

Novela zákona o účetnictví a vyhlášky pro podnikatele

Na sklonku roku 2010 byl novelizován zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále také „zákon o účetnictví“) a vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele (dále také „vyhláška“). Novelty nabyly účinnosti dnem 1. 1. 2011 a v následujícím článku vás seznámíme s jejich hlavními změnami.

Zákon o účetnictví

Použití mezinárodních účetních standardů přijatých Evropskou unií (dále „IFRS“)

Novela zákona o účetnictví výrazně rozšiřuje možnost sestavovat účetní závěrku dle IFRS. Zatímco do konce roku 2010 měly tuto možnost pouze účetní jednotky, jejichž cenné papíry byly registrované na regulovaném trhu cenných papírů v některém z členských států Evropské unie, od roku 2011 mají tuto možnost také účetní jednotky, které předpokládají, že budou povinny podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky sestavované dle IFRS nebo budou samy konsolidovanou účetní závěrku dle IFRS sestavovat. Rozhodnutí o použití IFRS podléhá schválení nejvyšším orgánem dané účetní jednotky. Pro účetní jednotky s registrovanými cennými papíry na regulovaných trzích došlo navíc k rozšíření konkrétních možností použití IFRS (např. lze použít IFRS od počátku účetního období, i když k obchodování cenných papírů došlo až v průběhu tohoto období, apod.).

Při volbě, zda použít IFRS, je nezbytné pamatovat, že pro účely zjištění základu daně z příjmů právnických osob, se vychází z výsledku hospodaření, a to vždy bez vlivu IFRS.

Konsolidovaná účetní závěrka

Nově je zákonem o účetnictví daná možnost, kdy není nezbytné sestavovat konsolidovanou účetní závěrku. Jedná se o případy, kdy k podání věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace konsolidačního celku postačí individuální účetní závěrka konsolidující účetní jednotky, tj. když ovládané konsolidované účetní jednotky jsou nevýznamné jednotlivě i v úhrnu. V oblasti konsolidací došlo také k zpřesnění používané terminologie (např. zpřesnění definic následujících pojmů: konsolidující účetní jednotka, konsolidovaná účetní jednotka apod.).

Ostatní změny

Kromě dalších terminologických změn přináší novela následující obsahové změny:

- Zahraniční fyzické osoby – v úvodu zákona byla doplněna zpřesňující informace, že povin-

nost vedení účetnictví dopadá také na zahraniční fyzické osoby.

- Vybrané účetní jednotky (tj. organizační složky státu, územní samosprávné celky, zdravotní pojišťovny apod.) – povinnost sestavovat přehled o peněžních tocích a o změnách ve vlastním kapitálu se zúžila na ty vybrané účetní jednotky, které splní určitá kritéria (aktiva > 40 mil. Kč a roční úhrn obrátů > 80 mil. Kč), dále zákon ukládá povinnosti týkající se účetních knih a upravuje pravidla pro sestavování mezitímních účetních závěrek těchto vybraných účetních jednotek.

Správní delikty – v zákoně byl nahrazen § 37a, týkající se sankcí a pokut. Podstata správních deliktů se v zásadě od původní úpravy neliší, došlo však k nové strukturalizaci těchto paragrafů. Novinkou jsou § 37aa a § 37ab, které stanovují, z jaké hodnoty jsou sankce kalkulovány, a také upravují případy, kdy hodnota aktiv není správně stanovená, a proto je možné pro účely vyměření sankce použít hodnotu aktiv zjištěnou v řízení o uložení pokuty.

Vyhláška pro podnikatele

Odpisování goodwillu a oceňovacího rozdílu
Zatímco v původním znění vyhlášky bylo stanoveno odpisování goodwillu na dobu 60 měsíců rovnoměrně a u oceňovacího rozdílu 180 měsíců rovnoměrně, nové znění umožňuje dobu odpisování upravit. V případě goodwillu může být doba odpisování na základě rozhodnutí účetní jednotky stanovena na dobu delší než 60 měsíců. U oceňovacího rozdílu lze rozhodnout naopak o zkrácení doby odpisování, ale pouze v případě, že majetek, k němuž je tento oceňovací rozdíl tvořen, má dobu životnosti kratší než 15 let.

