

Proč se o režimu přenesení daňové povinnosti mluví?

V tomto čísle newsletteru bychom vás chtěli informovat o režimu přenesení daňové povinnosti upraveném v ustanoveních § 92a a následujících zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“ nebo „ZDPH“). V praxi se vžil pro tento režim označení tuzemský „reverse charge“.

Cílem tohoto článku je přehledně shrnout základní momenty právní úpravy, zejména poukázat na plnění, kterých se tento režim týká, krátce shrnout některé povinnosti vyplývající pro plátce daně z přidané hodnoty z přijetí či poskytnutí těchto plnění a přiblížit účetní pohled na věc (zejména způsob účtování).

Úvod do problematiky

Režim přenesení daňové povinnosti musí téměř každý alespoň podvědomě znát. Jde o obdobný mechanismus uplatňování daně z přidané hodnoty (akorát aplikovaný na plnění mezi českými plátcí), jaký je uplatňován například u většiny služeb přijatých českým plátcem daně z přidané hodnoty od osob registrovaných k dani z přidané hodnoty v jiných členských státech EU. Zde vlastně poskytovatel služby také nevystaví českému plátcí DPH fakturu včetně DPH, ale povinnost zdanění této služby daní z přidané hodnoty přechází na příjemce služby (českého plátce DPH), který tak učiní ve svém daňovém přiznání. Příjemce služby ve svém daňovém přiznání na jedné straně z tohoto plnění odvede DPH a na druhé straně si uplatní nárok na odpočet, pokud v souladu se zákonem o DPH má na něj nárok.

V duchu výše naznačeného režimu přenesení daňové povinnosti (tzv. tuzemský „reverse charge“) znamená přenesení daňové povinnosti českého plátce (poskytovatele plnění) přiznat a zaplatit daň na výstupu za skutečně zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku

v zákonem stanovených případech (typy plnění – viz dále) na českého plátce, který toto plnění přijal (příjemce plnění). Tedy stejně jako u výše uvedeného případu poskytovatel plnění nebude u takového plnění uplatňovat DPH a vystaví daňový doklad bez DPH. Příjemce plnění je povinen toto plnění zdanit (obvykle na základě daňového dokladu od poskytovatele). Příjemce plnění tak učiní ve svém daňovém přiznání, kdy na jedné straně DPH odvede a na

druhé straně si uplatní nárok na odpočet, pokud na něj bude mít v souladu se zákonem o DPH nárok. Vzhledem k tomu, že poskytovatel plnění (dodavatel) neuplatňuje u tohoto plnění DPH, zaplatí mu příjemce plnění (odběratel) pouze částku bez DPH (odběratel si DPH vypořádá ve vlastním daňovém přiznání).

Důležitou otázkou je, u kterých plnění se tento režim aplikuje. Režim přenesení daňové povinnosti se aplikuje při uskutečnění následujících zdanitelných plnění:

a) dodání zlata – § 92b ZDPH,

b) dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 k ZDPH (např. určité druhy odpadů a šrotu) – § 92c ZDPH,

c) obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů – § 92d ZDPH,

d) poskytnutí stavebních nebo montážních prací (odpovídající číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43) – § 92e ZDPH.

Závěrem ještě uvedeme, že režim přenesení daňové povinnosti se aplikuje pouze v situaci, kdy poskytovatel plnění (dodavatel) i příjemce plnění (odběratel) jsou plátcí daně z přidané hodnoty. V této souvislosti je však nutné mít na paměti, že pokud osoba registrovaná k DPH v jiném členském státě nebo zahraniční osoba přijme plnění, na které se aplikuje tento režim přenesení daňové povinnosti (např. poskytnutí

(Pokračování na stránce 2)

DAŇOVÝ KALENDÁŘ LEDEN

20. 1.

Pojistné: splatnost zálohy na pojistné na důchodové pojištění a pojistné na nemocenské pojištění OSVČ za prosinec 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. 1.

