povinností auditu účetní závěrky, lhůta by se taktéž prodlužovala na šest měsíců.

Celou situaci okolo lhůty pro podání přiznání k dani z příjmů lze znázornit následující tabulkou, ze které vyplývá, jak se změnila lhůta pro podání přiznání k dani z příjmů dle toho, kdy, jak a kým je daňové přiznání podáno. Předpokladem je skutečnost, že daňový subjekt nepodléhá povinnému auditu, a dále skutečnost, že u těch subjektů, u kterých je jako forma podání uvedena hodnota „papírově“, není povinnost podat přiznání k dani z příjmů dle § 72 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), elektronicky.

Fyzická osoba	Den podání daňového přiznání	Formát podání daňového přiznání	Lhůta pro podání daňového přiznání
Bez daňového poradce	15. března	papírově	1. dubna
	15. března	elektronicky	1. dubna
	5. dubna	papírově	1. dubna
	5. dubna	elektronicky	1. května
S daňovým poradcem	15. března	elektronicky	1. dubna
	5. dubna	elektronicky	1. července
	7. června	elektronicky	1. července

Prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání s sebou nese samozřejmě i posunutí okamžiku, od kterého běží lhůta pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu, případně dle § 38r zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), vznikla-li ve zdaňovacím období daňová ztráta.

Zrušení superhrubé mzdy

Nejzásadnější a dlouho očekávanou změnou, kterou přinesl zákon č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony (dále také jen

„daňový balíček“), který nabyl účinnosti v drtivě většině ustanovení dnem 1. ledna 2021, je zrušení superhrubé mzdy dle § 6 odst. 12 ZDP. Při výpočtu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti již není příjem ze závislé činnosti navýšen o pojistné, které je povinen z příjmu zaměstnance odvést zaměstnavatel. Základem daně je pouze příjem ze závislé činnosti (hrubá mzda).

Pokud budeme mít například zaměstnance, který uplatňuje pouze základní slevu na dani a který má hrubý příjem 50 tis. korun měsíčně, pak si měsíčně polepšil vlivem zrušení superhrubé mzdy o necelé 3 tis. korun.

Sazby daně z příjmů fyzických osob

Daňový balíček změnil 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 došlo k úplnému zrušení solidárního zvýšení daně a zavedení dvou mírně progresivních daňových sazeb, a to ve výši 15 % a 23 %. Sazba daně ve výši 23 % se použije pouze na 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 částku. Solidární zvýšení daně dopadalo pouze na poplatníky, kteří měli příjmy ze závislé činnosti a příjmy ze samostatné výdělečné činnosti, nová 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.

A protože se výše průměrné mzdy každoročně mění, mění se i hranice, od které se progresivní sazba ve výši 23 % aplikuje. Průměrná mzda pro rok 2022 činí 38 911 korun, rozhodná částka (48násobek průměrné mzdy) tak pro rok 2022 činí 1 867 728 korun.

Základní sleva na poplatníka

Základní sleva na poplatníka dle § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP se s účinností od 1. ledna 2021 zvýšila z původních 24 840 korun na 27 840 korun. Měsíční výše základní slevy na poplatníka se zvýšila z 2 070 korun na 2 320 korun.

Součástí daňového balíčku (zákona č. 609/2020 Sb.) je další navýšení základní slevy na poplatníka, a to s účinností od 1. ledna 2022, od kdy došlo k navýšení základní slevy na dani o další 3 tis. korun. Od 1. ledna 2022 tak základní sleva na dani činí 30 840 korun, což znamená, že měsíční sleva na dani činí 2 570 korun.

Daňové zvýhodnění

Současně s legislativní úpravou přídatků na děti došlo od července 2021 i ke zvýšení daňového zvýhodnění

na děti. Zvýhodnění na první dítě se nemění, zvyšuje se však daňové zvýhodnění na druhé dítě (z 19 404 na 22 320 korun ročně, měsíčně z 1 617 na 1 860 korun) a na třetí a každé další dítě (z 24 204 na 27 840 korun ročně, měsíčně z 2 017 na 2 320 korun). Vyšší částky daňového zvýhodnění se použijí zpětně od 1. ledna 2021, ale až při ročním zúčtování daně za celý rok 2021 nebo v daňovém přiznání za rok 2021. Při zúčtování měsíční mzdy se vyšší částky daňového zvýhodnění použijí až od ledna 2022, nikoli tak například již za červenec 2021, kdy novelizační zákon nabyl účinnosti.

Současně se zvýšením částek daňového zvýhodnění se ruší maximální částka měsíčního daňového bonusu (5 025 korun), tato změna se poprvé aplikuje při zpracování mezd za leden 2022. Připomeňme si, že maximální výše ročního bonusu 60 300 korun byla zrušena s účinností od 1. ledna 2021.

Sleva na dani za zastavenou exekuci

Nově zavedenou slevou na dani je s účinností od roku 2022 sleva za zastavenou exekuci. Její výše odpovídá výši náhrady, kterou oprávněnému přizná exekutor při zastavení exekuce, jejímž předmětem byla pohledávka nepřevyšující částku 1 500 korun bez příslušenství. Podmínkou je, aby exekuce na danou pohledávku probíhala alespoň tři roky přede dnem nabytí účinností zákona č. 286/2021, tj. před 1. lednem 2022, a to z důvodu, že nebyla tato pohledávka ani z části vymožena.

Stravenkový paušál

Byl zaveden zcela nový zaměstnanecký benefit a tím je stravenkový paušál, který rozšiřuje možnosti, jakým způsobem může zaměstnavatel finančně motivovat své zaměstnance. Stravenkový paušál nenahrazuje závodní stravování a stravenky, rozšiřuje možnosti, jak může zaměstnavatel finančně podpořit stravování svých zaměstnanců. Stravenkový paušál je finanční příspěvek zaměstnavatele na stravování zaměstnanců, přičemž na straně zaměstnance byl v roce 2021 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). Pro rok 2022 se jedná o částku 82,60 korun, a to z důvodu zvýšení sazeb stravného vyhláškou č. 511/2021 Sb.

Generální finanční ředitelství vydalo dne 29. dubna 2021 informaci ke stravenkovému paušálu. Vyjma obecného právního rámce je informace věnována specifickým otázkám týkajícím se stravenkového paušálu.

Trvá-li pracovní směna déle než 11 hodin, není možné přiznat zaměstnanci dva osvobozené stravenkové paušály. Pokud bude zaměstnanci za tuto směnu přiznán vyšší stravenkový paušál nežli zákonné maximum (pro rok 2022 se jedná o částku 82,60 korun), pak částka nad tuto hranici bude zdanitelným příjmem zaměstnance, která bude podléhat pojistnému na sociální a zdravotní pojištění.

Osvobození stravenkového paušálu dle § 6 odst. 9 písm. b) ZDP je možné přiznat i poplatníkům pracujícím na základě dohody o provedení práce nebo dohody o pracovní činnosti (dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr).

Osvobozený stravenkový paušál dle § 6 odst. 9 písm. b) ZDP je možné přiznat i jednatelům, kteří pobírají odměnu za výkon funkce, avšak pouze za předpokladu, že bude s jednatelem ve smlouvě vymezena určitá část pracovní doby (směna), která bude následně evidována v evidenci docházky.

I pro zaměstnance vykonávajícího práci na home office platí, že pracují ve směnách. I v tomto případě tak lze poskytnout zaměstnanci peněžitý příspěvek na stravování jako příjem od daně osvobozený v souladu s § 6 odst. 9 písm. b) ZDP, současně lze peněžitý příspěvek na stravování uplatnit jako daňově uznatelný výdaj dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. ZDP, pokud jsou splněny dvě následující podmínky: místo bydliště musí být smluvně sjednáno jako pracoviště, a musí být prokazatelné, že v rámci jedné směny byly odpracovány alespoň 3 hodiny.

Úroky z úvěru na bydlení

Fyzická osoba může svůj základ daně snížit o úroky zaplacené v souvislosti s úvěrem na bydlení (§ 15 odst. 3 ZDP). Historicky bylo možné takto základ daně snížit až o 300 tis. korun, s účinností od 1. ledna 2021 byl limit snížen na 150 tis. korun.

Z přechodných ustanovení zákona č. 386/2020 Sb. (zákona, který limit snížil) vyplývá, že nový limit se použije na úvěrové finanční nástroje použité na financování bytových potřeb obstaraných 1. ledna 2021 a později. Na úroky z úvěrových finančních nástrojů použitých před účinností novely se použije i nadále původní limit 300 tis. korun.

Bezúplatná plnění – dary

V průběhu roku 2021 vstoupila v účinnost novela zákona o daních z příjmů, která zvyšuje limit pro odpočet darů pro fyzické i právnické osoby. Základ daně z příjmů lze totiž 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 a novou výši je možné uplatnit v daňových přiznáních za léta 2020 a 2021. Minimální souhrnná výše darů zůstává 1 tis. korun.

Osvobození příjmů z prodeje nemovitých věcí

Časový test pro osvobození příjmů z prodeje nemovitých věcí dle § 4 odst. 1 písm. b) ZDP byl prodloužen z pěti na deset let. Od daně z příjmů se osvobozuje příjem z prodeje nemovitých věcí, přesáhne-li doba mezi nabytím vlastnického práva a jejich prodejem dobu 10 let. Z přechodných ustanovení vyplývá, že nová lhůta pro osvobození příjmů z prodeje nemovitých věcí se aplikuje pouze za předpokladu, že nemovitá věc byla

fyzickou osobou nabyta po účinnosti novely, tj., byla nabyta 1. ledna 2021 a později. Pokud je prodávána nemovitá věc, která byla nabyta před účinností novely, pak se na příjem z prodeje aplikuje původní (pětiletá) lhůta pro osvobození. Na druhou stranu byla do § 4 odst. 1 písm. b) ZDP doplněna možnost osvobodit příjem z prodeje nemovité věci z titulu použití inkasovaných peněžních prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby.

Inkasované peněžní prostředky musí být použity na obstarání vlastní bytové potřeby, tj. nemohou být použity na obstarání bytové potřeby například dítěte či rodičů, což je rozdíl oproti uplatnění nezdanitelné části základu daně dle § 15 odst. 3 ZDP, protože pokud hodláme uplatnit nezdanitelnou část základu daně dle § 15 ZDP, pak se nemusí nutně jednat o nemovitou věc, která slouží nám jako bytová potřeba, ale může se jednat i o bytovou potřebu, která slouží například potomkům – to vyplývá z § 15 odst. 4 ZDP.

Hmotný a nehmotný majetek

Hmotným majetkem dle § 26 odst. 2 písm. a) ZDP rozumíme 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 odepisování majetku. Pokud pořízený majetek nepřesáhne tuto hodnotu, můžeme vstupní cenu jednorázově zahrnout do výdajů (nákladů), resp. půjde-li o dlouhodobý hmotný majetek podle účetních předpisů, budou daňově uznatelným výdajem (nákladem) účetní odpisy.

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.

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



Když já jsem se tak dlouho soustředil na získávání odpočitatelných položek od základu daně, až jsem zjistil, že jsem na mizině!

Kresba: Ivan Svoboda

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 (náklad) 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 letech 2008 a 2009. Na technické stránce mimořádných odpisů se nic nezměnilo. V původním znění je možné je aplikovat na nový hmotný majetek zatříděný do první či druhé odpisové skupiny, který byl poplatníkem pořízen v období od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2021.

Vybraná osvobození příjmů fyzických osob účinná od roku 2022

Od daně z příjmů fyzických osob se nově osvobozuje příjem v podobě jednorázové peněžní částky vyplacené státem osobě sterilizované v rozporu s právem. Osvobození vyplývá z nového § 4 odst. 1 písm. g)

bod 5 ZDP, který byl do zákona zaveden zákonem č. 297/2021 Sb., o poskytnutí jednorázové peněžní částky osobám sterilizovaným v rozporu s právem. Oprávněná osoba má dle tohoto zákona nárok na poskytnutí jednorázové peněžní částky 300 tis. korun.

Dle zákona č. 324/2021 Sb., o jednorázovém odškodnění subjektů dotčených mimořádnou událostí v areálu muničních skladů Vlachovice-Vrbětice, mají dotčené fyzické osoby nárok na jednorázové odškodnění. Příjem v podobě jednorázového odškodnění vyplaceného státem osobě v souvislosti s touto mimořádnou událostí je od daně z příjmů osvobozen dle nového § 4 odst. 1 písm. g) bod 6 ZDP.

Výnosový příjem z dluhopisů emitovaných v zahraničí poplatníkem se sídlem na území České republiky (hovoříme o tzv. eurobondech), který plyne daňovému nerezidentovi, který není s emitentem dluhopisu kapitálově spojenou osobou, je od daně z příjmů fyzických osob osvobozen. Dle přechodných ustanovení se toto nové osvobození aplikuje na dluhopisy s datem emise ode dne 1. října 2021 a později.

Hugo a Sally se baví o oceňování finančních investic

1. Test znehodnocení investic v přidružených a dceřiných společnostech



Sally, tak mám za sebou první audit konsolidace. Dal mi zabrat, ale zvládli jsme to. Ještě mi ale zbývá dokončit audit mateřské společnosti. Právě ověřuji položku investic v dceřiných společnostech. Můžeš mi poradit, jak nejlépe ověřit tvrzení ocenění?

Jakou metodu ocenění investic matka používá?

Všechny investice jsou oceněné pořizovací cenou. Struktura skupiny ani velikost vlastnických podílů se už dlouhá léta nezměnily. Tím pádem i hodnota investic zůstává stejná.

A výsledky dceřiných společností jsou dobré?

No, některým se moc nedaří.

Špatné výsledky hospodaření mohou být jedním z indikátorů snížení hodnoty investice. V takovém případě by klient měl provést test znehodnocení a zjistit, zda není potřeba zaúčtovat opravnou položku.

A my to s ohledem na naši materialitu musíme ověřit. Jak nejlépe postupovat?

A je hodnota investice v účetnictví vyšší než hodnota vlastního kapitálu dceřiné společnosti?



Nová průměrná mzda a její dopady

Nařízením vlády č. 356/2021 Sb. dochází ke zvýšení průměrné mzdy z původních 35 441 korun na 38 911 korun. Se zvýšením průměrné mzdy dochází také ke zvýšení minimálního vyměřovacího základu pro stanovení odvodů na veřejné zdravotní pojištění OSVČ, kde se zvyšuje minimální měsíční záloha na částku ve výši 2 627 korun (2 393 korun v roce 2021). U odvodů na pojistné na sociální zabezpečení je minimální měsíční vyměřovací základ určen jako 25 % průměrné mzdy u hlavní činnosti, to představuje u hlavní činnosti měsíční zálohu v roce 2022 ve výši 2 841 korun (2 588 korun v roce 2021).

Z hlediska daně z příjmů je průměrná mzda klíčová pro uplatnění progresivní sazby daně z příjmů fyzických osob ve výši 23 %, a to z části daňového základu přesahující za zdaňovací období 48násobek průměrné mzdy, tj. částku 1 867 728 korun pro rok 2022. Průměrná mzda je významná také pro vyčíslení maximálního vyměřovacího základu u pojistného na sociální zabezpečení jak u zaměstnance, tak u OSVČ. Tato roční hranice je také stanovena jako 48násobek průměrné mzdy.

Nová minimální mzda a její dopady

Vláda nařízením č. 405/2021 Sb., ze dne 5. listopadu 2021 zvýšila minimální mzdu z původních 15 200 korun

měsíčně na 16 200 korun. Nařízení nabývá účinnosti 1. ledna 2022, nová výše minimální mzdy se poprvé uplatní na mzdy za leden 2022. Současně s minimální mzdou dochází také ke zvýšení nejnižších úrovní zaručené mzdy.

Minimální mzda má vliv například na vznik nároku na daňový bonus, pokud má zaměstnanec za měsíc vzniknout nárok na výplatu daňového bonusu, musí jeho příjem činit alespoň 8 100 korun (1/2 minimální mzdy).

Výše minimální mzdy ovlivňuje i maximální výši slevy za umístění dítěte v předškolním zařízení, slevu na dani lze uplatnit maximálně ve výši minimální mzdy.

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 baví o oceňování finančních investic

U některých společností ano. A o hodně.

Pak je nutné hodnotu investice doložit například metodou diskontovaných peněžních toků.

To pořád nezní moc složitě. Modely ocenění metodou diskontovaných peněžních toků nejsou nějak složité na pochopení.

Jenže v těch modelech se pracuje s mnoha odhady, jejichž ověření není jednoduché. Klienti mají často predikci výnosů postavenou velmi optimisticky a například můžou plánovat významný růst díky plánované reklamní kampani nebo novým produktům.