Informace uváděné v příloze k účetní závěrce
Povinnou informací přílohy k účetní závěrce bylo rozvržení tržeb z prodeje zboží výrobků a služeb dle druhů činnosti a zeměpisného umístění trhů. Nově je tato informace povinná pouze tehdy, když účetní jednotka překročí alespoň dvě z těchto tří kritérií: aktiva > 350 mil. Kč, roční úhrn čistého obrátů > 700 mil. Kč, průměrný přepočtený stav zaměstnanců > 250.

Další významnou novinkou je povinnost účetní jednotky uvést v příloze informace, zda existuje významná nejistota, že účetní jednotka nemusí být schopna nepřetržitě pokračovat ve své činnosti, a v důsledku toho v rámci své běžné podnikatelské činnosti například plnit

(Pokračování na stránce 2)

DAŇOVÝ KALENDAŘ – ÚNOR

15. 2.

Povinný podíl pracovníků ZPS: odvod/pisemné oznámení a prokázání plnění povinného podílu úřadu práce

Daň z příjmů: podpis prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků na zdaňovací období 2011 a podpis k provedení ročního zúčtování záloh na daň a daňové zvýhodnění za zdaňovací období 2011

21. 2.

Pojistné: splatnost zálohy na pojistné na důchodové pojištění a pojistné na nemocenské pojištění OSVČ za leden 2011 (splatnost od 1. do 20. dne)

Daň z příjmů: měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků

24. 2.

Spotřební daň: splatnost spotřební daně z lihu za prosinec 2010

KRÁTCE

Souběh výkonu funkce jednatele a pracovního poměru z pohledu sociálního zabezpečení

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu („NSS“) čj. 3Ads 119/2010 – 58 potvrzuje, že se problém souběhu funkce statutárního orgánu a zaměstnanecké pozice začíná řešit i z pohledu zákonů o sociálním zabezpečení. Konkrétně šlo o situaci souběhu funkce jednatele společnosti s ručením omezeným a zaměstnaneckého poměru – ředitele společnosti. NSS došel k závěru, že pokud se pracovní náplň ředitele společnosti překrývá s činností spadající do působnosti jednatele společnosti, pracovní poměr platně vůbec nevznikl a taková osoba ani nebyla účastna nemocenského pojištění jako zaměstnanec v pracovním poměru. Na druhou stranu však NSS potvrdil, že souběh funkce statutárního orgánu a zaměstnání v pracovním poměru je přípustný v případě, že se náplně práce nepřekrývají.

Toto rozhodnutí řešilo zejména otázku nemocenského pojištění a účast na tomto pojištění. Neexistence pracovního poměru může vést obecně k dalším negativním dopadům:

- nárok na výplatu dávek ze systému nemocenského pojištění (nemocenské dávky, peněžitá pomoc v mateřství) u jednatelů/jednatelů, které od roku 2009 vůbec nepodléhají nemocenskému pojištění;
- účast na důchodovém pojištění a budoucí nárok na důchod u členů představenstva nebo dozorčí rady, kteří podléhají pouze zdravotnímu pojištění, ale ne povinnému důchodovému pojištění;
- zpochybnění daňové uznatelnosti nákladů společnosti – platby vynaložené na veřejnoprávní pojištění a mzdy zaměstnanců z neexistujícího pracovního poměru nemají žádné opodstatnění a nejsou vynaloženy na dosažení a udržení příjmů;
- způsob vrácení již dříve zaplaceného pojistného – není zcela jasné, zda a jak o tento „přeplatek“ žádat a jestli bude vrácen;
- možná neplatnost úkonů provedených při

(Pokračování na stránce 2)

(Pokračování ze stránky 1)

své závazky. V takovém případě je účetní jednotka povinna tyto skutečnosti, včetně případných opatření nebo návrhů řešení těchto skutečností, popsat v příloze.