Spotřební daň: splatnost daně za listopad 2011 (pouze spotřební daň z lihu)

25. 1.

DPH: podání přiznání a platba daně za 4. čtvrtletí 2011 plátců se čtvrtletním zdaňovacím obdobím

DPH: podání přiznání a zaplacení daně za prosinec 2011 plátců s měsíčním zdaňovacím obdobím

DPH: Souhrnné hlášení: podání souhrnného hlášení za 4. čtvrtletí 2011 a prosinec 2011

Spotřební daň: podání přiznání za prosinec 2011, podání přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z topných olejů, zelené nafty a technického benzínu a mazacích olejů za prosinec 2011 (pokud vznikl nárok)

Energetické daně: daňové přiznání a splatnost daně z plynu, pevných paliv a elektřiny za prosinec 2011

DPH: podání oznámení správci daně o změně zdaňovacího období z kalendářního čtvrtletí na kalendářní měsíc či naopak (uvedením v daňovém přiznání)

30. 1.

Daň darovací: přiznání k dani z majetku bezúplatně nabytého v roce 2011 právníky osobami podle § 20 odst. 4 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

31. 1.

Daň z příjmů: odvod daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za prosinec 2011

Daň z nemovitostí: daňové přiznání (úplné) nebo dílčího přiznání na rok 2012

Daň silniční: podání přiznání za rok 2011 a doplatek daně (prosinec roku 2011)

Biopaliva: hlášení dle § 3a odst. 6 zákona č. 86/2002 Sb.

Daň z příjmů: odvod částek zajištění daně za prosinec 2011

Daň z nemovitostí: konec lhůty pro oznamovací povinnost změny vlastnických nebo jiných práv k nemovitostem podle § 13a odst. 8 zákona o dani z nemovitostí

Pojistné: splatnost pojistného na zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání za 1. čtvrtletí

**Nenechte
si ujít aktuální informace**

Předplaťte si Finanční management, více info **ZDE**

Nebo si ho kupte na stánku, více info **ZDE**



(Pokračování ze stránky 1)

stavební práce od českého plátce DPH s místem plnění v tuzemsku), pak se taková osoba stává automaticky českým plátcem DPH s následnou registrační povinností u místně příslušného správce daně.

Proč se o režimu přenesení daňové povinnosti dnes tak mluví?

Novelou zákona o dani z přidané hodnoty č. 47/2011 Sb. účinnou od 1. 4. 2011 došlo k podstatnému rozšíření případů plnění, na které se tento režim aplikuje. Již před 1. 4. 2011 se tento režim aplikoval v některých případech dodání zlata. Od 1. 4. 2011 došlo k rozšíření „seznamu plnění“ o dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 k ZDPH a obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů. **Nově od 1. 1. 2012 se tento režim aplikuje i u stavebních a montážních prací.**

Režim přenesení daňové povinnosti u dodavatele

Dodavatel je povinen do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění odběrateli vystavit daňový doklad s náležitostmi podle § 92a odst. 2 ZDPH. Tento daňový doklad obsahuje náležitosti „běžného daňového dokladu“ podle ustanovení § 28 odst. 2 s výjimkou samotné výše DPH, která na dokladu nesmí být uvedena, jelikož ji má za povinnost doplnit odběratel. Dále je dodavatel povinen na tento daňový doklad uvést informaci, že výši daně je povinen doplnit a přiznat odběratel. To tedy znamená, že dodavatel na vystavenou fakturu uvede pouze cenu bez DPH, tzn. základ daně. Samotná částka DPH na dokladu nebude (ani u jednotlivých položek faktury, jak někdy bývá zvykem).

Dodavatel zaúčtuje takové plnění (např. poskytnuté stavební práce) do účetnictví zápisem MD účet pohledávky DAL účet výnosu ve fakturované výši. I když tato plnění vypadají, jako by nepodléhala DPH, jsou přesto součástí daňového přiznání k DPH, a to na řádku 25 (režim přenesení daňové povinnosti).