Jasně. A my musíme posoudit, jestli je tento významný odhad realistický a jestli si neodporuje s jinými informacemi, které jsme v rámci auditu získali.

A taky nezapomeň na ověření použité diskontní sazby.

Na to můžu použít specialistu na oblast oceňování.¹

-Hpt-

¹ Auditor 1/2020.

Nová možnost zveřejnění účetní závěrky prostřednictvím podání u správce daně z příjmů



Tomáš Jaroš

V oblasti zveřejňování účetních závěrek byla dlouhodobě kritizována duplicita, spojená s každoročním odevzdáváním stejných účetních dat finanční správě pro účely vyměření daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob (dále též „DPPO“) a současně rejstříkovému soudu pro účely zveřejnění ve sbírce listin. Pro obchodní korporace komunikující s orgány veřejné moci v elektronické podobě se zde na základě nového ustanovení § 21b zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění zákona č. 609/2020 Sb. účinného od 1. ledna 2021 (dále jen „ZoÚ“) od letošního roku nabízí možnost zjednodušeného způsobu splnění oné druhé povinnosti, a to požádat správce daně z příjmů, aby automatizovaným způsobem předal účetní závěrku obsaženou v daňovém přiznání příslušnému rejstříkovému soudu místo účetní jednotky. Zákonná úprava tímto způsobem nabízí většině účetních jednotek (poplatníků DPPO) novou volitelnou službu, na základě níž bude možné předat účetní závěrku pouze na jedno svodné místo, kterým je místně příslušný finanční úřad, a tím splnit jak důkazní povinnost u správce daně z příjmů, tak povinnost zveřejnit účetní závěrku podle zákona o účetnictví. Dlužno podotknout, že předmětná úprava nebyla součástí původního vládního návrhu zákona č. 609/2020 Sb. rozeslaného poslancům jako tisk 910/O a do zákona se dostala až formou pozměňovacího návrhu. Proto také nelze důvodovou zprávu k danému ustanovení nalézt standardní cestou na stránkách poslanecké sněmovny (www.psp.cz) či v ASPI, ale lze ji nalézt na stránkách ministerstva financí jako konsolidovanou verzi daňového balíčku 2021¹. Pokusme se nyní na základě znění zákona a důvodové zprávy přiblížit podrobnější podmínky fungování této nové služby správce daně, odpovědět na stěžejní otázky a popsat konkrétní praktické změny.

Od kdy bude možné nové znění zákona využít?

Jakkoliv je nová úprava účinná již od 1. ledna 2021, bylo nutné poskytnout dotčeným orgánům veřejné moci dostatečný časový prostor pro vybudování potřebné technické infrastruktury. Proto přechodné ustanovení (čl. VI) k zákonu č. 609/2020 Sb. stanovilo, že tento nový způsob zveřejnění účetní závěrky může být poprvé použit „na předání účetní závěrky, která je (...) sestavena za účetní období, které započalo nejdříve 1. ledna 2021 a skončilo nejdříve 31. prosince 2021“. Tato nová služba je tak použitelná až pro účetní závěrky obsažené v daňových přiznáních podávaných v roce 2022 za kalendářní rok 2021, ale rovněž za všechna další účetní

období započatá po 1. lednu 2021 a skončená nejdříve 31. prosince 2021 (např. za „kratší“ účetní období trvající od 1. dubna 2021 do 31. prosince 2021 či za hospodářský rok trvající od 1. dubna 2021 do 31. března 2022). Naopak předmětnou změnu nebude možné využít např. u „delších“ účetních období započatých před 1. lednem 2021 (např. účetní období od 1. července 2020 do 31. prosince 2021), či u dalších účetních období skončených před 31. prosincem 2021 (např. „kratší“ účetní období od 1. ledna 2021 do 30. listopadu 2021 či hospodářský rok trvající od 1. října 2020 do 30. září 2021). Přestože i v těchto případech bude mnohdy daňové přiznání podáváno v roce 2022, je nutné si uvědomit, že tato přiznání budou z velké části podávána na „starých“ formulářích nezohledňujících novou úpravu a především z tohoto důvodu proto dikce přechodných ustanovení odložila použití nové služby až na ta pozdější účetní období, u nichž budou obě tyto podmínky naplněny současně a daňové přiznání tak bude podáváno na novém tiskopisu (vzor č. 32).

Koho se tato nová úprava týká a co přesně správce daně na rejstříkový soud předá?

Z ustanovení § 21b odst. 2 ZoÚ vyplývá, že „(ú)četní jednotky, které jsou obchodními korporacemi a které nejsou účetními jednotkami podle odstavce 1, mohou předat účetní závěrku do sbírky listin veřejného rejstříku prostřednictvím podání u příslušného správce daně z příjmů“. Tato úprava tak nestanovuje žádnou povinnost této nové služby bezpodmínečně využít a ani nezavádí žádná nová sankční opatření spojená s jejím nevyužitím. Pouze vymezuje okruh účetních jednotek, které budou moci novou službu využít, a současně též okruh účetních záznamů, které je možné zaslat rejstříkovému soudu prostřednictvím správce daně. Nová úprava tedy konkrétně cílí především na možné usnadnění procesu zveřejnění účetních závěrek obchodních korporací účtující dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., které podávají daňové přiznání elektronicky (srov. § 21b odst. 3 ZoÚ), nikoli na zveřejnění účetních závěrek veškerých účetních jednotek, které např. předávají výroční zprávu České národní bance (především banky a pojišťovny) či které nejsou obchodními korporacemi (fyzické osoby a veřejně prospěšní poplatníci). Z pohledu toho, jak bude vypadat konkrétní podoba účetní závěrky zveřejněná tímto způsobem ve sbírce listin veřejného rejstříku, je pak důležité zdůraznit, že zákon nevyžaduje zveřejnit účetní závěrku v naprosto identické podobě, jak byla sestavena v originále, nýbrž ukládá povinnost ji zveřejnit „v rozsahu“, v jakém byla sestavena, či ve kterém byla ověřena

¹ Dostupné na: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-a-celni-legislativa/2021/danovy-balicek-2021-konsolidovana-verze-41175>

auditorem (srov. § 21a odst. 1 ZoÚ). Pro třetí osoby mající právní zájem na seznámení se s účetní závěrkou není z tohoto pohledu důležitá přítomnost podpisu na vizuální podobě účetní závěrky zveřejněné ve sbírce listin veřejného rejstříku, nýbrž autentičnost zveřejněných účetních dat. Proto je předmětná služba koncipována tak, že správce daně předá rejstříkovému soudu elektronický obraz účetní závěrky v podobě, jak budou všechny její součásti vloženy dle dosavadních zvyklostí v rámci příloh k daňovému přiznání k DPPO, kdy autenticita podání na rejstříkový soud je odvozena od autenticity podání daňového přiznání zpracovaného v režimu daňového řádu. V této souvislosti je nutné rovněž upozornit, že prostřednictvím podání u správce daně z příjmů bude možné zveřejnit pouze účetní závěrku a nikoliv např. také výroční zprávu, zprávu auditora, konsolidovanou účetní závěrku či další účetní záznamy podle § 21a odst. 8 ZoÚ, které nejsou nezbytné pro správu daní a nejsou tak přílohou daňového přiznání. V případě účetních jednotek majících povinnost ověřit účetní závěrku auditorem je tedy atraktivita dané služby správce daně poněkud umenšena, neboť tyto další dokumenty (obsahující často i účetní závěrku) bude nutné nadále zveřejňovat cestou podání přímo rejstříkovému soudu, díky čemuž bude nadále nutná komunikace s oběma orgány veřejné moci. Právě v tomto ohledu je vhodné znovu poukázat na fakultativnost předmětné služby, kdy každá účetní jednotka se bude moci svobodně a bez jakékoliv sankce rozhodnout, zda pro zveřejnění účetní závěrky ve sbírce listin veřejného rejstříku zvolí „kanál správce daně“ anebo „kanál rejstříkového soudu“, který např. auditované účetní jednotce umožní splnit tuto svoji zákonnou povinnost kompletně a najednou.

Jaké budou další předpoklady pro hladký průběh procesu předání účetní závěrky správcem daně?

Z ustanovení § 21b odst. 3 ZoÚ vyplývá, že „(p)odání podle odstavce 2 musí obsahovat údaj o rozsahu, v jakém má být účetní závěrka předána rejstříkovému soudu, a lze jej učinit pouze

a) jako přílohu daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů podaného v elektronické podobě, které není nepřipustné, a

b) ve formátu, struktuře a za podmínek zveřejněných podle daňového řádu správcem daně z příjmů“.

„Podáním podle odstavce 2“ se rozumí podání obsahující účetní závěrku a současně obsahující explicitní projev vůle účetní jednotky, že chce využít možnost jejího předání rejstříkovému soudu prostřednictvím správce daně. Takto chápané podání bude činěno v režimu daňového řádu jako součást daňového přiznání k DPPO a bude tedy většinou sdílet jeho osud. Obligatorním požadavkem pro realizaci dané služby je elektronická forma daňového přiznání a současně splnění požadovaného formátu a struktury zveřejněné správcem daně pro tuto přílohu. V tomto ohledu budou směrodatné konkrétní

podmínky vyplývající z vyhlášky č. 525/2020 Sb., o formulářových podáních pro daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a případné další technické podmínky zveřejněné správcem daně, jejichž dodržení bude nezbytné pro zdárné využití této nové služby (např. omezení typů čitelných souborů či jejich velikostní omezení). Pokud jde o projev vůle účetní jednotky vyjadřující úmysl předat účetní závěrku rejstříkovému soudu prostřednictvím podání u správce daně (žádost o zveřejnění), pak tento projev může být učiněn v plném rozsahu, anebo v omezeném rozsahu (např. neauditované mikro a malé účetní jednotky nemusí vždy zveřejnit výkaz zisku a ztráty – viz § 21 odst. 9 ZoÚ). Správce daně proto při předání účetní závěrky rejstříkovému soudu bude respektovat vůli účetní jednotky a plnou odpovědnost za to, že budou zveřejněny veškeré povinně zveřejňované údaje, tak ponese pouze ona, nikoliv správce daně. Pokud tedy účetní jednotka prostřednictvím správce daně pošle ke zveřejnění pouze část údajů z účetní závěrky, dojde logicky pouze k částečnému splnění povinnosti podle zákona. Koncepce zákona je v této souvislosti postavena tak, že správce daně přesně podle dispozic účetní jednotky předá rejstříkovému soudu automatizovanou cestou „účetní data“ tak, jak je obdržel, aniž by je jakkoliv věcně kontroloval, upravoval či zpochybňoval jejich úplnost.

Z pohledu praktického je vhodné rovněž zrekapitulovat situace, kdy bude proces zveřejnění účetní závěrky prostřednictvím podání u správce daně z příjmů objektivně zdržen či zastaven:

- Pokud doposud neuplynula zákonná lhůta pro podání daňového přiznání, pak je nezbytné respektovat dikci § 21b odst. 4 ZoÚ, dle níž „(d)ojde-li k podání oprávněného daňového přiznání k dani z příjmů, nepřihlíží se také k podání podle odstavce 2, které bylo učiněno jako příloha předchozího daňového přiznání k dani z příjmů“. Z důvodu právní jistoty tak zákon explicitně stanovuje, že v případě, kdy dojde v souladu s § 138 daňového řádu k opravě již podaného daňového přiznání, jehož přílohou byly i vybrané účetní záznamy, k původnímu



Pane auditore, to jsem rád, že se osobně setkáváme. Já jsem skutečný vlastník firmy, kterou auditujete.

Kresba: Ivan Svoboda

.daňovému přiznání (tedy ani k jeho přílohám) se nepřihlíží. Osoba, která chce využít možnost vybrané účetní záznamy předat rejstříkovému soudu prostřednictvím správce daně, tak bude muset do přílohy k oprávněmu přiznání znovu zahrnout ty účetní záznamy, které mají být rejstříkovému soudu předány. To rovněž jinými slovy znamená, že správce daně, resp. jeho automatizovaný informační systém, bude s odesláním účetní závěrky na rejstříkový soud vyčkávat až do okamžiku, kdy uplyne zákonná lhůta pro podání řádného daňového přiznání, a účetní závěrku v elektronické podobě odešle prostřednictvím propojení informačních systémů veřejné správy teprve po jejím uplynutí na základě posledního řádného nebo oprávněného daňového přiznání.

- Pokud bude daňové přiznání obsahovat esenciální vady, které činí podání účetní závěrky nezpůsobilým pro další zpracování, dochází na základě obecné úpravy § 74 daňového řádu běžně k procesu odstranění vad podání. Ustanovení § 21b odst. 5 ZoÚ v této souvislosti předpokládá, že „(n)ebudou-li odstraněny vady podání spočívající ve skutečnosti, že podání nebylo učiněno způsobem podle odstavce 3, správce daně z příjmů nepředá účetní závěrku rejstříkovému soudu“. Případné neodstranění esenciálních vad podání v požadované lhůtě tak bude mít za následek ztrátu práva na předání účetní závěrky rejstříkovému soudu. Těmito esenciálními vadami způsobujícími tento následek mohou být např. nesrovnalosti v oprávněnosti podatele činit dané podání za poplatníka (jejichž neodstranění

Hugo a Sally se baví o oceňování finančních investic

2. Zachycení změn v ocenění investic v přidružených a dceřiných společnostech



Sally, dostal jsem od klienta přehled zaúčtovaných hodnot investic v dceřiných společnostech a jedna věc se mi nezdá.

Jaká?



Investice na Slovensku, které jsou denominované v eurech, klient přecenil kurzem k datu sestavení účetní závěrky. Stálá aktiva se přece nepřeceňují.

Klient postupuje správně. Podle českých účetních předpisů se podíly v přidružených a dceřiných společnostech denominované v cizí měně přeceňují k datu účetní závěrky aktuálním kurzem, i když jsou oceňované pořizovací cenou.

Aha, navrhu ale klientovi, aby přecenění zaúčtoval do výsledovky, kam patří. Teď ho účtují do vlastního kapitálu.

I tohle má klient správně, přecenění je skutečně součástí vlastního kapitálu.

A tohle platí i při ocenění ekvivalencí?

Ano, při ekvivalenci zachytíš rozdíl v ocenění investice oproti předchozímu roku ve vlastním kapitálu jak při zvýšení, tak při snížení hodnoty investice. Vlastní kapitál dcery s jinou měnou účetnictví pro účely ekvivalence přepočteš kurzem platným k datu sestavení účetní závěrky.

Takže při ocenění ekvivalencí změna v ocenění zahrnuje jak změnu vlastního kapitálu dcery, tak i dopad změny kurzu.

Ano.

způsobuje neúčinnost) či zjištění skutečnosti, že účetní jednotka předala správci daně účetní závěrku v nesprávné formě, formátu či struktuře. Typicky půjde o situaci, kdy daňové přiznání bylo spolu s účetní závěrkou podáno v listinné a nikoliv elektronické podobě, kdy i z logických důvodů nelze připustit, aby do sbírky listin byla zaslána data, která ručně pořídil pro účely vyměření správce daně. Tyto všechny skutečnosti, resp. jejich neodstranění tak způsobují, že proces předání účetní závěrky rejstříkovému soudu bude zastaven a podaná žádost nebude zpracována.

- Nakonec pak správce daně nemůže předat účetní závěrku ke zveřejnění do sbírky listin veřejného rejstříku, pokud byla přílohou nepřipustného daňového přiznání (viz § 21b odst. 3 písm. a) ZoÚ). Typicky může k této situaci dojít při podání dodatečného daňového přiznání na nižší daň, pokud byla poslední známá daň stanovena podle pomůcek (§ 141 odst. 3 daňového řádu) anebo při podání daňového přiznání v průběhu vyměřovacího nebo doměřovacího řízení (§ 145a daňového řádu).