Konsolidovaná účetní závěrka

Vzhledem ke změnám provedeným v zákoně o účetnictví došlo také v oblasti konsolidací ke změnám v prováděcím předpisu, tj. ve vyhlášce. Změny se týkají zejména používaných pojmů a definic a dále odrážejí změny v zákoně uvedené výše. Rozšiřují se také povinné náležitosti přílohy v konsolidované účetní závěrce (např. se v příloze v konsolidované účetní závěrce uvede obchodní firma a sídlo konsolidovaných účetních jednotek nezahrnutých do konsolidačního celku v souladu s příslušnými nově revidovanými či doplněnými paragrafy zákona a vyhlášky, vč. uvedení důvodů jejich nezahrnutí s uvedením podílu na vlastním kapitálu v těchto účetních jednotkách drženého

jinými osobami než konsolidující účetní jednotkou apod.).

Slovo závěrem

Novela zákona nabyla účinnosti 1. 1. 2011. Změny, které se týkají sestavení konsolidované účetní závěrky a ustanovení týkající se vybraných účetních jednotek a jejich povinnosti sestavit přehled o peněžních tocích a o změnách ve vlastním kapitálu, se promítnou do účetních období, která započala v roce 2010 nebo později, ostatní změny jsou účinné od počátku roku 2011. Novela vyhlášky nabývá účinnosti také dnem 1. 1. 2011. Změny týkající se informací uváděných v příloze a konsolidace se poprvé použijí již pro účetní období, jež započalo v roce 2010 nebo později, ostatní změny jsou účinné od počátku roku 2011.



Ing. Klára Honzíková

klara.honzikova@fucik.cz

Běh lhůt při správě daní

Dnem 1. 1. 2011 nabyl účinnosti nový zákon upravující správu daní, zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který upravoval průběh daňového řízení do účinnosti daňového řádu, se již nepoužije (až na výjimky stanovené v přechodných ustanoveních daňového řádu). Spolu se zrušením zákona o správě daní a poplatků došlo pokynem Ministerstva financí ČR č. D-345 ke zrušení některých pokynů řady D, které byly k zákonu o správě daní a poplatků vydány.

Krom jiných byl zrušen pokyn D-144 o stanovení lhůt pro uzavření vytykácího řízení a dále pokyn č. D-308 o stanovení lhůt v daňovém řízení.

Pokyn č. D-308 byl nahrazen pokynem D-348 o stanovení lhůt při správě daní, který řeší lhůty pro vyřízení podání osob zúčastněných na správě daní obdobným způsobem jako zrušený pokyn D-308.

Stejně jako ve zrušeném pokynu D-308 jsou pro vyřízení jednotlivých typů podání stanoveny lhůty 6 a 3 měsíců a lhůta 30 dnů.

Lhůty stanovené pokynem se počítají ode dne doručení podání osoby zúčastněné na řízení správnímu orgánu. Běh lhůty se staví po dobu ode dne vydání rozhodnutí podle § 34 daňového řádu (výzva k součinnosti) do dne obdržení odpovědi správcem daně, stejně tak se lhůta staví po dobu dožádání podle § 17 daňového řádu.

Pokyn dále stanoví možnost prodloužení lhůty o jeden měsíc v případě, že osoba zúčastněná na správě daní doplní své podání a toto doplnění je správcem daně doručeno jeden měsíc

a méně před uplynutím lhůty pro vyřízení podání. Dále jako v předchozím pokynu je i v pokynu D-348 upravena možnost nadřízeného orgánu lhůty v odůvodněných případech prodloužovat.

Pokyn D-348 obsahuje přechodná ustanovení, která říkají, že lhůty stanovené tímto pokynem se použijí u všech daňových řízení zahájených po 1. 1. 2011 a u neukončených daňových řízení zahájených přede dnem 1. 1. 2011, u kterých se postupovalo podle pokynu D-308. Neukončená řízení, pro která není v pokynu D-348 stanovena lhůta, protože daňový řád tyto instituty neupravuje, a u nichž lhůty upravoval pokyn D-308, budou vyřízena ve lhůtách podle pokynu D-308 s tím, že běh lhůt bude staven a prodloužován podle pokynu D-348.