Současně je dodavatel povinen (v souladu s § 92a odst. 4 ZDPH) vést za každé zdaňovací období evidenci pro daňové účely. Struktura této evidence musí obsahovat tyto náležitosti:

- daňové identifikační číslo (DIČ) plátce, pro kterého bylo plnění uskutečněno,
- kód předmětu plnění,
- datum uskutečnitelného zdanitelného plnění,
- základ daně,
- rozsah a předmět plnění.

Dodavatel je rovněž povinen výpis z této evidence předložit správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty, a to elektronicky. Formulář obsahující povinné údaje je možné vyplnit například prostřednictvím aplikace EPO.

Režim přenesení daňové povinnosti u odběratele

Odběratel je povinen v souladu s § 92a odst. 3 ZDPH doplnit na obdrženém daňovém dokladu výši daně. V souladu s ustanovení § 28 odst. 2 písm. l) ZDPH může být daň zaokrouhlena na celé koruny tak, že částka 0,50 koruny a vyšší se zaokrouhlí na celou korunu nahoru a částka nižší než 0,50 koruny se zaokrouhlí na celou korunu dolů. Je vhodné připomenout, že za správnost výpočtu této daně je odpovědný odběratel.

Odběratel pak k datu uskutečnění zdanitelného plnění přizná toto plnění ve svém daňovém přiznání. Odběratel zaeviduje jednotlivá plnění do účetnictví (např. výše uvedené stavební práce) zápisem MD účet pořízení dlouhodobého majetku či náklad a MD účet DPH; současně DAL účet závazku a DAL účet DPH ve fakturované výši upravené o doplněné DPH.

Jak již bylo výše uvedeno, odběratel je osobou, která je povinna odvést DPH místo dodavatele. To učiní na ř. 10 nebo 11 (Režim přenesení daňové povinnosti – § 92a – odběratel zboží nebo příjemce služeb) v závislosti na aplikované sazbě DPH. Současně odběrateli vzniká nárok na odpočet, pokud na něj má v souladu se zákonem o DPH nárok, který může uplatnit na ř. 43 a 44 (Nárok na odpočet ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13) v závislosti na aplikované sazbě DPH (na těchto řádcích se sčítají jednotlivé hodnoty související s „reverse charge“ – nejen za tuzemsko, ale i EU a třetí země).

Stejně jako dodavatel je i odběratel povinen vést evidenci dle § 92a odst. 5 ZDPH, která musí obsahovat:

- daňové identifikační číslo (DIČ) plátce, pro kterého bylo plnění uskutečněno,
- kód předmětu plnění,
- datum uskutečnitelného zdanitelného plnění,
- základ daně,
- rozsah a předmět plnění.

Odběratel je také povinen předložit tuto evidenci správci daně v elektronické podobě a ve lhůtě pro podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty.

Závěr

Na základě výše uvedeného bychom mohli celou problematiku shrnout následovně. Počínaje 1. 4. 2011 došlo k podstatnému rozšíření transakcí, na které se vztahuje výše popsáný režim přenesení daňové povinnosti. Od 1. 1. 2012 dochází k aplikaci tohoto režimu i u stavebních a montážních prací, se kterými se s různou mírou setkává prakticky každý plátec daně. Nehledě na skutečnost, že vymezení pojmu stavební a montážní práce z hlediska

(Pokračování na stránce 3)

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.

Dlouhodobá aktiva – Pozemky, budovy a zařízení – IAS 16

Pro další díl seriálu o mezinárodních účetních standardech jsme vybrali oblast majetku, konkrétně část dlouhodobých hmotných aktiv, upravenou mezinárodním účetním standardem IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Abychom vás nejprve uvedli do tematiky, začneme od českého pojetí této oblasti.