Na základě výše uvedeného lze tedy konstatovat, že pokud by účetní jednotka žádala správce daně o předání účetní závěrky do sbírky listin veřejného rejstříku a existovala by zábrana pro její řádné odeslání, potom lze předpokládat, že správce daně bude účetní jednotku, resp. poplatníka DPPO, vyzývat k odstranění této vady podání. Teprve na základě neodstranění této vady může správce daně zablokovat proces předání účetní závěrky rejstříkovému soudu. Uplyne-li však na druhou stranu řádný termín pro podání daňového přiznání k DPPO a poplatník DPPO žádnou takovou výzvu dle § 74 daňového řádu neobdrží, bude možné se

oprávněně domnívat, že procesu zveřejnění účetní závěrky prostřednictvím podání u správce daně z příjmů nic nebrání. V takovém případě může poplatník důvodně předpokládat, že „správce daně z příjmů bez zbytečného odkladu předá rejstříkovému soudu účetní závěrku v požadovaném rozsahu v elektronické podobě prostřednictvím propojení informačních systémů veřejné správy“ a povinnost účetní jednotky zveřejnit účetní závěrku byla „splněna okamžikem, kdy bylo podání podle odstavce 2 učiněno u příslušného správce daně z příjmů“ (viz § 21b odst. 6 ZoÚ). Dopravení tohoto procesu lze pak následně ověřit nahlédnutím do elektronické verze sbírky listin veřejného rejstříku dostupné on-line.²

Nastanou v této souvislosti nějaké podstatné změny ve formuláři daňového přiznání k DPPO?

Změny ve formuláři daňového přiznání k DPPO vyvolané novou úpravou § 21b ZoÚ lze označit za kosmetické, neboť nikterak zásadně nemění dosavadní zvyklosti a logiku vyplnění daňového přiznání. Kromě toho, že na titulním listu daňového přiznání bude řádek 09 nově sloužit k identifikaci poplatníků majících zákonnou povinnost sestavení účetní závěrky dle mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropské unie, bude do příloh daňového přiznání k DPPO začleněna nová příloha k položce 11 I. oddílu (žádost o předání účetní závěrky do sbírky listin veřejného rejstříku), v rámci níž bude mít poplatník možnost projevit vůli předat účetní závěrku do sbírky listin veřejného rejstříku prostřednictvím podání u správce daně z příjmů. Tato žádost pak bude mít následující podobu:

Žádost o předání účetní závěrky do sbírky listin veřejného rejstříku²⁾

Žádám tímto správce daně z příjmů, aby předal do sbírky listin veřejného rejstříku tyto přiložené součásti účetní závěrky sestavené účetní jednotkou:

01	Rozvaha ¹⁾	<input type="checkbox"/> ano	<input type="checkbox"/> ne
02	Výkaz zisku a ztráty ¹⁾	<input type="checkbox"/> ano	<input type="checkbox"/> ne
03	Příloha účetní závěrky ¹⁾	<input type="checkbox"/> ano	<input type="checkbox"/> ne
04	Přehled o změnách vlastního kapitálu ¹⁾	<input type="checkbox"/> ano	<input type="checkbox"/> ne
05	Přehled o peněžních tocích ¹⁾	<input type="checkbox"/> ano	<input type="checkbox"/> ne
06	Účetní závěrka sestavená dle mezinárodních účetních standardů ¹⁾	<input type="checkbox"/> ano	<input type="checkbox"/> ne

Žádám tímto správce daně z příjmů, aby mi zaslal informaci o předání účetní závěrky rejstříkovému soudu, a to na tento e-mail:

¹⁾ Nehodící se škrtněte

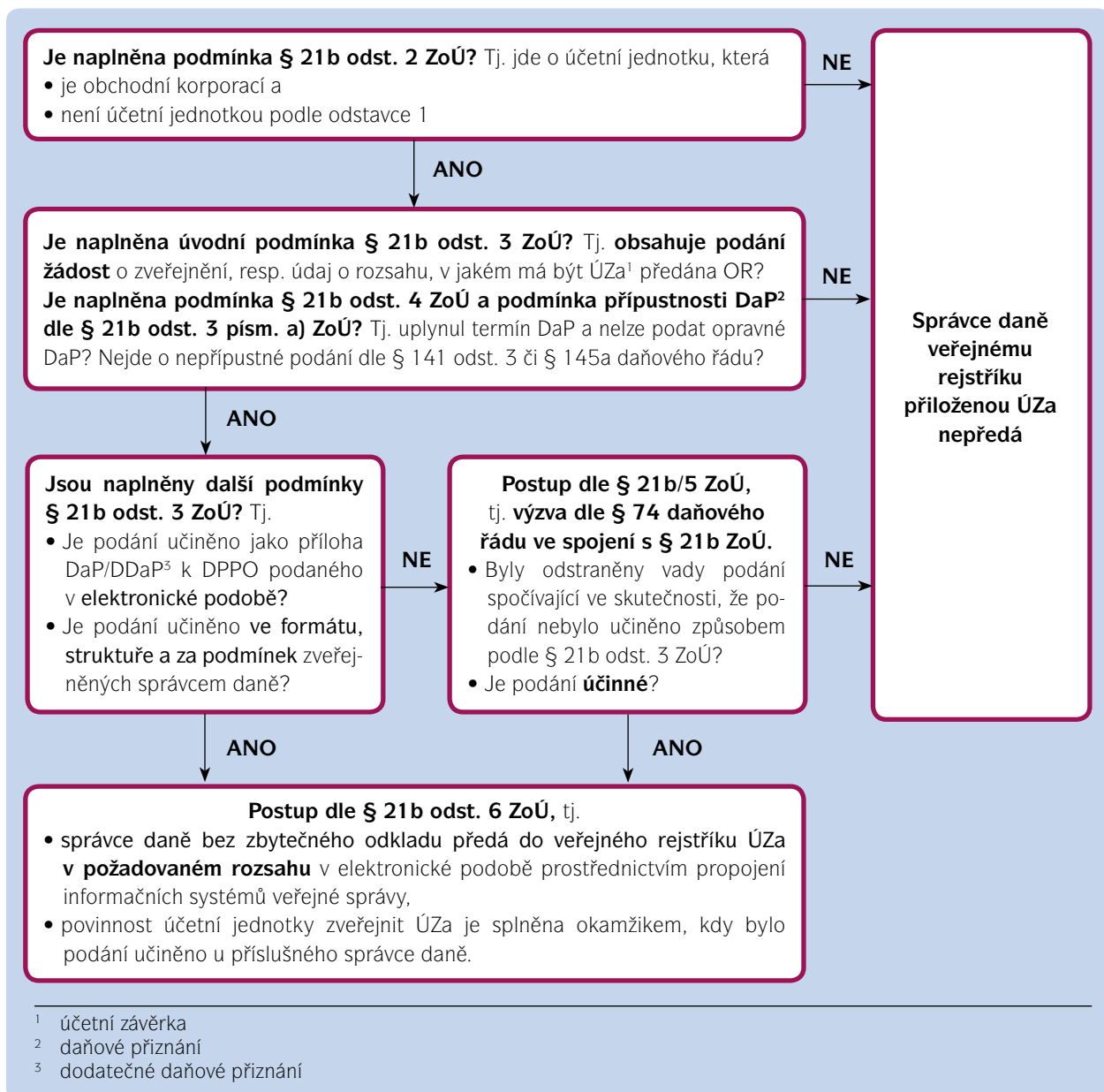
²⁾ Možnost podat tuto žádost mají pouze obchodní korporace, které podle zvláštního právního předpisu nepředávají výroční zprávu České národní bance (§ 21b odst. 2 zákona o účetnictví). Rozsah zveřejnění sestavené účetní závěrky a bližší podmínky jejího předání do sbírky listin veřejného rejstříku upravuje zákon (§ 21a a § 21b odst. 2 a násl. zákona o účetnictví).

²⁾ [https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-\\$firma](https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-$firma)

Na základě této žádosti učiněné v rámci elektronicky podaného daňového přiznání následně správce daně prostřednictvím propojení informačních systémů veřejné správy předá do sbírky listin veřejného rejstříku ty účetní výkazy a součásti účetní závěrky, které poplatník v příslušné žádosti zatrhne, a to tak, jak je obdržel. Nezatrnutí žádného políčka v žádosti či zatrnutí políčka „ne“ pak znamená, že účetní jednotka o zveřejnění touto cestou ne žádá. V této souvislosti v rámci procesu předání účetní závěrky do sbírky listin veřejného rejstříku ovšem nebude zpochybňovat, zda tímto způsobem byla splněna povinnost zveřejnění účetní závěrky úplně či zda případně nevznikla disproporce mezi požadavkem účetní jednotky a tím, co od ní v rámci daňového přiznání

obdržel, popř. zda byl ve formátu pdf do příslušných částí účetní závěrky vložen soubor se stejným obsahem, jak je deklarováno. Toto je odpovědnost účetní jednotky, která by měla být v tomto ohledu pečlivá a mít na paměti, že proces zaslání účetní závěrky do sbírky listin veřejného rejstříku bude probíhat automatizovaným způsobem (s minimálním zásahem „lidské ruky“), kdy na základě projevu vůle učiněného v daňovém přiznání splní automatizovaný informační systém správce daně ve vztahu k elektronicky poskytnutým součástem účetní závěrky přesně tu dispozici, kterou účetní jednotka ve své žádosti projevila. Systém tak jinými slovy při odesílání účetní závěrky nebude rozporovat, zda účetní jednotka zaškrtnula v žádosti vše, co dle zákona měla, či zda do systému jako

Zjednodušené schéma fungování procesu zveřejnění účetní závěrky prostřednictvím podání u správce daně z příjmů



součástí daňového přiznání vložila vše, co žádá zveřejnit, čímž však není dotčena ev. následná sankční pravomoc správce daně. Aplikace EPO (později MOJE DANĚ) sice bude obsahovat mnohé nápovědy eliminující vznik chyb, nicméně konečné rozhodnutí bude vždy na účetní jednotce. Po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání je pak rovněž nutné si uvědomit, že pokud bude žádost o zveřejnění vyplněna i v následně podávaných dodatečných daňových přiznáních, dojde tak k opakovanému zveřejnění účetní závěrky, kdy zaslání nové účetní závěrky je důvodné zejména tehdy, pokud by např. byla věcně jiná, resp. pokud by byla sestavena po znovuvotevření účetních knih a provedení příslušných opravných účetních zápisů za podmínek § 17 odst. 7 ZoÚ. Ve sbírce listin potom bude každá účetní závěrka zaslána na základě samostatné žádosti poplatníka zveřejněna v čitelné podobě (pravděpodobně v pdf formátu).

S touto žádostí souvisí i drobné změny v části aplikace EPO (později MOJE DANĚ) určené pro vkládání účetní závěrky, kde rozvaha a výkaz zisku a ztráty budou nadále vkládány ve strukturovaném, strojově čitelném formátu, nicméně ostatní samostatné části účetní závěrky (příloha, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu) budou vkládány každá samostatně s tím, že samostatně bude vkládána i účetní závěrka sestavená dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (doposud byly tyto přílohy vkládány na jedno místo, bez jejich bližší identifikace). Oproti současnosti pak bude umožněno vyplnit účetní výkazy nejen v celých tisících, ale i v milionech, čímž bude účetní jednotce umožněno, aby naplnila dikci § 4 odst. 8 vyhlášky č. 500/2002 Sb. U rozvahy a výkazu zisku a ztráty se nově budou předvyplňovat součtové řádky. Pro účely ev. předání účetní závěrky, která doposud nebyla schválena příslušným orgánem či nebyla ověřena auditorem, bude dále účetní jednotce umožněno sdělit tuto případnou negativní informaci zatrhnutím příslušného políčka správci daně. Na základě této informace bude poté možné ve sbírce listin zveřejnit i nezbytnou doprovodnou informaci, že zveřejněná účetní závěrka nebyla schválena příslušným orgánem (srov. § 21a odst. 3 ZoÚ) anebo že účetní jednotka s povinností ověření účetní závěrky auditorem touto cestou zveřejnila účetní závěrku, která auditorem ověřena nebyla (srov. § 21a odst. 6 ZoÚ). Nebudou-li však tyto údaje vyplněny, bude se vycházet z předpokladu, že účetní závěrka byla schválena příslušným orgánem a byla ověřena auditorem (v případě existence této povinnosti).

Závěr

Nová možnost zveřejnění účetních závěrek prostřednictvím podání u správce daně z příjmů představuje v rámci projektu elektronizace státní správy nepochybně významný počin, na jehož základě by mělo dojít k podstatnému snížení duplicity při odevzdávání stejných formulářů vícero orgánům veřejné moci. Nepřímo by tak mělo dojít rovněž ke zvýšení naplněnosti sbírky listin



veřejného rejstříku a zvýšení transparentnosti podnikání. Byť předmětná služba bude pravděpodobně z výše uvedených důvodů atraktivní zejména pro neauditované mikro a malé účetní jednotky (tj. pro cca 90 % účetních jednotek), lze si jen přát, aby si tento nový způsob zveřejnění účetní závěrky našel hojný počet svých spokojených uživatelů a takto inovovaný proces zveřejnění byl realizován naprosto bezproblémově tak, aby došlo k naplnění všech vstupních cílů, které si zákonodárce vytyčil a jejichž nenaplnění bylo doposud terčem oprávněné kritiky. V této souvislosti je nutné si rovněž uvědomit, že přijaté řešení na bázi dobrovolnosti inkorporované do § 21b ZoÚ lze označit za přijatelný kompromis mezi přístupem zastánců dosavadní úpravy a zastánců obligatorní povinnosti zveřejňování účetních závěrek výlučně cestou podání u správce daně. Není potřeba zdůrazňovat, že tato druhá „obligatorní“ alternativa by byla s velkou pravděpodobností spojena i s výraznými zásahy do motivačně sankčního systému podávání daňových přiznání a v nich obsažených účetních závěrek.

Text je názorem autora a nikoliv názorem Finanční správy České republiky.

Tomáš Jaroš

Ing. Tomáš Jaroš, Ph.D. je absolventem magisterských a doktorských studií na Provozně ekonomické fakultě Mendelovy univerzity v Brně. Působí na Generálním finančním ředitelství, kde se zaměřuje na oblast daně z příjmů právnických osob a účetnictví podnikatelských subjektů. Ve finanční správě pracuje od roku 1994 a v letech 1998–2012 současně působil i na Provozně ekonomické fakultě Mendelovy univerzity v Brně jako přednášející a garant předmětu Finanční účetnictví II a následně předmětu Přímé daně. Od roku 1998 také působí jako lektor v oblasti daně z příjmů právnických osob jak pro finanční správu, tak pro daňovou veřejnost. Je autorem a spoluautorem řady odborných publikací a článků.

Důležité judikáty k daním z příjmů



Jana Skálová



Mariana Peprníčková

Každý kalendářní rok přináší nejen řadu novel daňových zákonů, ale také nových rozsudků Nejvyššího správního soudu, které představují významný zdroj informací pro všechny poplatníky daně, ale i pro poradce. V následujícím textu bychom se rádi zaměřili na řadu rozsudků, které byly zveřejněny Nejvyšším správním soudem v uplynulém kalendářním roce a věnují se problematice daně z příjmů jak právnických, tak fyzických osob. Pro svou důležitost zařazujeme také dva rozsudky krajských soudů.

Náklady na likvidaci hmotného majetku jako součást vstupní ceny nového majetku

Rádi bychom vás upozornili na judikát Nejvyššího správního soudu čj. 10 Afs 346/2020-43, který přináší upřesnění, v jakém případě lze náklady na likvidaci starého hmotného majetku zahrnout do nákladů přímo a v jaké situaci se musí zahrnout do pořizovací ceny nově budovaného majetku.

Jaké byly okolnosti posuzovaného případu? V průběhu zdaňovacích období 2011 a 2012 byla provedena demolice spalovenského kotle K1. Tomu předcházela modernizace spalovny podle projektu Odpadové hospodářství Brno (OHB). Během realizace projektu byly zbourány kotle K2 a K3, které nahradily nové kotle uvedené do provozu v roce 2011. Kotel K1 zůstal během realizace projektu v provozu a sloužil k udržení chodu spalovny.

Společnost uplatnila částky odpovídající nákladům na demolici kotle K1 ve zdaňovacích obdobích 2011 a 2012 tak, že je zahrнула do základu daně podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně dospěl po daňové kontrole k závěru, že tyto náklady nemohou být běžnými provozními náklady ve smyslu uvedeného ustanovení, ale souvisí s další fází projektu, a jsou tedy investičními náklady na pořízení hmotného majetku.

Nejvyšší správní soud tak nejprve musel ujasnit povahu nákladů na demolici spalovenského kotle K1 – zda se jednalo o běžné provozní náklady, anebo investiční náklady souvisící s pořízením hmotného majetku. Tato otázka byla mezi společností a finanční správou sporná. Podle finanční správy není pochyb o tom, že původní kotel K1 byl zbourán, aby uvolnil místo pro instalaci nového spalovenského kotle v rámci pokračování investiční akce OHB II. Společnost naopak tvrdí, že odstranění kotle K1 se uskutečnilo z bezpečnostních a ekologických důvodů.