Příklad lhůt stanovených podle pokynu D-348

6 měsíců

a) pro vydání rozhodnutí o odvolání dle ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu s výjimkou případů uvedených v bodu 2 písm. e),

b) pro vydání rozhodnutí o povolení obnovy řízení nebo rozhodnutí o zamítnutí obnovy řízení dle ustanovení § 119 odst. 1 daňového řádu,

c) pro vydání rozhodnutí ve věci obnovy řízení dle ustanovení § 120 daňového řádu,

d) pro vydání rozhodnutí o závazném posouzení dle ustanovení § 132 odst. 1 daňového řádu za podmínek vymezených ve zvláštním zákoně, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak,

e) pro vydání rozhodnutí o prominutí daně nebo příslušenství daně dle ustanovení § 259

(Pokračování na stránce 3)

(Pokračování ze stránky 1)

výkonu pracovníprávní pozice (ve funkci zákonného zástupce).

V případě, že jedna osoba vykonává ve společnosti funkci jednatele (či je členem představenstva nebo dozorčí rady) a je zároveň v zaměstnaneckém poměru u téže společnosti, měla by být náplň pracovního poměru odlišná od působnosti statutárního orgánu, a to jak formálně (např. v popisech pracovních činností), tak fakticky. V případě zpochybnění souběhu ze strany úřadů musí společnost prokázat, jaké činnosti daná osoba vykonává ve funkci statutárního orgánu a jaké v rámci pracovníprávního poměru, a vyloučit jejich překrývání. Proto je nutné této otázce věnovat patřičnou pozornost a vyloučit možná rizika pro společenosti i samotné fyzické osoby.



V případě dotazů či připomínek se obraťte na svého kontaktního manažera/partnera společnosti Fučík & partneři, s.r.o.

Markéta Okrouhlíková

marketa.okrouhlikova@fucik.cz

Rekonstrukce účetnictví, mimořádný zisk, nerozdělený zisk z minula

Vybíráme pro vás zajímavé závěry z daňových kontrol zveřejněných na serveru Ministerstva financí ČR, respektive na serveru České daňové správy. V uvedeném příspěvku poplatník uznal podle interpretací České národní účetní rady a neúčtoval podle českých účetních standardů a to nebylo zpochybněno. Samozřejmě, že rozvahové účtování chyb neznamená, že je možné se vyhnout zdanění.

Správce daně zahájil kontrolu na základě podnětu pracovníků analyticko-vyhledávacího referátu, který signalizoval možnost existence polhůtních závazků a existenci nesrovnalostí v účetnictví a účetních výkazů příložených k daňovému přiznání. Zjištění správce daně vedlo k následnému dodatečnému stanovení daně z níže uvedených důvodů:

Nezdaněný mimořádný zisk

Z účetních rozvah předložených s daňovými přiznáními za rok 2008 a 2009 správce daně zjistil, že daňový subjekt porušil bilanční kontinuitu účetnictví 2008–2009, uvedl výrazně odlišné zůstatky rozvahových účtů k 31. 12. 2008 v rozvaze za rok 2008 a k 1. 1. 2009 v rozvaze za rok 2009. Na účtu 428 vykázal daňový subjekt k 31. 12. 2008 a 1. 1. 2009 několikamilionový nárůst nerozděleného zisku minulých let.

Správce daně vyzval výzvou daňový subjekt, aby prokázal a doložil, že tento nárůst

(Pokračování na stránce 3)

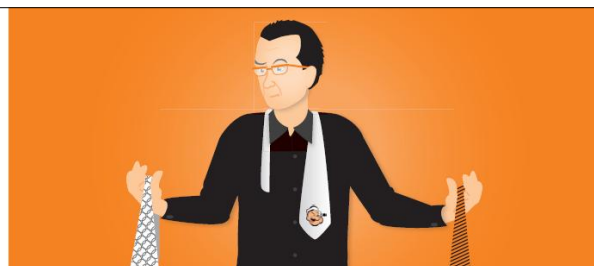


Manažerská konference

9. červen 2011

Téma: Manažerské rozhodování

AKCE 1+1 pro více informací klikněte zde



(Pokračování ze stránky 2)

daňového řádu, pokud pravomoc k prominutí stanoví zákon, s výjimkou případů, ve kterých je oprávněn rozhodnout ministr financí.