Oblast dlouhodobého hmotného majetku je v české účetní legisla-

tivě (ČÚL) komplexně popsána v zákoně o účetnictví, ve vyhlášce upravující účetnictví podnikatelů a v českém účetním standardu ČÚS 013. Základními znaky dlouhodobého hmotného majetku (DHM) jsou zejména jeho fyzická podstata, jeho využitelnost v účetní jednotce přesahující jeden rok a dále ocenění, které překročí účetní jednotkou zvolenou hranici. Do oblasti DHM spadají pozemky, stavby, samostatné movité věci, pěstitelské celky, zvířata, jiný dlouhodobý hmotný majetek, oceňovací rozdíl k dlouhodobému hmotnému majetku, technická zhodnocení ke stavbám a samostatným movitým věcem a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek.

Zatímco ČÚL zobrazuje DHM splňující výše uvedená kritéria stejně, mezinárodní účetní standardy rozlišují účel, za kterým je majetek držen. Proto se oblastí dlouhodobých hmotných aktiv zabývá více standardů. Mimo IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, kterému se věnujeme v tomto článku, jde např. o IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti; IAS 17 – Leasingy; IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv a IAS 40 – Investice do nemovitostí. K některým z těchto standardů se vrátíme v našem dalším článku.

Pozemky, budovy a zařízení

Jako pozemky, budovy a zařízení definuje standard hmotná aktiva, která účetní jednotka drží z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami, za účelem pro-

(Pokračování na stránce 3)

Hospodářské noviny a PwC Česká republika vám přináší
unikátní sérii soft-skills seminářů šitých na míru finančním a HR ředitelům

The Academy of Leadership in Finance

www.seminare.ihned.cz



The Academy

HOSPODÁŘSKÉ NOVINY

(Pokračování ze stránky 2)

daně z přidané hodnoty neodpovídá zcela běžnému významu slova (může např. zahrnovat i malování atd.). Při aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti je nutné mít na paměti, že toto přenesení povinnosti přiznat a zaplatit DPH je možné pouze za předpokladu, že oba subjekty jsou plátcí DPH a pouze u zdanitelných plnění uvedených výše s místem plnění v tuzemsku. Současně s tímto přesunem plyne pro obě strany povinnost mít evidenci těchto plnění, která má své náležitosti, a tuto evidenci předkládat elektronicky společně s daňovým přiznáním k dani z přidané hodnoty svému správci daně.

Závěrem bychom chtěli ještě upozornit, že odběratel musí sledovat svá přijatá plnění, zda náhodou nepřijal plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti a u kterého mu dodavatel nesprávně aplikoval DPH. Z takového plnění nemá nárok na odpočet. Aby tohoto nebylo málo, i u dodavatele může při aplikaci tohoto režimu docházet ke komplikacím, které plynou zejména z automatických zjednodušení.

Skutečnost, že odběratel je plátcem DPH automaticky neznamená, že má být vždy aplikován režim přenosu daňové povinnosti na plnění, na které se tento režim vztahuje. Dodavatel musí zkoumat, zdali odběratel takové plnění přijímá v rámci své ekonomické činnosti. Např. pokud je fyzická osoba plátcem DPH a najme si stavební firmu na stavbu svého soukromého domu (soukromé použití), pak u fakturace za stavební práce nebude aplikován režim přenesení daňové povinnosti, ale klasický režim (stavební firma vyčíslí na faktuře DPH). Důvodem je právě skutečnost, že odběratel nepřijímá plnění v rámci své ekonomické činnosti.

Pokud byste měli zájem toto téma blíže vysvětlit či pomoci vyřešit konkrétní plnění, jsme připraveni vám pomoci. Neváhejte nás kontaktovat.