NSS ze spisu zjistil, že kotel K1 byl odstaven z provozu v září 2009 a demontován byl v letech 2011 a 2012. Prostor K1 sloužil jako prostorová rezerva pro možnou

výstavbu další spalovenské linky. V listopadu 2013 na základě technicko-ekonomické studie bylo rozhodnuto o investičním záměru instalace třetího kotle.

Z citovaných skutečností podle NSS vyplývá, že původní kotel K1 sloužil v průběhu realizace projektu OHB k zajištění činnosti žalobkyně, než se uvedly do provozu nově postavené kotle K2 a K3. Po splnění tohoto úkolu byl původní kotel K1 odstaven a následně demontován, a to z bezpečnostních a technologických důvodů, které NSS nepovažuje za druhořadé. Demolice kotle K1 by se evidentně uskutečnila nezávisle na dalším investičním záměru žalobkyně s cílem zvýšit její efektivitu a postavit nový spalovenský kotel K1. K demolici by společnost přistoupila i kdyby nezvažovala stavbu nového kotle K1. Stavba třetího kotle nebyla pro činnost společnosti nezbytná, jelikož nové kotle K2 a K3 co do výkonnosti plně nahradily původní tři staré kotle.

NSS ve shodě s krajským soudem dospěl k závěru, že mezi demolici původního spalovenského kotle K1 a investičním záměrem v podobě nového spalovenského kotle K1 není dána jednoznačná přímá příčinná souvislost. Z popsaných skutečností lze shledat, že demolice původního kotle K1 se uskutečnila nezávisle na investiční akci OHB (podle studie od společnosti TENZA měly být v rámci projektu OHB nahrazeny jen původní kotle K2 a K3).

Kasační stížnost podaná finanční správou tak byla zamítnuta. Za důležité považujeme také uvést, že krajský soud i NSS posuzují tento případ s přihlédnutím k interpretaci Národní účetní rady I-5 Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého hmotného majetku.

Náklady mateřské společnosti spojené s držbou podílu

V rozsudku čj. 3 Afs 170/2019-27 se Nejvyšší správní soud zabýval kauzou doměřených daňově neuznatelných nákladů mateřské společnosti spojených s držbou podílu na dceřině společnosti.

Podle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů *za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřině společnosti. Případné režijní (nepřímé) náklady související s držbou podílu v dceřině společnosti se pro účely tohoto ustanovení omezují výši 5 % příjmů z podílů na zisku vyplácených dceřinou společností, pokud poplatník neprokáže, že skutečná výše těchto režijních (nepřímých) nákladů je nižší.*

Zákon tedy stanoví v zásadě dvě možnosti: buď (a) daňový subjekt **prokáže** skutečnou výši režijních nákladů, anebo (b) (pokud ji neprokáže) tyto náklady budou stanoveny **paušálně** ve výši 5 % příjmů z podílů na zisku vyplácených dceřinou společností.

Jádrem sporu bylo, zda mateřská společnost řádně uplatnila skutečné náklady spojené s držbou podílu v dceřiné společnosti v nižší částce, než je paušální částka nákladů ve výši 5 % příjmů z podílů na zisku vyplácených dceřinou společností, či nikoli. Společnost nejprve tvrdila, že jí žádné náklady nevznikly, následně pak vyčíslila náklady ve výši 364,93 korun. K této částce dospěla kalkulací odvozenou od tvrzené skutečnosti, že zaměstnanec žalobkyně strávil v souvislosti s výkonem působnosti valné hromady dceřiné společnosti čtyři hodiny a částku 364,93 Kč uplatnila jako (jediné) režijní náklady spojené s držbou podílu v dceřiné společnosti. Daňové orgány však měly za to, že skutečné náklady musely být vyšší, proto je určily paušální částkou 5 % z příjmů z podílů na zisku vyplácených dceřinou společností, tedy ve výši 160 tis. korun, a od této částky se pak odvíjel výpočet doměřené daně z příjmů.

Krajský soud v napadeném rozsudku přisvědčil daňovým orgánům a jejich závěry označil za srozumitelné a vnitřně konzistentní s tím, že se opírají o neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně. Ta podle soudu nedoložila, že by její skutečné náklady spojené s držbou podílu v dceřiné společnosti činily pouze 364,93 korun.

Krajský soud dále připustil, že je otázkou, v jaké míře režijní náklady (tedy náklady na vedení účetnictví, na mzdy pracovníků sekretariátu, odměny předsedy představenstva či náklady na energie a podobně) ve skutečnosti souvisejí s držbou podílu v dceřiné společnosti. Jako příklad nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti krajský soud uvedl roli Ing. P. Ch., jenž je členem statutárního orgánu žalobkyně i její dceřiné společnosti.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala společnost kasační stížnost. Ta byla Nejvyšším správním soudem zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přisvědčuje krajskému soudu, jenž v napadeném rozsudku vyjádřil určité pochopení pro praktická úskalí, která obecně prokazování skutečných režijních nákladů spojených s držbou podílu v dceřiné společnosti pro daňové subjekty skýtá. Uvedl, že si je vědom „složitosti a mnohdy až nereálnosti přesného prokázání výše režijních nákladů, neboť to vyžaduje a klade vysoké nároky na daňové subjekty stran požadavku na pregnantní zdokladování a rozklíčování jednotlivých nákladů ve vztahu k mateřské a dceřiné společnosti“. I Nejvyšší správní soud sdílí tento názor a dodává, že z podstaty věci nebude možné vyčíslit absolutně přesnou hodnotu skutečných režijních nákladů, ale bude zpravidla třeba vytvořit určitý rozumný algoritmus jejich výpočtu. Ten však musí reflektovat veškeré náklady vztahující se k podpůrným organizačním procesům, které souvisejí s držbou podílu v dceřiné společnosti.

V každém případě lze uzavřít, že v projednávané věci stěžovatelka není „obětí“ objektivní složitosti prokazování skutečných nákladů, pouze nese nepříznivé následky vlastní procesní pasivity v daňovém řízení.

Z celé kauzy je možno zobecnit tento závěr: Pokud daňový subjekt hodlá uplatňovat nikoli paušální, ale skutečné režijní (nepřímé) náklady podle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, z podstaty věci nebude možné vyčíslit absolutně přesnou hodnotu takových nákladů, ale bude třeba vytvořit rozumný algoritmus jejich výpočtu. Ten však musí reflektovat veškeré náklady vztahující se k podpůrným organizačním procesům, které souvisejí s držbou podílu v dceřiné společnosti.

Kurzy cizí měny při stanovení výdajů a příjmů fyzické osoby

Za skončený kalendářní rok bude řada poplatníků připravovat svá daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob. V této souvislosti bychom rádi upozornili na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 4/2019-35, který se věnuje používání kurzu pro přepočtení cizí měny pro stanovení výše daňového výdaje či příjmu.

Stěžovatelem je poplatník, fyzická osoba, jehož žaloba proti rozhodnutí Krajského soudu byla zamítnuta. A jaký byl skutkový stav? Stěžovatel nakoupil cenné papíry v roce 2011 za americké dolary a část z těchto cenných papírů prodal v roce 2012, stále však ještě v době do šesti měsíců od jejich pořízení, taktéž v amerických dolarech. Stěžovatel pro účely daně z příjmů přepočtení příjmy z prodeje těchto cenných papírů na českou měnu podle jednotného kurzu amerického dolaru za rok 2012 a oproti plynoucím příjmům uplatnil vynaložené výdaje na jejich pořízení v roce 2011, které přepočtení podle stejného jednotného kurzu dolaru, tj. kurzu za rok 2012 (19,45 CZK/USD).

Správce daně však na základě výsledku daňové kontroly provedl přepočtení zjištěných výdajů na pořízení relevantních cenných papírů v roce 2011 podle jednotného kurzu amerického dolaru za rok 2011 (17,60 CZK/USD), což mělo za následek jednak snížení výše uznatelných výdajů po přepočtu na českou měnu oproti daňovému



Jak jste se mě před Vánoci ptal, co bude v příštím roce nového v daních, tak si představte, že se bude dvát naše daňová poradkyně!

Kresba: Ivan Svoboda

příznání stěžovatele, a s tím spojený kladný dílčí daňový základ připadající na tzv. ostatní příjmy v roce 2012 (oproti tvrzenému nulovému dílčímu základu daně připadajícímu na tyto příjmy) a v konečném důsledku doměření daně.

Použití jednotného kurzu za rok 2012 na přepočtení výdajů uskutečněných v roce 2011 zdůvodnil stěžovatel tím, že podával daňové příznání za rok 2012, kdy předmětných příjmů dosáhl.

Krajský soud se ztotožnil s názorem správce daně, že pro stanovení jednotného kurzu pro přepočtení výdajů ve smyslu § 38 odst. 1 zákona o daních z příjmů je rozhodující období, ve kterém byl výdaj vynaložen (uskutečněn), nikoli období, kdy bylo dosaženo zdanitelných příjmů.

Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou. Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s právním názorem krajského soudu. Zákon o daních z příjmů operuje v dimenzi tuzemské měny, tedy koruny české. Pakliže příjem plyne v cizí měně, resp. výdaj je vynaložen v cizí měně, je nezbytné pro účely správného stanovení daně z příjmů fyzických osob přepočíst takový příjem i výdaj na koruny české.

Podle Nejvyššího správního soudu toto technické řešení nemůže zakládat legitimní důvod domnívat se, že by „cenou, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyt“ ve smyslu § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů měla být cena přepočítaná dle jednotného kurzu stanoveného pro jiné období, než v jakém poplatník věc nabyt. Pokud stěžovatel namítal, že výdaj uplatnil v daňovém příznání za zdaňovací období roku 2012, a proto má být použit jednotný kurz k přepočtu měny výdaje pro toto zdaňovací období, jde o námitku zcela mylnou, což lze demonstrovat na tom, že podle nastiněné logiky by se mohla „cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyt“ měnit v závislosti na vývoji jednotného kurzu v každém zdaňovacím období, což je zcela evidentně v rozporu se smyslem § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

Z argumentace Nejvyššího správního soudu ještě vybíráme: Ustanovení § 38 odst. 1 zákona o daních z příjmů dává poplatníku, jenž nevede účetnictví, na výběr mezi dvěma alternativami přepočtových kurzů, a sice kurzu jednotného a kurzu devizového trhu uplatňovaného podle zvláštních právních předpisů o účetnictví. V prvé řadě tedy zákon předpokládá, že takový poplatník využije kurzu devizového trhu zákona o účetnictví. Z něho

Hugo a Sally se baví o oceňování finančních investic

3. Audit společností oceněných ekvivalencí



Sally, audituji teď klienta, který oceňuje dceřiné společnosti metodou ekvivalence. Jsem rád, že nemusím řešit nějaký test znehodnocení a jen přepočtu podíl na vlastním kapitálu.

Tím ověříš přece jen správnost metody výpočtu, ale co správnost hodnoty vlastního kapitálu daných společností? Jak ověříš, že ta vstupní data jsou správná? Audituješ konsolidaci, nebo přímo dceřiné společnosti?



Klient konsolidaci nepřipravuje, protože je součástí vyššího konsolidačního celku. Žádné další informace kromě účetních závěrek dceřiných společností nemám. Jedna společnost není auditována, druhá ano, ale jiným auditorem.

A identifikoval jsi u přecenění s ohledem na stanovenou materialitu riziko materiální nesprávnosti?

Ano, investice jsou tak velké, že v ocenění může být materiální nesprávnost.

Pak je třeba ověřit, jestli hodnota vlastního kapitálu uvedená v účetní závěrce dcery je dostatečně spolehlivá. Musíš získat přiměřenou jistotu, že výsledné ocenění podílu neobsahuje materiální chybu.

vyplývá, že pokud poplatník, který nevede účetnictví, přepočítává podle kurzu devizového trhu, pak při takovém přepočtu pracuje s cenou (oceňuje transakci) k okamžiku uskutečnění „účetního případu“ (tedy skutečné transakci), nikoli k okamžiku vyplnění daňového přiznání. Nejvyšší správní soud nemá pochyb o tom, že takto musí poplatník postupovat i tehdy, zvolil-li pro přepočet jednotný kurz s tím, že odpovídajícím jednotným kurzem pak logicky bude jednotný kurz stanovený pro období, ve kterém se účetní případ uskutečnil.

Osvobození příjmu z prodeje akcií

Další kauzu řešící osvobození od daně z příjmů fyzických osob přináší judikát NSS čj. 8 Afs 246/2019-67. Správce daně doměřil daň z příjmů fyzických osob, protože nebyl splněn časový test pro osvobození příjmů z prodeje akcií. Žalobkyně (fyzická osoba) nabyla akcie v důsledku výměny akcií při zvyšování základního kapitálu z vlastních zdrojů. Tedy došlo v důsledku rozhodnutí valné hromady k výměně původních akcií za akcie o vyšší jmenovité hodnotě. Žalobkyně dovozovala, že pro prodej jejích akcií bude nadále použita původní lhůta od nabytí původních akcií, že výměnou nedošlo k přerušení časového testu (doby tří let mezi nabytím a úplatným převodem akcií).

Správce daně však argumentoval tím, že zákon o daních z příjmů výslovně hovoří o osvobození jen u výměny

akcií o stejné jmenovité hodnotě, ale na základě závěrů Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR (dále jen „koordinační výbor“) k dani z příjmů č. 199/27.11.2007 ze dne 13. února 2008 bylo osvobození rozšířeno také na případ, kdy je změna jmenovité hodnoty akcií v důsledku zvýšení základního kapitálu provedena přeškrtnutím hodnoty původní a ručním vyznačením vyšší jmenovité hodnoty na dosavadních akciích.

Protože však u žalobkyně došlo k výměně akcií, tak osvobození nelze uplatnit. Žalobkyně však argumentovala, že osvobození by se mělo vztáhnout i na její (z právního a ekonomického hlediska totožnou) situaci spojenou s výměnou akcií.

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem žalobu zamítl. Vyšel z toho, že ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů výslovně pamatuje jen na osvobození od daně při výměně akcií o stejné jmenovité hodnotě. Na tom nemůže nic změnit ani zápis z koordinačního výboru, protože ministerstvo financí, ani koordinační výbor nejsou autoritativními interprety zákona.

Nejvyšší správní soud se ztotožnil s jeho názorem, že není možno uplatnit osvobození, a navíc svou argumentaci rozvinul tak, že nelze použít závěry výše zmíněného příspěvku na koordinační výbor. Právě tyto pasáže jsou důležité při používání argumentace vycházející

Hugo a Sally se baví o oceňování finančních investic

To ale znamená dodatečné auditní procedury, ať už analytické na úrovni výkazů dceřiné společnosti nebo i detailní testy na jednotlivých položkách rozvahy dceřiné společnosti. Ale jen pro tu neauditovanou, ne?

I u auditované musíš zvážit riziko chyby. Nelze se slepě spolehnout na výstupy jiného auditora.

Takže i tady je potřeba provést dostatečné procedury?

Ano, pokud nejsi skupinový auditor a identifikoval jsi riziko materiální nesprávnosti, tak je většinou snazší provést ověřovací procedury sám, jako v případě neauditované společnosti.

Protože pracuji s materialitou stanovenou u svého klienta, tak je možné zaměřit se jen na největší položky. To bude celkem rychlé. Díky.

-Hpt-

z koordinačních výborů. Dle NSS předpoklady nutné k tomu, aby bylo možno dovodit legitimní očekávání účastníků v praxi plynoucí ze zápisu koordinačního výboru, jsou:

- jeho dostatečné odůvodnění,
- vzájemná bezrozpornost zaujatých závěrů,
- nesmí se jednat o výklad jdoucí proti samotnému textu a významu zákona.

V souzeném případě však tyto podmínky splněny nejsou. To, že zápisy koordinačního výboru nemusí vždy představovat ustálenou správní praxi, konstatoval aktuálně Nejvyšší správní soud např. i v rozsudku ze dne 21. 1. 2021, čj. 8 Afs 71/2020-69 (viz odstavec 32).

Lze tedy předně uzavřít, že samotná skutečnost, že zápis z koordinačního výboru obsahuje citované závěry, ještě neznamená, že by z nich měl správce daně či krajský soud v dané věci vycházet, resp. že by stěžovatelka citovanou část zápisu mohla považovat za popis ustálené správní praxe, kterou mohla svým postupem následovat. Nejvyšší správní soud se se závěrem koordinačního výboru neztotožňuje ani věcně. Výklad § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů je z hlediska jazykového zcela jasný (vztahuje se pouze na výměnu akcií o celkové stejné jmenovité hodnotě), přičemž takto jednoznačně vyjádřenou vůli zákonodárce nelze jakkoliv rozšířit ani s ohledem na zjiitelný úmysl zákonodárce či smysl daného ustanovení. Podle Nejvyššího správního soudu pak toto ustanovení neposkytuje jakýkoliv prostor ani k závěru, že by se nepřerušeni časového testu vztahovalo též na případ zvýšení jmenovité hodnoty akcií tzv. okolkováním.