3 měsíce

a) pro vydání rozhodnutí o vyloučení úřední osoby dle ustanovení § 77 daňového řádu,

b) pro vydání rozhodnutí o odvolání dle ustanovení § 113 odst. 1 daňového řádu ve spojení s ustanovením § 116 odst. 3 daňového řádu,

c) pro vydání rozhodnutí o odvolání dle ustanovení § 113 odst. 1 písm. a) a b) daňového řádu.

30 dnů

a) pro vydání rozhodnutí o navrácení lhůty v předešlý stav dle ustanovení § 37 odst. 2 daňového řádu,

b) pro vydání rozhodnutí o vyslovení neúčinnosti doručení dle ustanovení § 48 odst. 3 daňového řádu,

c) pro vydání rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností dle ustanovení § 104 odst. 1 daňového řádu,

d) pro vydání rozhodnutí o stížnosti na postup plátce daně dle ustanovení § 237 odst. 4 daňového řádu.

Zrušený pokyn D-144 o stanovení lhůt pro uzavření vytýkáčického řízení nahrazen nebyl. Důvod může být ten, že úprava postupu k odstranění pochybností předpokládá, že správce v souladu se základními zásadami správy daní prověří své konkrétní pochybnosti rychle a v případě, že jeho pochybnosti budou stále trvat, zahájí v jejich rozsahu daňovou kontrolu v souladu s § 90 daňového řádu. Pokud tak správce daně neučiní, může osoba zúčastněná na správě daní využít institut ochrany před nečinností podle § 38 daňového řádu, případně podat stížnost podle § 261 daňového řádu.

Jakým směrem se bude ubírat praktická aplikace pokynu D-348 a postup správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností, ukáže čas.



Ing. Ladislav Povr

ladislav.povr@fucik.cz

Postoupení souboru pohledávek – účtování a daně

Nejenom úhradou a odpisem, ale i postoupením se může účetní jednotka vypořádat s pohledávkou. Pohledávky mohou být postoupeny i v tzv. souborech. Souborem pohledávek se rozumí jednotlivé pohledávky nakoupené od jedné osoby v jednom zdaňovacím období na základě jedné smlouvy.

Soubory pohledávek lze pořídit dvěma základními způsoby:

- Je pořizován v zásadě soubor pohledávek, kdy u každé z těchto pohledávek je při prodeji kupujícímu známa její jmenovitá hodnota a je mu známa i její konkrétní pořizovací cena. Kupující koupí veškeré pohledávky ve skupině za cenu, která je rovna součtu pořizovacích cen jednotlivých pohledávek.

- Je pořizován soubor pohledávek, kdy u každé z pohledávek v souboru je zřejmá její jmenovitá hodnota, ale není určena její pořizovací cena. Pořizovací cena je sjednána pouze jedna za celý soubor pohledávek.

V případě druhém může postupník dodatečně stanovit pořizovací cenu každé jednotlivé pohledávky, a to poměrem z ceny souboru pohledávek a s přihlédnutím k její jmenovité hodnotě na souhrnné jmenovité hodnotě pohledávek a dále také k bonitě věřitele a kvalitě pohledávky (způsob jejího zajištění, lhůta splatnosti, doba promlčení atd.). Pokud jsou pořizovací ceny jednotlivých pohledávek stanoveny, bude v tomto případě z pohledu účetnictví a daní postupováno shodně jako v případě prvním.

Pokud nejsou stanoveny pořizovací ceny každé jednotlivé pohledávky, nejsou generovány žádné náklady, výnosy a potažmo hospodářský výsledek v obdobích, kdy probíhá úhrada pohledávek souboru. Tento způsob lze také považovat za evidenčně nejjednodušší. Toto zjednodušení ale s sebou může přinést negativní daňové důsledky – podle zákona o rezervách nelze k tomuto souboru tvořit daňové opravné položky. V případě, že úhrada od dlužníků nepřevyší pořizovací cenu souboru pohledávek, je účtováno o odpisu neuhrazené části souboru, který je také daňově neúčinný. Pokud úhrada dlužníků převyší pořizovací cenu souboru pohledávek, je účtováno o daňově účinném výnosu prostřednictvím účtu účtové skupiny 64 – jiné provozní výnosy. Účetní souvislosti si ukážeme na následujícím příkladu:

Společnost pořídí v roce 2009 soubor pohledávek za cenu 6 mil. Kč. V roce 2009 je přijata úhrada pohledávek zahrnutých v souboru ve výši 1 mil. Kč, v roce 2010 je přijata úhrada ve výši 2,5 mil. Kč, v roce 2011 je přijata úhrada ve výši 0,7 mil. Kč. V roce 2012 je rozhodnuto upustit od vymáhání zbylých pohledávek souboru.

Rok 2009:	MD	D	částka
Nabytí souboru pohledávek	315	325	6 000 000,00 Kč
Úhrada nakoupeného souboru prodávajícím	325	221	6 000 000,00 Kč
Přijetí úhrady pohledávek v souboru od dlužníků	221	315	1 000 000,00 Kč
Rok 2010:			
Přijetí úhrady pohledávek v souboru od dlužníků	221	315	2 500 000,00 Kč
Rok 2011:			
Přijetí úhrady pohledávek v souboru od dlužníků	221	315	700 000,00 Kč
Rok 2012:			
Odpis zbylé ceny pohledávek (nedaňový náklad)	546	315	1 800 000,00 Kč

(Pokračování na stránce 4)

Newsletter Finanční Management vydává Economia, a.s.,
ve spolupráci s auditorskou a poradenskou firmou



Fučík & partneři, www.fucik.cz

Firma Fučík & partneři s vámi ráda projedná otázky a záležitosti vyplývající z informací obsažených v newsletteru FM. Naše informace jsou všeobecné a nemohou nahradit příslušná odborná poradenství.

(Pokračování ze stránky 2)

nerozděleného zisku vznikl ze zisku zdaněného v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění (dále ZDP), aby vysvětlil a doložil tento rozdíl a aby dále prokázal, k jakým jednotlivým konkrétním opravám v účetnictví po provedení účetní závěrky 2008 a podání daňového přiznání k daní z příjmů právnických osob za rok 2008 došlo. Vyzval daňový subjekt též k předložení účetních dokladů, na základě kterých byly účetní zápisy o opravách provedeny, uvedení, kdo a kdy tyto opravy provedl, jaký byl původní obsah jednotlivých účetních záznamů a jaký byl jejich nový obsah a doložení dokladů, smluv či jiných průkazných důkazních prostředků, které prokazují, jaké konkrétní skutečnosti byly těmito doklady zaúčtovány.

Ve svém vyjádření k výzvě daňový subjekt podal vysvětlení, že bylo zrekonstruováno účetnictví roků 2005 a 2006, výsledek hospodaření těchto let se výrazně liší od podaných přiznání, a zároveň uvedl, že zdaněno nebylo, s poznámkou, že již nemůže být zdaněno, neboť se jedná o promlčené období. Daňový subjekt předložil správci daně pouze účetnictví po tzv. „rekonstrukci“, nepředložil správci daně účetnictví původní ani nijak nedoložil a neprokázal, jaké konkrétní změny vedly k nárůstu nerozděleného zisku v roce 2008, kdy k těmto změnám došlo, a jak a kdy se vypořádal s dopadem těchto změn do daňového základu. Správce daně na základě účetních výkazů přiložených k řádnému daňovému přiznání roku 2008 a k řádnému daňovému přiznání za rok 2009 konstatoval, že daňový subjekt provedl změny v účetnictví **do zdaňovacího období roku 2008**, a to po účetní uzávěře za tento rok, neboť jediným zákonným způsobem objektivizace účetnictví je aplikace ustanovení § 17 odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění (dále jen „zákon o účetnictví“), které stanoví, že nejpozději do okamžiku schválení účetní závěrky, nejpozději však do konce následujícího účetního období, může účetní jednotka pouze z důvodů, že obsah položek účetní závěrky neodpovídá skutečnému stavu, již uzavřené účetní knihy opět otevřít a provést případnou opravu účetních zápisů a sestavit novou účetní závěrku, která se tímto stává účetní závěrkou podle tohoto zákona. Provedení změn v účetnictví v tomto období potvrzuje i daňovým subjektem předložená faktura za provedené účetní práce daňového poradce z 31. 12. 2009, které daňový subjekt označil jako výdaje „za opravu těch minulých let, za rekonstrukci“. Opravy minulých období se v případě, že jde o částky významné, účtují v souladu s vyhláškou