Ing. Petra Čechová

petra.cechova@fucik.cz



Ing. Štěpán Osička

stepan.osicka@fucik.cz

Evropská komise usiluje o kvalitnější auditní trh

Na konci listopadu 2011 přijala Evropská komise (EK) návrhy, prostřednictvím kterých chce změnit auditní profesi v Evropě. Důvodem pro změnu auditního systému v Evropě je finanční krize z roku 2008. Tato krize ukázala, že přestože audity některých velkých finančních institucí, provedené bezprostředně před krizí i během ní, skončily „bez výhrad“, ve skutečnosti jejich finanční zdraví vykazovalo vážné nedostatky. Na nedostatečnou kvalitu auditů poukazovaly i kontrolní zprávy vnitrostátních orgánů dohledu nad auditem.

Vše vypovídající je prohlášení Michela Barniera, komisaře pro vnitřní trh a služby: „Důvěra investorů v audit byla otřesena krizí. Domnívám se, že změny v tomto odvětví jsou nutné: musíme obnovit důvěru ve finanční výkazy společností. Dnešní návrhy řeší současné nedostatky auditního trhu v EU tím, že odstraňují případy střetu zájmů, zajišťují nezávislost a důkladný dohled a umožňují více rozmanitosti na tomto nadměrně koncentrovaném trhu, zejména pokud jde o nejvýznamnější společnosti.“

Cílem EK je vyjasnění role auditorů a zavedení přísnějších pravidel za účelem posílení nezávislosti auditorů a větší rozmanitosti dnešního koncentrovaného auditního odvětví. Nová opatření cílí zejména na povinné audity subjektů veřejného zájmu, tedy např. banky, pojišťovny a společnosti kotované na burze.

Mezi hlavní návrhy patří:

• Povinné střídání auditorských společností

EK navrhuje povinnost vystřídat auditorskou společnost po maximálně šestiletém období s tím, že než si bude moci společnost najmout stejného auditora, budou muset uplynout nejméně čtyři roky.

EK rovněž navrhuje podporovat společné audity, tedy audity, kdy účetní jednotka jmenuje pro audit své účetní závěrky více než jednu auditorskou společnost, a to prostřednictvím možnosti prodloužení období před střídáním auditorů až na devět let. Tím by se měla zvýšit kvalita auditů.

• Povinná výběrová řízení

Subjekty veřejného zájmu by měly v budoucnu vybírat nového auditora prostřednictvím otevřeného a transparentního výběrového řízení, do kterého by měl být úzce zapojen auditní výbor auditované společnosti.

• Zakaz neauditních služeb

Auditorské společnosti budou mít do budoucna zakázáno poskytovat klientům, kterým poskytují audit, jiné neauditorské služby. Velké auditorské společnosti budou mít povinnost oddělit auditní a neauditní činnosti, aby nemohlo dojít ke střetu zájmů.

• Dohled nad odvětvím auditu

Podle EK je třeba zavést jed-

notný evropský dohled nad odvětvím auditu. Tento dohled by dle návrhu měl vykonávat Evropský orgán pro cenné papíry a trhy (ESMA).

• Možnost výkonu auditorské profese v celé Evropě

EK přijala návrh na vytvoření jednotného evropského trhu s povinnými audity a zavedení evropského pasu pro auditorskou profesi. Tak by auditori mohli poskytovat své služby v celé EU. Všichni auditori by se potom museli řídit mezinárodními auditorskými standardy s tím, že malé a střední auditorské společnosti by je používaly přiměřeně.



Jan Vácha

jan.vacha@fucik.cz

(Pokračování ze stránky 2)

nájmu jiným osobám nebo k administrativním účelům a u kterých se očekává, že budou užívána během více než jednoho období.

Jako pozemky, budovy a zařízení lze však uznat pouze taková aktiva, u nichž je pravděpodobné, že budoucí ekonomické užítky spojené s danou položkou poplynou do účetní jednotky a je možno spolehlivě ocenit pořizovací náklady dané položky.