Jinak řečeno, na důsledek zvýšení jmenovité hodnoty akcií formou jejich výměny i formou jejich okolkování je nutno nahlížet shodně a Nejvyšší správní soud neshledal důvod dovozovat v případě tzv. okolkování příznivější výklad pro účely daňové či vyplňování mezery v právu způsobem pro daňový subjekt příznivým (zde ve vztahu k přerušeni časového testu).

Rozsudky krajských soudů

Úroky z akvizičního financování znovu posouzeny jako zneužití práva

Prvním rozsudkem z rukou Městského soudu v Praze je významná kauza týkající se zneužití práva. Jedná se o rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. února 2021 čj. 10 Af 29/2019-123 ve věci posouzení daňové uznatelnosti úroků z půjčky z titulu restrukturalizace.

Příběh se odehrát takto:

- 1) Na samém počátku máme dvě výrobní společnosti s ručením omezeným (pro zjednodušení A a B) vlastněné zahraniční skupinou Johnson Controls.
- 2) Skupina Johnson Controls skupila ready-made společnost s ručením omezeným C, ze které chtěla udělat mateřskou společnost pro tyto dvě výrobní společnosti A a B.

- 3) „Nová“ mateřská společnost C načerpala úvěr ze skupiny a nakoupila podíly na obou společnostech s ručením omezeným A a B.
- 4) Dalším krokem byla fúze A a B do nástupnické společnosti společností s ručením omezeným A.
- 5) Nástupnická společnost s ručením omezeným A změnila právní formu na komanditní společnost; „nová“ mateřská společnost se stala komplementářem, který získával podíl ve výši 99,98 % zisku z komanditní společnosti.
- 6) Mateřská společnost C platí úroky z úvěru na pořízení dceřiné společnosti A do skupiny Johnson Controls a získává podíly na zisku od komanditní společnosti A. Úroky považuje za daňově uznatelné.

Správce daně odmítl uznatelnost úroku z akvizičního úvěru s odkazem na zneužití práva. Přitom argumentoval zejména tím, že:

- byla záměrně vytvořena taková podnikatelská struktura, která neměla jiný podstatný účel, než získání daňového zvýhodnění,
- společnost C působila jako „průtoková schránka“ transformující zisk ze společnosti A na splátky dluhu a úroků z akviziční půjčky,
- skupina Johnson Control v dalších letech neprováděla žádnou akviziční, investiční a holdingovou činnost,
- předmětná půjčka nepředstavovala pro skupinu ani v rámci ČR žádnou příležitost k dosažení nových zdanitelných příjmů.

Obrana žalobce (společnosti C, které nebyly uznány úroky z úvěru) potvrzuje, že skupina věděla a zamýšlela dosáhnout daňového zvýhodnění v České republice, avšak počítala se zdaněním úrokových výnosů v zahraničí.

Městský soud v Praze se ztotožnil s pohledem správce daně, přičemž je přesvědčen, že šlo o umělou konstrukci za účelem daňové výhody, tj.:

- samotná okolnost, že v zahraničí došlo ke zdanění úrokových výnosů, není dle soudu způsobitelná zásadně revidovat posouzení situace, kdy v rámci určité skupiny dojde ke změně přímého ovládní profitabilní společnosti s ručením omezeným na nepřímé ovládní téže osoby přeměněné na komanditní společnost prostřednictvím uměle vytvořeného mezičlánku – komplementáře;
- v daném případě se restrukturalizace a transakce odehrály jen uvnitř skupiny, aniž by došlo k nové akvizici či jiné operaci, která by objektivně přinesla nové příjmy (nad rámec daňové výhody) či přispěla k udržení stávajících;
- dle soudu je zřejmé, že okolnosti případu by se zásadně změnila, pokud by společnost investovala peněžní prostředky získané vnitroskupinovým úvěrovým financováním do zcela nové akvizice (z pohledu skupiny) obchodní společnosti, která doposud jejímu vlivu nepodléhala;

- soud rovněž na několika místech odmítnul společností namítanou podobnost s kauzou OKD a naopak shledal v některých aspektech podobnost s kauzou CTP.

V této kauze byla podána kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu.

Kurzové rozdíly u zálohy na pořízení dlouhodobého majetku

Druhým rozsudkem z rukou krajského soudu je kauza týkající se kurzových rozdílů. Jedná se o rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem čj. 15 Af 84/2017-58, ve kterém tento soud rozhodl spor týkající se povinnosti přecenění zálohy na pořízení dlouhodobého majetku uhrazené v cizí měně.

Jádro sporu tkvělo v tom, že dle správce daně byl poplatník povinen k rozvahovému dni přecenit zálohu na pořízení dlouhodobého majetku, kterou uhradil v cizí měně, a vykázat tak kurzový rozdíl. Jelikož tak poplatník neučinil, doměřil mu správce daně související daň z příjmů právnických osob.

Poplatníkem podané odvolání Odvolací finanční ředitelství zamítlo a potvrdilo závěry prvoinstančního správce daně.

Poplatník se rozhodl bránit proti rozhodnutí OFŘ žalobou ke krajskému soudu. V žalobě argumentoval především tím, že poskytnutá záloha ze své povahy není pohledávkou, jak tvrdí správce daně, ale plněním budoucího či již existujícího závazku. Současně namítal, že dlouhodobý majetek je oceňován pořizovacími cenami, které nezahrnují kurzové rozdíly, přičemž uhrazené zálohy na pořízení dlouhodobého majetku jsou součástí ocenění majetku. Nadto příslušné ustanovení zákona o účetnictví (§ 4 odst. 12) stanovující povinnost přeceňovat zálohy na pořízení majetku výslovně nezmiňuje.

Krajský soud přisvědčil argumentaci poplatníka, napažené rozhodnutí OFŘ zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

V odůvodnění se zaměřil na vymezení právního institutu pohledávky a uvedl, že pohledávkou se rozumí právo věřitele požadovat na dlužníkovi plnění, které vyplývá ze závazkového vztahu. Zálohy poskytnuté za účelem pořízení dlouhodobého majetku ovšem uvedenou definici nespĺňují, jelikož s nimi právo požadovat na dlužníkovi plnění spojeno není. Pokud by tyto zálohy byly k rozvahovému dni přeceňovány, došlo by k porušení zajištění věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví. Poskytnuté zálohy představují úhradu budoucího nebo v důsledku uzavření smlouvy již existujícího dluhu, kdy se částka zálohy nemá účetní jednotce v budoucnu vrátit a rozšířit její majetek. Účetní jednotka tak nese kurzové riziko, jehož důsledkem je vykázání kurzových rozdílů.

Odvolací finanční ředitelství napadlo tento rozsudek kasační stížností a předložilo věc k posouzení Nejvyššímu správnímu soudu. Možná jedním z důvodů

pro tento postup je to, že finanční správa chce mít posouzení této situace od Nejvyššího správního soudu, aby tak mohla závazně postupovat v dalších kauzách.

Podle našeho názoru tato kasační stížnost není důvodem pro to, abychom měnili přístup k poskytnutým cizoměnovým zálohám popsany v interpretaci Národní účetní rady I-43 Poskytnuté zálohy v cizí měně. Naopak doufáme, že v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu bude tento postup potvrzen.

Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů institucionální podpory IP 100040 Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze.

Jana Skálová
Mariana Peprníčková

***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.*

***Ing. Mariana Peprníčková, Ph.D.** je odborným asistentem na katedře finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Vystudovala magisterský a doktorský obor účetnictví a finanční řízení podniku na VŠE v Praze. Odborně se zaměřuje na globální regulaci účetnictví, proces tvorby účetních pravidel a implementaci IFRS do českých účetních předpisů. V praxi se několik let zabývala účetním výkaznictvím leasingových společností podle IFRS. Je tajemnicí Národní účetní rady (od roku 2013).*



Novinky v DPH od roku 2022



Hana Zídková

Tento článek je věnován novinkám v oblasti DPH v roce 2022. Vzhledem k tomu, že byly v průběhu roku 2021 schváleny pouze dvě novely zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), zmíním se v dalším textu nejen o novinkách v zákoně, ale i o vybraných aktuálních otázkách diskutovaných odbornou veřejností. Jednalo se o nich na Koordinačních výborech nebo byly publikovány v informacích Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFR“). Nakonec upozorním na pár rozsudků Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu, které mohou být významné pro řadu plátců DPH.

Nová pravidla pro cestovní kanceláře

Bezesporu největší změnu v uplatňování DPH po 1. lednu 2022 pocítí cestovní kanceláře. Novela § 89 zákona o DPH, který upravuje zvláštní režim pro cestovní službu, byla schválena již v roce 2020 zákonem č. 343/2020 Sb., ale účinná je až nyní. Tato novelizace je reakcí na rozsudky Evropského soudního dvora¹, které jednoznačně potvrdily, že cestovní kanceláře mají odvádět DPH z marže u každého jednotlivého zájezdu a že musí zdaňovat i zálohy. To obojí nebylo nutné podle dříve platné verze českého zákona o DPH.

Cestovní kanceláře zdaňovaly svoji marži za zdaňovací období, ať už se jednalo o kalendářní měsíc nebo čtvrtletí a bylo relativně snadné tuto marži vypočítat jako rozdíl mezi cenou zájezdů pro konečné zákazníky a nakoupených vstupů zahrnutých do těchto zájezdů. S touto metodou výpočtu marže souviselo i pravidlo pro cestovní kanceláře specifické, a to sice nezdaňování záloh. V okamžiku přijetí zálohy na zájezd totiž nemusí být jasné, kolik budou stát všechny vstupy a kolik bude účastníků zájezdu, a tedy celkový výnos. V okamžiku přijetí zálohy je tedy těžké určit marži realizovanou na konkrétním zájezdu a na jednotlivém účastníkovi zájezdu.

Nově budou muset cestovní kanceláře propočítávat svou marži získanou prodejem zájezdu jednomu cestujícímu, a to dokonce předem již v okamžiku přijetí

zálohy na zájezd. Vzhledem k tomu, že v té chvíli nemusí cestovní kancelář přesně znát svoji marži, umožňuje jí zákon tuto marži odhadnout pomocí koeficientu. Přesný způsob jeho výpočtu popisuje Informace GFR², která byla vydána 1. prosince 2021. Po uskutečnění zájezdu je pak nutné opravit základ daně v případě, že se odhadovaná marže lišila od předchozího odhadu. Další změnou je, že cestovní služba, která se skládá ze služeb nakoupených ve třetích zemích a také v EU, je osvobozena s nárokem na odpočet jen v poměru odpovídajícím poskytnutým službám ve třetí zemi a na území EU.

Novely přijaté během roku 2021

Během roku 2021 byly přijaty dvě novely zákona o DPH. První byl zákon č. 355/2021 Sb., který především implementoval od 1. října 2021 nová pravidla pro elektronické obchodování (e-commerce). Je to změněný režim pro dodání zboží osobám nepovinným k dani do jiných členských států EU a dovezeného zboží pro osoby nepovinné k dani, ale změny se týkají i některých služeb přeshraničně poskytovaných těmto osobám. O režimu DPH u e-commerce je pojednáno podrobněji v článku o novinkách v oblasti DPH v roce 2021³, protože nová pravidla měla začít platit již v polovině roku 2021. Nicméně, později během roku byly publikovány informace GFR, které podrobněji rozebírají pravidla pro e-commerce⁴ a také registraci neusazených osob v České republice⁵. Zároveň byla v říjnu 2021 vydána mimo jiné i v souvislosti se změnou vykazování transakcí vůči osobám nepovinným k dani v jiných členských státech v režimu jednoho správního místa (tzv. One stop shop) formulářová vyhláška⁶. Ta upřesňuje například, kde přesně uvádět tato i některá další plnění v daňovém přiznání. Dále pak obsahuje nové formuláře k registraci k DPH i k registraci k jednomu správnímu místu v různých režimech a některé změny v souhrnném hlášení navazující na Brexit.

V zákoně č. 355/2021 Sb. byla také provedena úprava týkající se možnosti opravit základ daně u nedobytných pohledávek. V § 46 odst. 7 zákona o DPH je nově věřitelům umožněno snížit základ daně u nedobytných pohledávek (za splnění všech podmínek) i v případě,

¹ Posledním z nich byl rozsudek C-787/19 Komise v. Rakousko

² Informace k uplatňování DPH u služeb cestovního ruchu od 1. ledna 2022. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/informace-k-uplatnovani-dph-u-sluzeb>

³ Novinky v DPH v roce 2021. *Auditor, časopis Komory auditorů české republiky* č. 4/2021. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6478/4-auditor-2021.pdf>

⁴ Informace k novele zákona o DPH v oblasti elektronického obchodování (e-commerce) s plánovanou účinností od 1. července 2021. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/informace-k-novele-zakona-o-dph-v>

⁵ Informace pro osoby povinné k dani neusazené v tuzemsku (registrace k DPH a ostatní vybrané daňové povinnosti). Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2021_12_DPHregistrace_neus.osoby-67968_21.pdf

⁶ Vyhláška č. 358/2021, kterou se mění některé vyhlášky v souvislosti s přijetím zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=358&r=2021>

že dlužník již není plátcem DPH. Na to pak navazuje povinnost dlužníka snížit nárok na odpočet podle nového § 79e zákona o DPH, při zrušení registrace, pokud má v tom okamžiku neuhrazené dluhy ne starší než tři roky. Toto ustanovení dále opravňuje dlužníka, který by později svůj dluh splatil, podat dodatečné daňové přiznání za poslední zdaňovací období před zrušením registrace a uplatnit si související odpočet zpět.

Druhou novelou zákona o DPH přijatou během roku 2021 je zákon č. 371/2021 Sb., který se týká snížené sazby daně u oprav zdravotnických prostředků. Od roku 2022 se uplatní 15% sazba nejen u oprav zdravotnických prostředků, ale i u jejich úprav. Opravy (a úpravy) zdravotnických prostředků byly přesunuty z přílohy 2 do § 47 odst. 5 zákona o DPH. Dále se mění definice zdravotnických prostředků v příloze 3 k zákonu o DPH v návaznosti na novelizaci zákona o veřejném zdravotním pojištění. Nově současně platí, že dodání tzv. nekategorizovaných zdravotnických prostředků bude podléhat základní sazbě DPH.

Prominutí DPH

Celý rok 2021 byl opět ve znamení pandemie covid-19 a na to reagovala finanční správa několikaletým prodloužením prominutí DPH na respirátory a další ochranné pomůcky proti šíření koronaviru (včetně jejich pořízení z jiných členských států a dovozu ze třetích zemí)⁷. Nicméně podle informace ministerstva financí z 23. prosince 2021 bylo toto prominutí ukončeno k 31. prosinci 2021. V roce 2022 bude na ochranné masky a respirátory aplikována DPH, neboť již není nebezpečí velkého růstu cen tohoto zboží kvůli jeho nedostatečné nabídce.

Kvůli zvyšování cen energií bylo v říjnu 2021 ministryní financí vydáno rozhodnutí o prominutí DPH na elektřinu a plyn v měsících listopad a prosinec 2021⁸. K němu se pak vztahují dvě vysvětlující informace GFŘ ohledně uplatnění tohoto prominutí⁹ a také zúčtování záloh zaplacených za elektřinu a plyn¹⁰ před tímto obdobím nebo v tomto období. Objevily se pochybnosti, u jakých druhů plynu je DPH prominuta, protože v samotném rozhodnutí není plyn blíže specifikován. Až informace upřesňuje, že jde pouze o plyn určený k pohonu motorů a výrobě tepla, a nikoliv například kyslík



dodávaný v lahvích pro potápěče. Finanční správa také v informacích zdůrazňuje, že není přípustné měnit dosavadní smluvní podmínky ohledně placení záloh a odečtů z měřících zařízení záměrně tak, aby mohlo být aplikováno prominutí daně. Proto je možnost daňového plánování formou zaplacení větších záloh v listopadu a v prosinci 2021 pouze omezená. Pokud nebude dostatečně vysoká spotřeba energií při následném odečtu (jehož datum by se nemělo měnit), vzniklý přeplatek stejně k úspoře na DPH nepovede.