(Pokračování na stránce 4)

(Pokračování ze stránky 3)

A nyní se vrátíme k souboru pohledávek, u nichž je známa konkrétní pořizovací cena jednotlivých pohledávek (stanovena při koupi souboru nebo dodatečně postupníkem). Tento soubor „připomíná“ nakoupené jednotlivé pohledávky, účetně i daňově je takto postupováno. Přebytek úhrady nad pořizovací cenou konkrétní pohledávky ze souboru je účtován do výnosů. Rozhodnutí o odpisu se vztahuje ke konkrétním pohledávkám, nikoli k souboru jako celku. Náklad z titulu odepsané zůstatkové ceny pohledávky je daňově účinný do výše úhrady pohledávky zvýšené o vytvořenou opravnou položku podle zákona o rezervách.

Další daňová výhoda platí pro poplatníky, jejichž hlavním předmětem činnosti je nákup, prodej a vymáhání pohledávek, tedy alespoň 80 % veškerých příjmů (výnosů) tvoří příjmy (výnosy) plynoucí v souvislosti s nákupem, prodejem, držbou a vymáháním nakoupených pohledávek. Jedná se konkrétně o § 24 odst. 14 zákona o daních z příjmů, který vymezuje podmínky pro možnost uplatnění „ztrát“ z transakcí s pohledávkami. Pokud výsledek z nakládání s pohledávkami v rámci jednoho souboru jednotlivých pohledávek a v jednom zdaňovacím období skončí ztrátou, lze tuto ztrátu započítat proti případnému zisku z nakládání s pohledávkami z téhož souboru jednotlivých pohledávek, a to nejdéle ve třech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích.

Uplatnění § 24 odst. 14 ZDP si nyní ukažme na příkladu:

Společnost zabývající se odkupem a vymáháním pohledávek nakoupila počátkem roku 2008 soubor pěti pohledávek za souhrnnou cenu 140 tisíc Kč. Společnost ji rozdělila na pořizovací ceny jednotlivých pohledávek podle kvality. V souladu se zákonem o rezervách k některým z nich vytvořila zákonné opravné položky. Soubor se skládá z těchto pohledávek:

číslo	pohledávka		zákonná OP vytvořená poplatníkem
	jmenovitá hodnota	pořizovací cena	
1.	50 000	20 000	10 000
2.	70 000	25 000	5 000
3.	100 000	60 000	30 000
4.	18 000	5 000	0
5.	45 000	30 000	0
celkem	283 000	140 000	45 000

Rok 2008

V roce 2008 postoupila společnost pohledávku č. 5 za 15 tisíc Kč a u pohledávky č. 3 uhradil dlužník 40 tisíc Kč. Zbytek hodnoty této pohledávky již nebude dále vymáhán. Daňový dopad těchto transakcí v tomto zdaňovacím období je zohledněn v následující tabulce:

pohledávka	pořizovací cena	vytvořená ZOP	prodej	úhrada	odpis	výpočet zisku nebo ztráty	+ zisk - ztráta
3.	60 000	30 000		40 000		40 000 + 30 000 – 60 000	+ 10 000
5.	30 000	0	15 000		15 000	15 000 - 30 000	-15 000
Výsledek z uvedených operací							-5 000

daňově neúčinná ztráta – přenos do následujících období	-5 000
základ daně roku 2008 nebude v důsledku uvedených transakcí ovlivněn	0