Ocenění majetku při pořízení

Majetek lze obecně získat koupí, vlastní činností nebo jej lze nabýt bezúplatně, např. darováním. IFRS náklady spojené s pořízením majetku označují jako pořizovací náklady. Tyto náklady zahrnují kupní cenu, cla, daně, dopravu, instalaci, montáž a další náklady. S těmito typy nákladů se víceméně setkáme i v ČÚL, podstatnou odlišností však je, že pořizovací náklady dle IFRS také obsahují náklady, které vzniknou v souvislosti s daným aktivem v budoucnu – jde o odhadované náklady na demontáž pořizovaného majetku a uvedení místa do původního stavu, je-li to povinností účetní jednotky.

Pořizovacím nákladem může být peněžní částka nebo zaplacené peněžní ekvivalenty nebo reálná hodnota ostatních protihodnot souvisejících s nabytím aktiva v době jeho pořízení nebo výstavby. Pořizovací náklady jsou oceněny hodnotou peněz k danému okamžiku. V případě, kdy jsou platby za aktivum odloženy (tj. při pořízení „na splátky“), je třeba rozdílnost mezi peněžním ekvivalentem ceny a celkovou platbou vykázat jako úrok pomocí diskontování.

Oceňování majetku k rozvahovému dni

V souladu s IAS 16 si pro každou třídu pozemků, budov a zařízení účetní jednotka zvolí jedno z nabízených účetních pravidel – model oceňování pořizovacími náklady nebo přecenovací model.

Model oceňování pořizovacími náklady je blízký ČÚL. Aktivum se vykazuje v pořizovacích nákladech snížených o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Podstatou **přecenovacího modelu** je ocenění hmotných aktiv reálnou hodnotou. Tento model předpokládá, že s danými aktivy existuje aktivní trh. V českém prostředí tento model není prakticky využitelný.

Přecenovací model

Přecenovací model lze použít pouze u těch hmotných aktiv, jejichž reálná hodnota může být spolehlivě určena. Aktiva jsou pak zobrazována v reálné hodnotě snížené o oprávky a následné kumulativní ztráty ze snížení hodnoty. Reálná hodnota pozemků a budov se obvykle stanovuje dle tržní ceny na základě odhadu profesionálně kvalifikovaného znalce, u zařízení jde o tržní cenu určenou odhadem. Nelze-li uvedeným způsobem reálnou hodnotu určit, je třeba ji odhadnout na základě standardem stanovených metod. Pokud je přecenění reálnou hodnotou provedeno, je třeba také přepočíst oprávky. Přecenění-li se jedna položka pozemků, budov a zařízení, musí se přecenit celá třída.

Prvotní přecenění aktiva směrem nahoru se zobrazí vždy proti vlastnímu kapitálu v polož-

(Pokračování na stránce 4)

Přeměny v účetních a daňových souvislostech

Spektrum možností, které mají strategové podnikových kombinací k dispozici, se novelou zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, s účinností od 1. 1. 2012, rozšířilo. Stručně představujeme vybrané změny v zákoně o přeměnách.

Rozhodný den

Rozhodným dnem se rozumí takový den, od něhož se jednání zanikající či rozdělované společnosti považuje za jednání na účet nástupnické společnosti. Dosud jím byl vždy den předcházející dni konání valné hromady, která o přeměně rozhodla. Od roku 2012 může jít i o den následující po rozhodnutí valné hromady o přeměně, a to kdykoliv do zápisu přeměny do obchodního rejstříku, nejpozději však v den zápisu přeměny do obchodního rejstříku (pamětníci si připomenou úpravu před implementací evropského práva). Motivem změny bylo umožnit přeshraniční přeměny společností ze států, jež neznají jiný rozhodný den než ke dni zápisu do obchodního rejstříku.