Zmiňovaná prominutí DPH, ať už na respirátory a další ochranné pomůcky, nebo energie, vyvolala také odbornou diskuzi, zda je vůbec ministryně financí oprávněna prominout aplikaci DPH na úrovni jednotlivých zdanitelných plnění. Zejména proto, že podle mínění některých odborníků¹¹ počítá ustanovení § 260 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (podle kterého byla DPH prominuta) s prominutím daně na úrovni platební povinnosti. To znamená daň vzniká daňovému subjektu, která může být následně prominuta. Finanční správa je však toho názoru, že prominutí je možné i v okamžiku vzniku samotné daňové povinnosti z konkrétní transakce. V návaznosti na to zdůrazňuje ve všech k tomu vydaných informacích, že pokud by některý plátcem přece jen z plnění, u kterého je daň prominuta, DPH na výstupu odvedl, neměl by příjemce plnění nárok na odpočet této daně. Z pohledu běžných plátců DPH je proto třeba kontrolovat faktury vystavené za dodávky zboží, u kterého byla DPH prominuta, protože odpočet DPH případně uvedené na takových dokladech není možné uplatnit.

Koordinační výbory týkající se nemovitých věcí

V listopadu byl uzavřen Koordinační výbor týkající se zdaňování práva stavby¹², GFŘ plně souhlasilo se

⁷ Poslední rozhodnutí o prominutí daně z přidané hodnoty z důvodu mimořádné události týkající se respirátorů a dalších ochranných pomůcek proti koronaviru bylo publikováno ve Finančním zpravodaji 33/2021. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2021/financni-zpravodaj-cislo-33-2021-43259>

⁸ Rozhodnutí o prominutí daně z přidané hodnoty z důvodu mimořádné události. Finanční zpravodaj 34/2021. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2021/financni-zpravodaj-cislo-34-2021-43275>

⁹ Informace k promíjení daně z přidané hodnoty při dodání elektřiny nebo plynu (z důvodu mimořádné události). Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/novinky-financni-spravy-v-oblasti-dph/informace-gfr-k-promijeni-dane-z>

¹⁰ Informace k vyúčtování elektřiny a plynu v souvislosti s prominutím DPH. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/70709-INFORMACE_GFR_k_vyuctovani_elektriny_a_plynu_CISTOPIS.pdf

¹¹ Hájek, J.: Ústavně-právní výzvy daňového práva v době covidové. Sborník konference Slovensko-české dni daňového práva. ISBN 978-80-574-0043-1. Dostupné z: Unibook – internetový obchod UPJŠ – Unibook – E-shop UPJŠ (upjs.sk)

¹² Příspěvek na Koordinační výbor č. 589/24.11.21 Uplatnění DPH přiřízení práva stavby. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/prispevky-kv-kdp/zapisy-z-jednani/2021>

závěry předkladatelů a potvrdilo, že převod práva stavby se nemusí zdaňovat v celé částce ke dni převodu, ale je možné zdaňovat jednotlivé stavební platy jako dílčí plnění podle § 21 odst. 7 zákona o DPH. Přičemž je rozhodující povaha práva stavby ke dni převodu a podle ní se uplatňuje DPH na všechny následující stavební platy. Pokud je tedy například převedeno právo stavby postavit budovu na cizím pozemku, je zdaňováno základní sazbou. V průběhu času se může jeho povaha změnit a je postavena budova, která může podléhat snížené nebo základní sazbě a nakonec po pěti letech od kolaudace může být i osvobozena. Stavební platy však stále podléhají základní sazbě, protože původně vlastník pozemku převedl „nezhmotné“ právo stavby. Možnost rozdělit právo stavby do dílčích plnění se odráží i do počítání obratu, pokud tedy převede právo stavby neplátce, načítají se mu stavební platy postupně do obratu, pokud si sjedná ve smlouvě, že budou považovány za dílčí plnění. Jinak se do obratu započítá celá cena práva stavby a tím by byl pravděpodobně překročen obrat pro registraci k DPH okamžitě.

Dále se na koordinačním výboru v průběhu roku 2021 dvakrát řešilo¹³, zda lze zdaňovat pronájem staveb určených k bydlení i po novele § 56a odst. 3 zákona o DPH, která nabyla účinnosti dnem 1. ledna 2021. I přes argumenty ohledně přechodného ustanovení trvá GŘR na tom, že tyto nájem musí být od roku 2021 osvobozené od DPH bez nároku na odpočet.

Rozsudky Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu

Nepříjemné překvapení způsobil rozsudek Evropského soudního dvora C-621/19 Weindel Logistik Service spol. s r.o. Jednalo se o nárok na odpočet slovenského plátce, který dovážel zboží ze Švýcarska za účelem jeho přebalení na Slovensku. Zboží bylo propouštěno do celního režimu volný oběh, ale zůstávalo ve vlastnictví švýcarského zákazníka, který je pak dále prodával. Soud potvrdil, že nesmí být nárokována DPH přiznaná zaplacená při dovozu zboží, pokud plátce (deklarant) není vlastníkem tohoto zboží a náklady na zboží nesouvisí přímo a bezprostředně s ekonomickou činností plátce (deklaranta). Tento závěr odporuje dosavadní správní praxi vycházející ze závěrů staršího koordinačního výboru.¹⁴

Jeho závěr odsouhlasený finanční správou totiž naopak umožňoval nárok na odpočet DPH zaplacené při dovozu materiálu, ze kterého plátce kompletoval výrobky pro zahraničního obchodního partnera,

přičemž materiál byl stále ve vlastnictví zákazníka, kterému byla fakturována pouze služba komplectace.

Z významných judikátů Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) stojí za povšimnutí rozsudek 3 Afs 82/2019-38 z června 2021, který potvrdil¹⁵, že činnost členů představenstva akciové společnosti stejně jako jednatelů společnosti s ručením omezeným je považována z hlediska DPH za ekonomickou činnost. NSS v tomto případě rozhodl, že práce člena představenstva je vykonávána na vlastní hospodářské riziko a není v podřízeném vztahu vůči korporaci, jejímž jménem jedná. Proto lze tuto činnost klasifikovat jako ekonomickou činnost a člen představenstva může fakturovat svou odměnu s DPH. Finanční správa by neměla rozporovat nárok na odpočet z takto fakturovaných odměn na straně akciové společnosti. Český zákon o DPH v § 5 odst. 3 jde nad rámec článku 10 Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH (dále jen „Směrnice o DPH“), když nepovažuje za ekonomickou činnost aktivitu, za kterou plynou příjmy zdaňované daní z příjmů jako příjmy ze závislé činnosti. Proto by měl být zákon o DPH v tomto bodě novelizován. Do té doby si mohou jednatelé a členové představenstev vybrat, zda budou své odměny zdaňovat (podle Směrnice o DPH) nebo nikoliv (podle současného znění zákona o DPH).

Důležitý je také dlouho očekávaný rozsudek NSS ve věci Eli Lilly¹⁶. NSS v něm zamítnul postup správce daně, který doměřil DPH na výstupu z marketingových služeb fakturovaných českou společností své švýcarské mateřské společnosti. Finanční úřad považoval fakturaci služeb za vyrovnání převodních cen mezi mateřskou a dceřinou společností, a proto je zahrnul do základu daně z tuzemských dodávek farmaceutických výrobků. Doměřil 66 mil. korun na DPH a 13 mil. korun na penále. Rozhodnutí NSS bylo pro farmaceutickou firmu sice příznivé, ale oblast převodních cen (tzv. transfer pricing adjustments) by neměla být plátcí DPH podceňována, protože finanční správa by v jiném případě mohla uspět.

NSS se také vyjádřil k problému často diskutovanému mezi subjekty, které nemají plný nárok na odpočet DPH. Jednalo se o spor mezi Oblastní nemocnicí Kolín a Odvolacím finančním ředitelstvím¹⁷ ohledně definice dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností. Soud rozhodl s odvoláním na evropskou judikaturu, že pod tento pojem lze zařadit i majetek dodaný tzv. na klíč, a nikoliv pouze majetek, který plátce sám vyrábí.

¹³ Příspěvek na Koordinační výbor č. 585/15.09.2021 Nájem nemovitých věcí – praktické dopady příspěvku 576/19.05.21. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/prispevky-kv-kdp/zapisky-z-jednani/2021>

¹⁴ Příspěvek na Koordinační výbor č. 189/11.10.07 – Dvoz zboží plátcem, který není jeho vlastníkem (ze dne 11. října 2007). Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/prispevky-kv-kdp/zapisky-z-jednani/2007>

¹⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Afs 100/2016 - 29, www.nssoud.cz týkající se činnosti jednatele společnosti s ručením omezeným.

¹⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.11.2021, čj. 3 Afs 54/2020 - 73, www.nssoud.cz

¹⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6.9.2021, 2 Afs 232/2020 - 70, www.nssoud.cz

Závěr

Během roku 2022 by měla být přijata větší novela zákona o DPH s účinností od 1. ledna 2023. Pracovní skupiny již začaly připravovat témata, která budou touto novelou řešena. Navrhované úpravy jsou jak zpřesňující, tak i věcné. Jako například úprava § 5 ohledně ekonomické činnosti jednatelů a členů představenstev vyplývající z rozhodnutí NSS popsaného v předchozím textu. Zároveň Česká republika podala žádost Evropské komisi na zvýšení registračního limitu pro plátce DPH na 2 mil. korun. Bývalá vláda také navrhovala prominutí DPH z energií na celý rok 2022, ale nová vláda toto neplánuje a chce řešit energetickou krizi cílenými příspěvky domácnostem.

Seznam zdrojů:

Rozsudek C-787/19 Komise v. Rakousko. Soudní dvůr Evropské unie. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-787/19>

Informace k uplatňování DPH u služeb cestovního ruchu od 1. ledna 2022. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/informace-k-uplatnovani-dph-u-sluzeb>

Novinky v DPH v roce 2021. Auditor, časopis Komory auditorů české republiky č. 4/2021. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6478/4-auditor-2021.pdf>

Informace k novele zákona o DPH v oblasti elektronického obchodování (e-commerce) s plánovanou účinností od 1. 7. 2021. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/informace-k-novele-zakona-o-dph-v>

Informace pro osoby povinné k dani neusazené v tuzemsku (registrace k DPH a ostatní vybrané daňové povinnosti). Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2021_12_DPHregistrace_neus osoby-67968_21.pdf

Vyhláška č. 358/2021, kterou se mění některé vyhlášky v souvislosti s přijetím zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=358&r=2021>

Rozhodnutí o prominutí daně z přidané hodnoty z důvodu mimořádné události. Finanční zpravodaj 33/2021. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2021/financni-zpravodaj-cislo-33-2021-43259>

Rozhodnutí o prominutí daně z přidané hodnoty z důvodu mimořádné události. Finanční zpravodaj 34/2021. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2021/financni-zpravodaj-cislo-34-2021-43275>

Informace k promíjení daně z přidané hodnoty při dodání elektřiny nebo plynu (z důvodu mimořádné události). Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/novinky-financni-spravy-v-oblasti-dph/informace-gfr-k-promijeni-dane-z-pridane-hodnoty>

Informace k vyúčtování elektřiny a plynu v souvislosti s prominutím DPH. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/70709-INFORMACE_GFR_k_vyuctovani_elektriny_a_plynu_CISTOPIS.pdf

Hájek, J. Ústavně-právní výzvy daňového práva v době covidové. Sborník konference Slovensko-české dni daňového práva. ISBN 978-80-574-0043-1. Dostupné z: Unibook - internetový obchod UPJŠ - Unibook - E-shop UPJŠ (upjs.sk)

Příspěvek na koordinační výbor č. 589/24. 11.21 Uplatnění DPH při zřízení práva stavby Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/prispevky-kv-kdp/zapisy-z-jednani/2021>

Příspěvek na koordinační výbor č. 585/15.09.2021 Nájem nemovitých věcí – praktické dopady příspěvku 576/19.05.21. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/prispevky-kv-kdp/zapisy-z-jednani/2021>

Příspěvek na koordinační výbor č. 189/11.10.07 – Dovozy zboží plátcem, který není jeho vlastníkem (ze dne 11. října 2007). Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/prispevky-kv-kdp/zapisy-z-jednani/2007>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Afs 100/2016 - 29, www.nssoud.cz

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.11.2021, čj. 3 Afs 54/2020 - 73, www.nssoud.cz

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2021, 2 Afs 232/2020 - 70, www.nssoud.cz

Hana Zítková

Ing. Hana Zítková, Ph.D. působí na katedře veřejných financí Vysoké školy ekonomické v Praze, kde se věnuje jak pedagogické tak výzkumné činnosti. Vyučuje kurzy zejména z oblasti zdanění spotřeby. V rámci výzkumné činnosti se věnuje především systému DPH a daňovým únikům v této oblasti. Od roku 1999 je registrovanou daňovou poradkyní. Praxi v daňovém poradenství získala zejména během dlouholetého působení ve společnosti Arthur Andersen a EY, kde se specializovala na DPH a spotřební daně. Je členkou sekce DPH odborného kolegia Komory daňových poradců a je zkušební komisařkou garantující daňovou část profesní zkoušky auditora.



Toto je naše nová pokladna pro EET, která má zabudovanou umělou inteligenci, takže pozná nejen to, co jste si dnes u nás koupil, ale i to co si chcete koupit v příštím čtvrtletí a ještě to ani sám nevíte.

Kresba: Ivan Svoboda

Zdravotní pojištění v roce 2022



Tomáš Červinka

Do roku 2022 jsme vstoupili s novou vládou a v oblasti zdravotnictví nás stále trápí boj s onemocněním covid-19. U zdravotního pojištění jsme přesto zaznamenali několik důležitých změn. Připomeneme si dopady zavedení paušální daně včetně zvažovaných kroků do budoucna. Podíváme se na to, jak ovlivnila novela exekučního řádu dlužníky včetně dlužníků pojistného na zdravotní pojištění, a to především v rámci institutu milostivého léta. Zmíníme také novelu cizineckých zákonů a také změnu zdravotních zákonů nazývanou správní novela, jejíž význam je dlouhodobý a v této hektické době nebyla zatím plně doceněna. Na úvod se ale podíváme na základní změny, které označujeme jako parametrické. Kromě obvyklých změn základních odvodových konstant (minimální vyměřovací základy) jsme letos zaznamenali i změny dalších parametrů, jako například sazba penále a limitů u bagatelních částek.

Parametrické změny

Odvodové parametry se mění obvykle každý rok, proto nebudeme provádět hlubší rozbor základních změn (detaily lze dohledat v loňském čísle časopisu¹). Podrobněji se budeme věnovat změně parametrů, které se každý rok nemění: limitů bagatelních částek a sazby penále.

Platba státu

Vyměřovací základ za osoby, za které je plátcem pojistného stát, se od 1. ledna 2022 zvyšuje na základě nařízení vlády č. 252/2021 Sb. na 14 570 korun (z loňských 13 088 korun). Stát platí za pojištěnce 1 967 korun, což je přesně o 200 korun více než v loňském roce.

Minimální mzda

Minimální mzda byla zvýšena v souladu s nařízením vlády č. 405/2021 Sb. na 16 200 korun (oproti dosavadním 15 200 korun). Minimální mzda určuje minimální vyměřovací základ zaměstnance a pojistné osob bez zdanitelných příjmů. Minimální měsíční odvod u těchto dvou skupin činí 2 187 korun.

Průměrná mzda

Výše průměrné mzdy je rozhodná pro stanovení minimálních odvodů OSVČ. Pro rok 2022 počítáme klíčové hodnoty z nařízení vlády č. 356/2021 Sb. a průměrná

mzda činí 38 911 korun. Asi nejviditelnějším parametrem z této hodnoty odvozeným je minimální záloha OSVČ, která od ledna 2022 činí 2 627 korun (loni to bylo 2 393 korun).

Z takto stanovených záloh se počítá i výše paušální platby (viz dále v samostatné kapitole), která je od ledna 2022 stanovena na 5 994 korun (oproti částce 5 469 korun z roku 2021).

Z výše průměrné mzdy se vychází také při stanovení rozhodného příjmu (u zdravotního pojištění se nejčastěji použije v případě dohod o pracovní činnosti). Rozhodný příjem činí 3 500 korun (stejně jako loni).

Limity bagatelních částek

Od roku 2022 se mění a sjednocují limity částek, které jsou považovány za bagatelní. Týká se to dluhů i přeplatků.

V případě dluhů dosud podle § 15 odst. 1 zákona č. 592/1992 Sb. platilo pravidlo, podle něhož nebylo možné vymáhat nedoplatky pojistného, jejichž výše v úhrnu nepřesáhla u jednoho plátce pojistného a jedné pojišťovny 50 korun. Nově nelze vymáhat částky, které nepřesáhnou 200 korun.

