



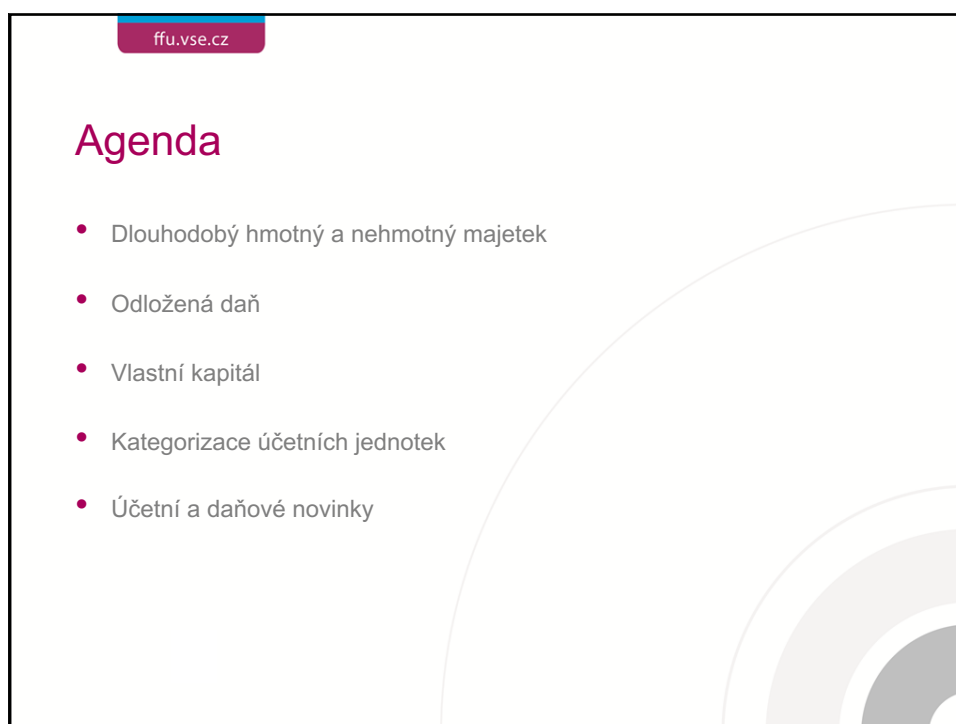
FI | Vysoká škola
ekonomická v Praze
Fakulta financí a účetnictví

ffu.vse.cz

Vybrané účetní problémy a jejich vztah k daním

Jana Skálová
Jan Molín

1



ffu.vse.cz

Agenda

- Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek
- Odložená daň
- Vlastní kapitál
- Kategorizace účetních jednotek
- Účetní a daňové novinky

2

DLOUHODOBÝ HMOTNÝ A NEHMOTNÝ MAJETEK

3

Vymezení (dlouhodobého) nehmotného majetku v účetnictví a v daních z příjmů (1)

Položka	§ 6 vyhlášky	§ 32a ZDP
Software <ul style="list-style-type: none"> • doba použitelnosti delší než 1 rok • nabyt od jiných osob nebo vytvořen vlastní činností za účelem obchodování 	ANO ocenění \geq výše určená ÚJ	ANO VC > 60 tis. Kč
Nehmotné výsledky (výzkumu) a vývoje <ul style="list-style-type: none"> • doba použitelnosti delší než 1 rok • nabyty od jiných osob nebo vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování 	JEN vývoj ocenění \geq výše určená ÚJ	ANO VC > 60 tis. Kč
Ocenitelná práva <ul style="list-style-type: none"> • doba použitelnosti delší než 1 rok 	ANO ocenění \geq výše určená ÚJ	ANO VC > 60 tis. Kč
Technické zhodnocení (dlouhodobého) nehmotného majetku v užívání (cizího) a drobného nehmotného majetku	ANO ocenění \geq výše určená ÚJ	ANO VC > 60 tis. Kč

4

Vymezení (dlouhodobého) nehmotného majetku v účetnictví a v daních z příjmů (2)

Položka	§ 6 vyhlášky	§ 32a ZDP
Goodwill • doba použitelnosti delší než 1 rok	ANO	NE
Povolenky na emise	ANO	NE
Preferenční limity	ANO	NE
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	ANO	NE
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	ANO	NE