Jediným případem, kdy nelze stanovit rozhodný den až po valné hromadě schvalující projekt přeměny, je situace, kdy ze zahajovací rozvahy nástupnické společnosti vyplývá, že neuhrazená ztráta činí nejmenší polovinu základního kapitálu (§ 5a zákona o přeměnách). Zároveň musí zúčastněné společnosti disponovat znaleckým posudkem, podle něhož přeměna nezpůsobí úpadek nástupnické společnosti. Předcházet této situaci lze přeceněním zanikající společnosti nebo posílením základního kapitálu např. kapitalizací závazků. Výhody sjednocení rozhodného dne se dnem zápisu do obchodního rejstříku lze těžko hledat u fúzí, nabízí se však jako řešení některých problémů vznikajících při odstěpení (např. nájemné mezi rozhodným dnem a zápisem do obchodního rejstříku při odstěpení nemovitostí).

Ocenění majetku a závazků

V prvé řadě se změnil okruh přeměn, kdy se ocenění jmění znaleckým posudkem vyžaduje. Při fúzi sloučením má dojít k přecenění zanikající společnosti vždy, když u nástupnické společnosti dojde ke zvýšení základního kapitálu ze jmění zanikající společnosti. Při rozdělení se doposud znalecký posudek vyžadoval vždy, nově ho není potřeba, pokud nedochází ke zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti. Dosud se přecenění vykazovalo v konečných účetních závěrkách sestavených ke dni předcházejícímu rozhodnému dni fúze. Nově se přecenění na reálnou hodnotu poprvé objeví až v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti. Dosud se při přecenění majetku a závazků vycházelo z účetní závěrky ke dni předcházejícímu rozhodnému dni přeměny. Nově to již nemusí být pravidlem. Je to důsledek toho, že rozhodným dnem může být okamžik v budoucnosti. Následkem tohoto postupu je v zahajovací rozvaze vykázáno nejen ocenění jmění ke stanovenému dni účetní závěrky pro ocenění, ale i změny mezi tímto oceněním a rozhodným dnem. To může mít vliv na vykázaní goodwillu, oceňovacího rozdílu a vlastního kapitálu v zahajovací rozvaze.

Přeshraniční přeměny

Přestože se uvedené změny týkají přeměn obecně, jejich motiv byl „nadnárodní“. Novela zároveň umožňuje všechny typy přeshraničních přeměn, doposud byly možné pouze fúze. Zároveň je upraven institut přeshraničního přemístění sídla. Přeshraničních přeměn se týká většina změn v zákoně o daních z příjmů. Až na jedinou, která se může dotknout všech ...

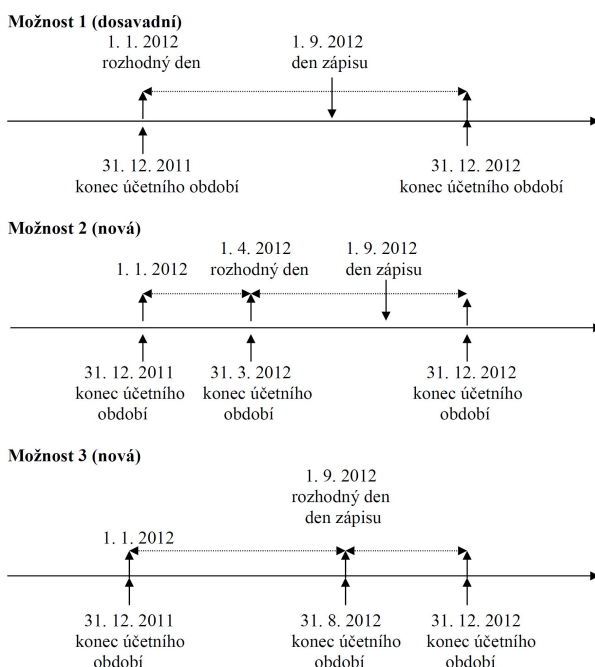
Lhůta pro podání přiznání k dani z příjmů

Novelou zákona o daních z příjmů byla od 1. 1. 2012 lhůta pro podání daňového přiznání k dani z příjmů v případech, kdy rozhodný den přeměny není totožný s prvním dnem účetního období (kalendářního nebo hospodářského roku), opět zkrácena do konce měsíce následujícího po konání valné hromady schvalující přeměnu. Nutno podotknout, že po přeměně často nestačí ani 3 měsíce, které stanovil zákon o daních z příjmů v druhé polovině roku 2011. Samozřejmě je možné využít institut žádosti o prodloužení lhůty.