Podobně se nyní přistupuje i k přeplatkům. Nově se přeplatek vrací plátcovi pojistného, činí-li úhrnná výše tohoto přeplatku nejméně 200 korun. Dosud žádný takový limit stanoven nebyl, což mnohdy vedlo k paradoxním situacím. Plátcí mohli požadovat i vrácení přeplatku v řádu jednotek korun (vzniklého např. při zakrouhlování ročního pojistného u OSVČ) a náklady spojené s takovou transakcí často výrazně přesahovaly částku vratky.

Limit 200 korun se nově vztahuje i na vratky z nadlimitů² podle § 16b odst. 2 zákona č. 48/1997 Sb. Nadlimity se dosud vracely při překročení 50 korun.

K úplnému sjednocení bagatelních částek nedošlo. U penále stále platí, že se nepředepíše, nepřesáhne-li v úhrnu 100 korun za jeden kalendářní rok.

Penále

Od 1. ledna 2022 bylo novelizováno ustanovení § 18 odst. 1 zákona č. 592/1992 Sb. na základě zákona č. 286/2021 Sb. (blíže k tomuto zákonu v části *Milostivé léto*). Dosavadní výpočet penále byl do 31. prosince 2021 dlouhodobě určen tak, že penále je stanoveno ve výši 0,05 % z dlužné částky za každý kalendářní den prodlení. Tato sazba byla dlouhodobě neměnná (od roku 2007, kdy došlo ke snížení z 0,1 % na 0,05 % za každý den prodlení).

¹ Auditor 4/2021.

² Pod pojmem „nadlimity“ rozumíme částky uhrazené pojištěncem za doplatky za léky ve výši přesahující roční limit pro příslušnou skupinu pojištěnců. Tento limit je ročně stanoven na 5 tis. korun. V závislosti na věku nebo invaliditě dochází ke snížení limitu na 1 tis. korun (u pojištěnců do 18 roků nebo nad 65 let věku) nebo na 500 korun (u pojištěnců nad 70 let věku nebo u osob s invalidním důchodem 3. stupně nebo bez invalidního důchodu s invaliditou 2. nebo 3. stupně).

Od 1. ledna 2022 se výše penále stanoví podle předpisů práva občanského. Předpisy práva občanského (vychází se z nařízení vlády č. 351/2013 Sb., o výši úroků z prodlení) stanovují sazbu penále v roční výši jako repo sazbu ČNB platnou k prvnímu dni kalendářního pololetí zvýšenou o 8 p.b.

Na první pohled jde jen o parametrickou změnu. Aktuálně platná výše repo sazby (od 23. prosince 2021) je 3,75 % a roční sazba penále k 1. ledna 2022 tedy činí 11,75 %. Přepočítání na denní sazbu činí penále cca 0,03219 %. Jde tedy fakticky o snížení sazby penále z 0,05 % na cca 0,03219 % za každý den prodlení. Takto jednoduché to však není. Z technického hlediska bylo nutné vypořádat se s otázkou penalizace starších dluhů a bude nutné vyřešit, jak počítat penále u sloučených pohledávek.

a) Penalizace starších pohledávek

Ke změně zákona došlo bez přechodných ustanovení. Nebylo tak ošetřeno, jakou sazbu penále přisoudit pohledávkám, které do 31. prosince 2021 nebyly uhrazeny a do té doby nesly sazbu 0,05 %. Z hlediska přístupu občanského práva, které od roku 2012 ve vazbě na nový občanský zákoník fixují úrok ke každé jednotlivé pohledávce, měla být logicky sazba u dosavadních pohledávek fixována na původní hodnotu, a to až do úhrady pohledávky. Další možností bylo převzít od 1. ledna 2022 u každé pohledávky její historickou hodnotu, která by se počítala ke dni vzniku pohledávky (tedy podle historicky platných repo sazeb s realizací výpočtu nikoli od počátku, ale od 1. ledna 2022). Nakonec ale byla zvolena možnost výhodnější pro dlužníky a od 1. ledna 2022 se u všech pohledávek sazba mění na aktuálně platnou sazbu.

K této variantě se přiklonila Právní sekce Svazu zdravotních pojišťoven, přidala se i VZP a v tomto smyslu potvrdilo postup i Ministerstvo zdravotnictví. Podobně se bude postupovat (podle interních informací – na základě intenzivních diskuzí mezi MPSV a ČSSZ) i u pohledávek v sociálním pojištění, kde analogická změna nastala v § 20 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb. Nutnost dodatečných řešení svědčí o špatné kvalitě přijaté legislativní změny (šlo o poslanecký návrh, který neprošel standardním připomínkovým řízením).

b) Splátkové kalendáře, platební výměry

Další nejasnosti vznikají u penalizace v případě agregace dluhů (u správy pohledávek jde o splátkové kalendáře, platební výměry nebo výkazy nedoplatků). Je to spíše technický problém. Je složité sledovat původní penalizaci v případě, kdy jsou jednotlivé neuhrazené pohledávky sloučeny v rámci procesu vymáhání (podle správního řádu nebo daňového řádu). Veřejné pohledávky mají odlišný způsob správy oproti pohledávkám podle občanského práva. I z tohoto pohledu se přijatá novela jeví jako nedostatečně promyšlená.

Paušální daň – po prvním roce

V loňském roce jsme psali základní informace o zavedení institutu paušální daně. V prvním roce využilo možnosti paušálního režimu zhruba 70 tis. OSVČ. Zatím nemáme informace, kolik OSVČ po prvním roce vystoupilo z tohoto režimu ani kolik se jich stihlo nově přihlásit do 10. ledna 2022 (což byl poslední den lhůty pro přihlášení na rok 2022). V době uzávěrky tohoto textu neznáme ani přesný počet těch, kteří v průběhu roku 2021 nesplnili podmínky paušální daně a budou tak mít povinnost podávat daňové přiznání i přehledy. Přesto už nyní můžeme naznačit první zkušenosti s tímto režimem.

Zkušenosti podnikatelů jsou závislé na tom, jestli šlo o cílovou skupinu projektu či nikoli. Změnu si pochvalují ti, kteří splnili podmínky (příjem pod 1 mil. korun, bez zaměstnání a jiných příjmů apod.) a po celý rok hradili jedinou částku a nyní nemusí řešit podávání daňového přiznání ani přehledů. Naopak horší zkušenosti mají ti, kteří až po vstupu do paušálního režimu zjistili, že se pro ně nehodí. V paušálním režimu nelze uplatnit například slevy na dani či nezdanitelné části základu daně, ale někdy se zapomíná i na to, že nelze aplikovat ani žádné ze zvýhodnění při placení minimálního pojistného na zdravotní pojištění. Zdravotní pojišťovny se tak setkávaly v průběhu roku s případy, kdy paušální zálohy v plné výši museli platit například i důchodci nebo osoby, které by za jiných okolností nemusely dodržet minimum (např. při péči o děti). Nejasnosti vznikaly také při souběhu se zaměstnáním, kdy podnikatel například přijal sezónní práci, ze které vzniklo zaměstnání pro účely zdravotního (a sociálního) pojištění a tím došlo k porušení podmínek paušálního režimu. Možnost snížení minimálního vyměřovacího základu v roce využití paušálního režimu není možná. Z režimu nelze vystoupit a minimum se stanovuje např. i za měsíce, kdy po přerušení dojde k obnovení podnikání ve stejném kalendářním roce.



Máme třeba Vlastu nebo Žena a život, ale sbírku zákonů s daňovými novinkami pro rok 2022 u nás opravdu nekoupíte!

Kresba: Ivan Svoboda



Vyúčtování prvního roku v paušálním režimu je velmi jednoduché pro OSVČ, které splnily podmínky a jejich daň je rovna paušální dani. Ti nemusejí provádět v podstatě žádný další úkon. Ostatní podnikatelé musejí podat daňové přiznání a také přehled pro zdravotní pojišťovnu (i pro ČSSZ). Pro tyto pojištěnce je připraven zjednodušený formulář přehledu OSVČ.

Aktuálně je zvažováno zvýšení limitu pro možnost využití paušálního režimu z 1 na 2 mil. korun příjmů za jeden rok. Nová vláda tuto možnost zapracovala do svého programového prohlášení. Bez hlubšího vyhodnocení zkušeností z prvního roku fungování paušální daně však jde o poměrně odvážný a spíše nerozvážený krok. Zatím třeba není dostatečně zmapována potenciální změna chování jednotlivých aktérů. Nelze ani vyloučit, že zvýšeného limitu pro paušální daň by bylo možné využívat k daňovým optimalizacím či dokonce obtížně odhalitelným podvodům.

Sjednocení definice OSVČ

V loňském roce jsme informovali o změně konstrukce vyměřovacího základu OSVČ. Od roku 2021 je vyměřovací základ OSVČ stanoven podle § 3a zákona č. 592/1992 Sb. jako 50 % daňového základu. Daňovým základem se podobně jako u sociálního pojištění rozumí dílčí základ daně z příjmů ze samostatné činnosti podle zákona o daních z příjmů, které jsou nebo by byly, pokud by podléhaly zdanění v České republice, předmětem daně z příjmů fyzických osob. V přehledu za rok 2021 tak už nenajdeme řádek 1 (příjmy) a řádek 2 (výdaje), ale pro zdůraznění této

změny bylo (trochu nečekaně) zvoleno nové očíslování samostatného řádku 3 (daňový základ). Do tohoto řádku pak patří v podstatě jednoznačně obsah řádku č. 37 daňového přiznání, což koresponduje s řádkem č. 113 přílohy č. 1 daňového přiznání. Jiný obsah řádku 3 se týká vlastně jen OSVČ, které nemají povinnost podávat daňové přiznání (mají nízký příjem, nejsou rezidenti apod.).

V letošním roce se k této změně přidalo i zjednodušení definice okruhu pojištěnců, kteří jsou považováni za OSVČ. Podle § 5 písm. b) zákona č. 48/1997 Sb. se pro účely zdravotního pojištění za OSVČ považuje osoba vykonávající činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné výdělečné činnosti podle zákona o daních z příjmů. Tato definice je velmi jednoduchá a nepřipouští v podstatě žádné nejasnosti. Definice je rozšířena ještě na spolupracující osoby, ale jinak neplatí žádné výjimky. Jsou tedy ukončeny dosavadní pochybnosti o zařazení některých skupin, jako například osob, které mají příjmy z průmyslových vzorů.

V této kapitole popisujeme změny u OSVČ a na její závěr doplňujeme změnu pravidel pro počítání lhůt pro podání přehledu OSVČ. Lhůty se odvozují podle daňového řádu a uplatní se letos poprvé od změny lhůt v daňovém řádu (v roce 2021 došlo k plošnému posunu lhůt pro podání přehledu na srpen 2021). V letošním roce jsou platné tyto lhůty pro podání přehledu:

- 8. dubna 2022 – pro OSVČ, která nemá povinnost podat DP,
- 2. května 2022 – pro OSVČ, která má pro podání DP základní tříměsíční lhůtu,
- 2. června 2022 – pro OSVČ, která podají DP po 1. dubnu 2022 elektronicky,
- 1. srpna 2022 – pro OSVČ, za kterou podává DP po 1. dubnu 2022 daňový poradce, resp. mají povinný audit.

Změna cizineckých zákonů

Zákonem č. 274/2021 Sb. byly s účinností od 2. srpna 2021 novelizovány základní cizinecké zákony (zákon o pobytu cizinců, zákon o azylu atd.). Spolu s nimi došlo k poměrně rozsáhlé úpravě veřejného zdravotního pojištění.

V zákoně č. 48/1997 Sb. došlo k upřesnění definice osobního rozsahu zdravotního pojištění (osobním rozsahem v tomto smyslu myslíme nárok na veřejné zdravotní pojištění). Dosavadní definice často vycházely z různých fikcí trvalého pobytu. Tyto fikce byly sloučeny do zákona č. 48/1997 Sb. včetně vymezeného období, na které se doba pojištění u příslušné skutečnosti vztahuje.

Současně byla definována nová kategorie pojištěnců a plátců pojistného. Jde o novorozence do dvou měsíců věku bez trvalého pobytu či jiného důvodu pro vznik pojištění. Pojistné za tuto novou skupinu pojištěnců neplatí stát, ale zákonný zástupce. Výše pojistného je stanovena jako dvojnásobek pojistného OBZP.

Asi největší mediální pozornost si vysloužilo kontroverzní ustanovení faktického monopolu na komerční pojištění cizinců, kteří nejsou účastníky veřejného zdravotního pojištění. Tento monopol získala na pět let Pojišťovna VZP, a.s., která je sice dceřinou společností VZP, ale jde o běžnou komerční pojišťovnu. Řešení tohoto problému se aktuálně dostalo na základě podnětu českých pojišťoven (komerčních – nikoli zdravotních) až k Evropské komisi.

Milostivé léto

V rámci přechodných ustanovení k zák. č. 286/2021 Sb. bylo stanoveno faktické odpuštění příslušenství u veřejných pohledávek. Po přijetí zákona byly vedeny diskuze, zda se postup vztahuje i na pohledávky penále z veřejného zdravotního pojištění. Dosavadní judikatura přiznávala penále z veřejného zdravotního pojištění spíše charakter pokuty a šlo tak o samostatné pohledávky a nikoli příslušenství k pojistnému.

Záměr zákonodárců (šlo jen o poslaneckou iniciativu, ale text vznikl ve spolupráci koaličních i opozičních poslanců) a veřejný zájem převážil nad nejasnostmi a pochybnostmi. Pro účely milostivého léta lze penále považovat za příslušenství k pojistnému a pojištěnci, kteří mají exekučně vymáhaný dluh na penále, mohou být osvobozeni od vymáhání tohoto dluhu. Musí být ale splněna důležitá podmínka: v období do 28. ledna 2022 musí být plně uhrazena jistina (pojistné) a základní náklady exekuce (908 korun). V takovém případě dojde k zastavení exekuce (což v podstatě znamená prominutí tohoto dluhu).

V průběhu milostivého léta dochází k řadě nejasností, které znesnadňují realizaci postupu. Realizaci například provádí vždy exekutor a zdravotní pojišťovna nemůže sama exekuci zastavit. K zastavení také může dojít jen u toho penále, které vymáhá soudní exekutor. Zastavení se například netýká penále, které vymáhá zdravotní pojišťovna jinak (pomocí daňové exekuce nebo formou splátkového kalendáře apod.).

Vyhodnocení programu milostivé léto dojde nejdříve na jaře 2022, protože řada případů bude vyhodnocována a zastavována i po ukončení akce (tedy po 28. lednu 2022). I tak někteří zákonodárci avizují otevřenost při pokračování podobné aktivity.

Správní novela

Jeden z nejdůležitějších zákonů v oblasti zdravotního pojištění byl přijat na podzim 2021 jako zákon č. 371/2021 Sb. Pro svůj charakter bývá pojmenována jako „správní“ novela a účinnost měla 1. ledna 2022. Teprve v budoucnu budou doceněny změny v oblasti nových zásad pro úhradu vysoce inovativních přípravků nebo přípravků pro léčbu vzácných onemocnění.

Také v oblasti pojistného došlo k několika zmíněným změnám (např. upřesnění definice OSVČ nebo limity bagatelních částek). Mimo to se mění pravidla pro rozhodování (zvyšuje se např. limit pro rozhodování o penále pro nezávislý rozhodčí orgán z 20 tis. korun na 30 tis. korun) nebo řešení přestupků. Pro zdravotní pojišťovny může být zajímavá třeba i možnost zřízení zástavního práva.

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.



Rozhovor s Petrou Pospíšilovou, prezidentkou Komory daňových poradců ČR

I v oblasti daňového poradenství je tlak na profesní etiku

Úvodem nám, prosím, dovoluňte, abychom Vám pogratovali ke znovuzvolení do funkce prezidentky Komory daňových poradců ČR. Doznalo vedení KDP výraznějších změn?

Děkuji, těší mě důvěra kolegů a jsem ráda, že můžeme pokračovat v aktivitách, které jsme zahájili v minulém období. Prezidium bude pracovat ve velmi podobném složení, takže se těším na další úspěšnou spolupráci. Máme nicméně dva nové kolegy, a tak si slibují, že přinesou do stálé agendy nové podněty a celkově se zase posuneme dál.

Jaké jsou Vaše plány pro další tříleté funkční období?