Rok 2009

V roce 2009 uhradil dlužník naší společnosti 20 tisíc Kč z pohledávky č. 1. Společnost postoupila pohledávku č. 2 za 25 tisíc Kč. Pohledávku č. 4 nebude poplatník vzhledem k nevýznamné částce vymáhat a účetně ji odepsal do nákladů. Daňový dopad těchto operací v tomto zdaňovacím období si opět ukažme v následující tabulce:

pohledávka	pořizovací cena	vytvořená ZOP	prodej	úhrada	odpis	výpočet zisku nebo ztráty	+ zisk - ztráta
1.	20 000	10 000		20 000		20 000 + 10 000 - 20 000	+10 000
2.	25 000	5 000	25 000			25 000 + 5 000 – 25 000	+ 5 000
4.	5 000	0			5 000	0 - 5 000	-5 000
výsledek z uvedených operací za zdaňovací období 2009							+10 000
zisk ze souboru ke zdanění po uplatnění ztráty z roku 2008							+5 000

Mgr. Jitka Pešičková, jitka.pesickova@fucik.cz

Zdroj: časopis Účetnictví 10/2010, PhDr. Josef Drbohlav: Pohledávky v rámci souboru – postup podle § 24 odst. 14 ZDP



(Pokračování ze stránky 3)

č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví hlava I, §§ 35 a 36 a účetním standardem č. 019, bod 4.7.3. a 3.10.5 **na mimořádné výsledkové účty** a ty jsou zdrojem mimořádného hospodářského zisku.

Z předložených výkazů k daňovým příznakům však vyplývá, že daňový subjekt opravy minulých období v účetním období roku 2008 nezachytil na výsledkových účtech, ale uvedl je pouze přímo změnou na rozvahovém účtu 428 – nerozdělený zisk minulých let. **Tímto způsobem se daňový subjekt vyhnul vykázání mimořádného hospodářského výsledku v hospodářském výsledku společnosti za rok 2008, z něhož se vychází při stanovení daňového základu.**

Interpretace I–II Národní účetní rady – Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v účetní závěrce podnikatelům sice doporučuje zachycení změn výsledkových účtů týkajících se minulých období přímo na rozvahové kapitálové účty (nerozdělený zisk minulých let), ovšem pouze z důvodů srovnatelnosti účetních období. Toto doporučení však nemůže vést k zastavení a ignorování té skutečnosti, že nárůst nerozděleného zisku na účtu 428 k 31. 12. 2008 mohl vzniknout prioritně pouze z titulu změn na výsledkových účtech a nemůže zbavit daňový subjekt jeho povinnosti zahrnout mimořádný zisk, který na základě změn na výsledkových účtech vznikl, do daňového základu (§ 23 odst. 1 ZDP). Daňový subjekt tento mimořádný zisk ve zdaňovacím období do daňového základu nezahrnul, a to ani dodatečně v žádném platně podaném dodatečném daňovém přiznání. Správce daně zvýšil v souladu s § 23 odst. 1 daňový základ o 11 mil. Kč. Daňovému subjektu byla při kontrole rovněž doměřena daň:

• z tzv. polhůtních závazků

Jednalo se o závazky, které podle výkazů vykazovaly charakter polhůtních závazků (§ 23 odst. 3 a) bod 12 ZDP) a u nichž daňový subjekt ani na výzvu správce daně nedoložil, jakým způsobem zanikly, když po tzv. rekonstrukci již vykazovaly stav 0. Zánik závazků rekonstrukcí účetnictví není titulem, který § 23 odst. 3 a) bod 12 ZDP uznává jako daňově účinný.

• z neprokázaných nákladů na opravy

Daňový subjekt zaúčtoval do nákladů jako opravu výdaje na rekonstrukci pronajaté nemovitosti v paušální výši 3 mil. Kč ročně. Podle předložené projektové dokumentace, technických zpráv před a po provedení stavebních prací i z kolaudačního rozhodnutí vyplývá, že to byly takové zásahy do majetku, které mají za následek podstatnou změnu jeho parametrů a užití, a jedná se tedy o technické zhodnocení hmotného majetku dle § 33 ZDP.

Celkově z výše uvedených pochybení, správce daně společnosti zvýšil základ daně o cca 53 mil. a dodatečně vyměřil daň ve výši 11 mil. Kč.

Zdroj: Česká daňová správa