Přechod na novou úpravu

Novela zákona o přeměnách je účinná od 1. 1. 2012. Byl-li však vypracován projekt fúze podle dosavadního znění zákona, přeměna se i podle znění před novelou dokončí.

Jana Rybáková, jana.rybakova@fucik.cz



(Pokračování ze stránky 3)

ce fondu z přecenění. Pokud však již v minulosti bylo k tomuto aktivu zaúčtováno přecenění směrem dolů, účtuje se nejprve přímo do výsledovky a až následně do vlastního kapitálu. Prvotní přecenění směrem dolů se zobrazí přímo do výsledovky. Následné zvýšení se nejprve zaúčtuje do výsledovky (nejvýše do částky odpovídající předchozímu snížení hodnoty) a poté do vlastního kapitálu.

Odepisování, snížení hodnoty aktiva, vyjmutí z rozvahy

Prostřednictvím odpisů vyjadřuje účetní jednotka míru opotřebení majetku. Od roku 2010 bylo do ČÚL zavedeno tzv. komponentní odpisování, čímž došlo k přiblížení k IFRS. Při tomto přístupu účetní jednotka odpisuje jednotlivé komponenty majetku s různou dobou životnosti samostatně. Odpisy majetku i komponent se zachycují v každém období do výsledovky. Odpisová metoda by měla reflektovat ekonomickou životnost aktiva. Při rozvržení odpisů na dobu životnosti daného majetku navíc IFRS kalkulují s tzv. zbytkovou hodnotou, která představuje odhad čisté částky, kterou by společnost získala prodejem aktiva na konci jeho očekávané doby použitelnosti. Odpisy jsou pak kalkulovány z pořizovacích nákladů aktiva snížených o zbytkovou hodnotu tohoto aktiva.

Snížením hodnoty aktiva se zabývá samostatně standard IAS 36, ke kterému se podrobněji samostatně vrátíme v některém z dalších článků. O ztrátě ze snížení hodnoty se účtuje, pokud účetní hodnota aktiva převyšuje částku, kterou lze při využívání aktiva získat zpět – tedy hodnotu z užívání či reálnou hodnotu sníženou o náklady na prodej. V případě, že pro ocenění aktiva je použitý model oceňování pořizovacími náklady, ztráta se účtuje proti výsledovce. V případě přecenovacího modelu se o ztrátě účtuje proti fondu z přecenění tohoto aktiva, pokud byl v minulosti vytvořen.

Z rozvahy jsou položky pozemků, budov a zařízení vyjmuty v případě jejich vyřazení (např. z důvodu jejich prodeje, darování atd.) nebo pokud účetní jednotka již neočekává žádné budoucí ekonomické užítky.

Zveřejnění

V účetní závěrce musí být zveřejněny informace, které mohou ovlivnit rozhodování uživatele účetní závěrky. Pro pozemky, budovy a zařízení jsou to informace obecně požadované IAS 1, kterému jsme se věnovali v minulém čísle Finančního Managementu, nebo přímo požadované IAS 16. Jsou jimi zejména oceňovací báze, použité odpisové metody, doby použitelnosti nebo používané odpisové sazby, brutto účetní hodnota, oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty, a to k začátku a konci účetního období, a další požadované informace jako například informace k přecenění, změnám odhadů, snížení hodnoty a další.

Ing. Klára Honzíkova

klara.honzikova@fucik.cz