Naše plány pro další funkční období do velké míry určují externí podmínky, a to jak „náš“ zákon o daňovém poradenství a komoře daňových poradců, tak i činnost orgánů státní správy, zejména ministerstva financí jako našeho gesčního resortu. Naše agenda tak nutně zahrnuje úkoly, které nám ukládá zákon, ať už se týkají vstupu do profese nebo jejího řádného výkonu, tak i zastupování oprávněných zájmů daňových poradců. Zatímco v určité části je naše činnost poměrně pevně regulovaná, právě ve vymezení toho, co jsou oprávněné zájmy daňových poradců, nacházíme určitou volnost a možnost výběru, které agendě se budeme věnovat. Typicky do této oblasti zařazujeme vzdělávání daňových poradců a podporu pro daňové poradce, kterou poskytuje kancelář komory, ale patří sem nepochybně i legislativní činnost, tzn. revize a připomínkování předpisů, se kterými (nejen) daňoví poradci denně pracují. V neposlední řadě očekávám, že se budeme věnovat další digitalizaci našich agend. K tomu nás do určité míry tlačí externí svět, např. nově účinný zákon o právu na digitální služby, ale je to i oblast, ve které máme své vlastní ambice a představy, kam bychom se chtěli posunout. Byla bych proto ráda, kdyby se nám podařilo zapracovat na digitalizaci interakce mezi daňovými poradci a kanceláři, ale například i v oblasti přihlašování a správy zkoušek na daňové poradce, tj. na interakci s uchazeči o profesi, a případně i v dalších oblastech. Plánů by bylo jistě mnoho, ale jsme zde do určité míry limitováni pochopitelně rozpočtem, ale i personální kapacitou.

Před jakými největšími výzvami podle Vašeho názoru stojí profese daňových poradců?

Daňová legislativa se mění neustále, daňoví poradci jsou na to zvyklí, tak to ani nepovažují za něco,



Petra Pospíšilová pracovala nejprve 10 let jako daňová poradkyně pro advokátní kancelář Kocián Šolc Balaščík pro široký okruh klientů (výrobní společnosti, společnosti poskytující služby, mezinárodní skupiny, neziskové organizace apod.) zejména v oblasti daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty. Později se specializovala zejména na oblast nepřímých daní.

V období let 2005–2007 vykonávala funkci ředitele odboru Legislativy nepřímých daní na Ministerstvu financí ČR, kde kromě daně z přidané hodnoty měla na starosti rovněž agendu spotřebních daní a zavedení legislativní úpravy energetických daní. Od roku 2007 pracuje v ČSOB na pozici ředitele útvaru Daní a má na starosti daňovou agendu celé skupiny ČSOB v České republice. Od roku 2015 je prezidentkou Komory daňových poradců ČR.

coby opravdu představovalo nějakou zásadní změnu. Nicméně jsou dvě oblasti, které jako změnové opravdu vnímám.

První z nich je velký tlak daňových správ na poskytování informací, které daňové správy chtějí využít při své činnosti. Pro daňové poradce to má dva nové aspekty. Jednak jejich klienti mají nové povinnosti, které nemají charakter placení daní; to se týká těch klientů, na které dopadají povinnosti poskytování určitých informací. A pak, na druhé straně, musí daňový poradce alespoň tušit, že daňová správa může mít o jeho klientovi i informace, které nejsou ani veřejně dostupné, a ani je klient sám, ani prostřednictvím daňového poradce, daňové správě nesdělil. Je tak nezbytné, aby daňoví poradci jednak uměli pomoci svým klientům identifikovat a nastavit procesy tak, aby byli schopni poskytnout daňové správě informace v požadovaném rozsahu a formátu, pokud se klienta povinnost poskytování informací týká, a jednak aby rozuměli tomu, co o jejich klientovi může daňová správa vědět z těchto zdrojů. Zvyšuje se tak tlak na to, aby daňový poradce nebyl jen odborníkem na daňové právo, ale aby alespoň do určité

míry rozuměl práci s daty a uměl je sám používat. Pro naše mladé kolegy to možná taková výzva není, ale pro starší generace toto může být opravdu oříšek.

Druhou oblastí, kterou vnímám jako změnovou, je opravdu velký tlak na etiku profese. Tento tlak vidíme hlavně v zahraničí, kde není výkon daňového poradenství regulovanou profesí, jako je tomu u nás, ale tento tlak se postupně propisuje do všech možných opatření a regulací, které dopadají i na daňové poradce v České republice. V této rovině na sebe narážejí obecně dva aspekty: je nepochybně úlohou státu, aby si v rámci zákonného rámce definoval, co chce zdanit a do jaké míry. Pravidla by měla být jednoznačná, ale je to dílo lidské, a tudíž nedokonalé. Poskytuje tedy různý prostor pro interpretaci, a tedy – v konečném důsledku – pro různý rozsah zdanění podle toho, jak odvážnou interpretaci pravidel daňový poplatník aplikuje. V posledních letech se čím dál častěji setkáváme s přístupem, že některé interpretace jsou už tak nějak „za hranou“, jsou – řekněme – nemorální či neetické, protože „tak to přece zákonodárce nemyslel“... Hledání té správné hranice toho, která interpretace je ještě v pořádku (a tak to zákonodárce myslel), a která už je za tou pomyslnou hranou, je poměrně problematické, závisí na osobním úsudku, osobnostním nastavení, sociálním ukotvení a spouště poměrně nejasných aspektů. Vzniká tak věčný souboj toho, co je (ještě) správné, a co už je asi nemorální (i když možná v souladu s legislativou). Je přitom úlohou státu, nikoli daňového poplatníka nebo daňového poradce, aby jednoznačně řekl, co se má zdanit. Pokud zjistí, že dané pravidlo nefunguje podle jeho představ, má toto pravidlo upravit, a nikoli apelovat na morálku či etiku. Osobně se mi tato cesta přes morálku v oblasti placení daní moc nezamlouvá, daň má být povinnost uložená zákonem, ale tlak na takový přístup je jednoznačný a velký, tak se s tím musíme nějak rozumně vyrovnat.

V poslední době se setkáváme se zpříšňováním povinností v oblasti praní špinavých peněz, s novými povinnostmi daňových poradců, auditorů a dalších povinných osob ve vztahu k zápisům v evidenci skutečných majitelů svých klientů atp. Nové úkoly jsou kladeny i na samotné profesní komory. Jak tento trend vnímáte a v čem je Komora daňových poradců ČR oporou pro své členy?

Tento tlak také vnímáme poměrně intenzivně. Komora má v této oblasti minimálně dva typy úkolů. Na jedné straně funguje jako dohledový a kontrolní orgán vůči daňovým poradcům. Má tedy legislativou dané nějaké úkoly, jak má kontrolovat, jestli daňoví poradci plní úkoly, které jim tyto předpisy ukládají. Pokud zjistí pochybení, pak musí umět vyvinout tlak na zjednání nápravy, a to prostřednictvím možných disciplinárních opatření, která může komora ukládat.

Druhý typ úkolu si právě už ukládáme spíše sami, protože komora nechce vůči svým členům vystupovat jen v pozici určitého „drába“, ale snažíme se i o to, aby daňoví poradci našli u komory podporu a pomoc při plnění těchto povinností. Komora tak připravuje různé metodické pomůcky, vzorové smlouvy i jiné dokumenty, které může daňový poradce při své činnosti použít. Právníci kanceláře jsou také připraveni v této oblasti poskytnout daňovým poradcům konzultaci a pomoc tam, kde je potřeba. Víme, že této podpory využívají zejména menší daňové poradenské společnosti, které nedisponují tak silným administrativním aparátem jako větší kanceláře. Podle zpětné vazby od daňových poradců víme, že si této podpory cení a jsou za ni vděční.

Vraťme se, prosím, ještě k období posledních dvou let, které bylo spojeno s pandemií, což i v daňové oblasti vedlo k řadě různých opatření a změn. Jaká byla role Komory daňových poradců ČR při přípravě těchto opatření a v čem spatřujete její největší úspěch?

Jsem moc ráda, že se nám podařilo na vzniklou situaci reagovat velmi dobře. V reakci na pandemii vznikalo velké množství legislativních návrhů, které směřovaly i do oblasti daní, a musím velmi poděkovat všem kolegům, kteří se zúčastnili jejich připomínkování, protože termíny pro naše komentáře



byly vskutku šibeniční. Přesto se nám ve spolupráci s legislativním odborem ministerstva financí podařilo odchytil a upravit značné množství návrhů, které mohly způsobit více problémů, než by vyřešily. Podařilo se například dobře nastavit výplaty kompenzačních bonusů tak, aby proběhly hladce a rychle, protože – jak známo – kdo rychle dává, dvakrát dává. V dané situaci bylo velmi potřebné, aby se pomoc k adresátům dostala co nejrychleji, a to se podařilo.

Dotkla se pandemie nějak i činnosti Vaší komory?

Především se nám rychle se podařilo převést velkou část činností a aktivit komory do on-line prostředí, což bylo v předchozím období nepředstavitelné. I když se asi shodneme na tom, že ne všem akcím on-line forma úplně „sluší“, do předchozího stavu se už nikdy nevrátíme a podíl interakcí v on-line prostředí bude i nadále poměrně značný. Také nás to dovedlo k tomu, že jsme už nyní na podobné „výpadky“ lépe připraveni, jsme například, po úpravě vnitřních předpisů, připraveni uspořádat valnou hromadu v elektronické formě.

Všechny tyto aktivity jsme byli schopni zorganizovat jednak díky velmi schopné a aktivní kanceláři komory, která pracuje pod vedením našeho dlouholetého tajemníka Radka Neužila, tak i díky

dobrovolnické práci mnoha našich členů, daňových poradců. Bez jejich práce, kterou vykonávají bez nároku na honorář, bychom určitě takových výsledků nemohli dosáhnout. Všem za tento aktivní přístup patří veliké poděkování.

Po kratším období relativního legislativního „klidu“ způsobeného přelomem volebních období se začíná hovořit o budoucích změnách v daňových zákonech. Jak v tomto ohledu hodnotíte plány nové vládní koalice?

Podle programového prohlášení vlády to vypadá, že přístup vlády k daňovým změnám je spíše střízlivý. Někaké změny nás podle všeho čekají, ale zatím to vypadá spíše na parametrické úpravy daňového systému než na nějaké zásadní revoluce. Nicméně EU a OECD nespí a jejich plány na úpravu mezinárodního systému zdaňování příjmů mohou zasáhnout i do národní legislativy. I když jsou tyto plány prezentovány jako cílené na velké daňové poplatníky s mezinárodními aktivitami, vyžádají si nakonec implementaci do lokálních, tedy i českých, daňových předpisů. A jak se k této implementaci vláda postaví, to je, a ještě chvíli bude, nejasné.

rozhovor vedl Jan Molín



Zákon o daních z příjmů – Komentář

Na trh se dostává dlouho očekávaná publikace, komentář k zákonu o daních z příjmů vydavatelství Wolters Kluwer. Tato kniha rozhodně nesmí chybět ve Vaší odborné knihovně. Proč? Komentář má několik předností, na které bych chtěla upozornit.

Původní znění zákona o daních z příjmů nabylo účinnosti 1. ledna 1993, existuje tu s námi tedy téměř tři desetiletí. Zákon o daních z příjmů, jeden z nejstarších stále platných právních předpisů upravujících zdanění v České republice, stále obsahuje ustanovení, která způsobují výkladové problémy. Mnohdy vznikají konflikty mezi daňovými poplatníky, kteří jsou zastupováni daňovými poradci, a finanční správou, existují však i situace, na jejichž řešení nejsou schopni se mezi sebou shodnout daňoví poradci vzájemně či finanční správa jako celek.

Komentář zákona o daních z příjmů se těmto tématům nevyhýbá, autoři nejasná ustanovení zákona pojali jako výzvu, které je třeba se postavit. Proto i citlivé a sporné otázky okomentovali, nabídli řešení a poskytli informaci, jakého názoru je autorský kolektiv. Jak uvádějí sami autoři, ambicí díla bylo výkladové obtíže a nejasnosti překlenuvat, resp. vysvětlit a pokusit se k nim zaujmout odůvodněné výkladové stanovisko. Součástí komentáře je i snaha ukázat širší vazby zákona o daních z příjmů v rámci českého právního řádu, neboť zákon o daních z příjmů je třeba vykládat v kontextu ostatních právních předpisů, které s ním v právním světě žijí.

Rozsah samotného zákona se nutně projevil ve „velikosti“ komentáře, téměř dva kilogramy papíru nabídnou přes 1 200 stran napínavého čtení. Autorů je celkem 12, jsou to odborníci z různých odvětví daňového světa, autorský tým není tvořen jen daňovými poradci či advokáty

ze soukromého sektoru, je doplněn pracovníky Finanční správy ČR a Ministerstva financí ČR, což zajišťuje, že publikace poskytuje i názor z „druhé strany“.

Kniha má ohromný odborný záběr a pokud se společně podíváme například na komentář k § 23c zákona o daních z příjmů, obsahující ustanovení upravující fúze, pak najdeme skutečně komplexní pohled na problematiku. V komentáři najdeme vybrané důležité pasáže z důvodové zprávy, rozbor textu zákona, návaznosti na směrnice EU, jak a kdy byla příslušná ustanovení směrnic implementována do našeho zákona. Za výborné považují doplnění o judikaturu Evropského soudního dvora a Nejvyššího správního soudu. Dále zde najdeme přehled všech příspěvků na Koordinační výbor, které se k § 23c projednávaly za posledních 20 let. Je vždy uvedeno číslo příspěvku (pro snadnou dohledatelnost) a stručný popis problému a závěr, ke kterému projednávání dospělo. Nechybí ani související stanoviska GFŘ a Ministerstva financí ČR. Pro studijní typy jsou na konci komentáře příslušného paragrafu uvedeny i odkazy na odbornou literaturu, tedy články či knihy, které se problematice věnovaly.

V této struktuře najdeme komentáře ke všem paragrafům zákona, v některých nechybí ani obrázky či schémata pro snadnější pochopení problematiky (např. při zdanění při přemístění majetku do zahraničí).

Cílem autorského kolektivu bylo vytvořit materiál popisující v širších souvislostech principy a pravidla zakotvená komentovaným zákonem. Jak stojí v úvodním slově, za cíl naopak nepovažují vytvoření příručky pokrývající jednotlivé situace, které mohou v běžném životě nastat a mohou mít vliv na zdanění příjmů fyzických či právnických osob.



Za sebe mohu dodat, že se jim dílo podařilo. Jedná se o unikátní dílo. Jeho používání může být v okamžiku „kdy ho potřebuji“, tedy hledám konkrétní cestu řešení, obhajuji zvolený postup před finanční správou nebo se do něho můžeme začíst jako do studijního materiálu. Nezbytnou pomůckou bude tato kniha i pro zájemce o zkoušky daňových poradců.

Jana Skálová

Členka Prezidia KDP ČR

Název: Zákon o daních z příjmů – Komentář

Autoři: Ondřej Dráb, Matěj Nešleha, Zdeněk Morávek, Petr Beránek, Radim Bláha, Jiří Hlaváč, Lukáš Hrdlička, Lubomír Janoušek, Ondřej Trubač, Jiří Nekovář, František Púry, Drahomíra Martincová

Vydal: Wolters Kluwer, Praha, 2021

Počet stran: 1212

ISBN: 978-80-7676-054-7



Co najdete v e-příloze č. 1/2022

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, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

OBSAH

- Nehmotný majetek daňově jinak
- Daňová uznatelnost nákladů na reklamu: pět bodů, které je třeba dodržet
- Pohledávky za majetkovou podstatou
- Kolize právní úpravy střetu zájmů? Zadavatelé veřejných zakázek i poskytovatelé dotací stojí před vážnými dilematy, míní expert
- Zákaz konkurence jednatele s.r.o.
- Obrana společníka a člena statutárního orgánu proti výmazu z obchodního rejstříku
- Odklad Whistleblowingu (ale jen pro někoho?)
- Evropské komisi skupinové oznamovací systémy nestačí
- Stanovisko Spolku pro ochranu osobních údajů k právní úpravě cookies v České republice od začátku roku 2022
- Postavení poskytovatelů služeb při zpracování osobních údajů
- Bankovní tajemství a GDPR
- Ústavní soud zamítl návrh na zrušení sbírky obecních a krajských předpisů
- Právní (ne)regulace placení kryptoměnami

-vk-



AUDITOR č. 1/2022

ročník XXIX

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 Boučková

REDAKČNÍ RADA

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., předseda
doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.
Jarmila Melichová
Ing. Jiří Mikyňa
Ing. Jan Molín, Ph.D.
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). 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

TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

Komora auditorů ČR
e-mail: kacr@kacr.cz

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

www.kacr.cz

© Komora auditorů ČR