- § 6 odst. 9 vyhlášky:
 - Dlouhodobým nehmotným majetkem nejsou zejména znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí, certifikace systému jakosti a „operační“ software
 - Dle rozhodnutí účetní jednotky: technické audity, energetické audity, lesní hospodářské plány a plány povodí

5

Účetní a daňové řešení rozdílné výše hranice ocenění pro vznik DNM a NM

Situace	Účetní řešení	Daňové řešení
Výše ocenění určená ÚJ pro vznik DNM > hranice VC v ZDP a výše ocenění pořízeného majetku leží mezi hranicemi	Nevzniká DNM, jedná se o drobný nehmotný majetek, který se vykazuje v nákladech (§ 6 odst. 2 písm. b) vyhlášky)	Vzniká NM a daňově se odpisuje
Výše ocenění určená ÚJ pro vznik DNM < hranice VC v ZDP a výše ocenění pořízeného majetku leží mezi hranicemi	Vzniká DNM	Nevzniká NM, daňovým nákladem jsou účetní odpisy (§ 24 odst. 2 písm. v) bod 2. ZDP)

6

Vymezení (dlouhodobého) hmotného majetku v účetnictví a v daních z příjmů (1)

Položka	§ 7 vyhlášky	§ 26 ZDP
Pozemky	ANO	NE
Stavby	ANO	ANO
<ul style="list-style-type: none"> z toho: Právo stavby součást: Technické zhodnocení majetku v užívání 	ANO	JEN u poplatníka, který nevede účetnictví
	ANO ocenění \geq výše určená ÚJ	ANO výdaje > 40 tis. Kč
Pěstitelské celky trvalých porostů	ANO	ANO
<ul style="list-style-type: none"> o výměře nad 0,25 ha v požadované hustotě vinice a chmelnice 		s dobou plodnosti delší než 3 roky

7

Vymezení (dlouhodobého) hmotného majetku v účetnictví a v daních z příjmů (2)

Položka	§ 7 vyhlášky	§ 26 ZDP
Hmotné movité věci a jejich soubory	ANO	ANO
<ul style="list-style-type: none"> doba použitelnosti delší než 1 rok součást: Technické zhodnocení majetku v užívání a technické zhodnocení drobného hmotného majetku 	ocenění \geq výše určená ÚJ	VC > 40 tis. Kč
	ANO ocenění \geq výše určená ÚJ	ANO výdaje > 40 tis. Kč
Dospělá zvířata a jejich skupiny	ANO	ANO
<ul style="list-style-type: none"> doba použitelnosti delší než 1 rok 	ocenění \geq výše určená ÚJ	VC > 40 tis. Kč
Jiný (dlouhodobý hmotný) majetek	dle podmínek	dle podmínek
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	ANO	NE
Poskytnuté zálohy na DHM	ANO	NE
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	ANO	NE

8

Účetní a daňové řešení rozdílné výše hranice ocenění pro vznik DHM a HM

Situace	Účetní řešení	Daňové řešení
Výše ocenění určená ÚJ pro vznik DHM > hranice VC v ZDP a výše ocenění pořízeného majetku leží mezi hranicemi	Nevzniká DHM, jedná se o drobný hmotný majetek, o kterém se účtuje jako o zásobách (§ 7 odst. 3 písm. b) vyhlášky)	Vzniká HM a daňově se odpisuje
Výše ocenění určená ÚJ pro vznik DHM < hranice VC v ZDP a výše ocenění pořízeného majetku leží mezi hranicemi	Vzniká DHM	Nevzniká HM, daňovým nákladem jsou účetní odpisy (§ 24 odst. 2 písm. v) bod 1. ZDP)

- ČÚS č. 017 Zúčtovací vztahy – 3.11.1: Na náklady příštích období se „zaúčtují výdaje běžného období, jež se týkají nákladů v příštích obdobích, například náklady na zařazení většího rozsahu drobného nehmotného nebo hmotného majetku do používání...“

9

Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku – obecná východiska

- § 24 odst. 2 zákona o účetnictví: Účetní jednotky oceňují majetek a závazky:
 - k okamžiku uskutečnění účetního případu způsobem podle § 25 zákona o účetnictví,
 - ke konci rozvahového dne (nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka) způsobem podle § 27 zákona o účetnictví
- § 25 odst. 3 zákona o účetnictví: Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne ... berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty ...
- § 24 odst. 3 zákona o účetnictví: Při nabytí více než jedné složky majetku (pokud nelze ocenit podle § 25) se jednotlivé složky ocení:
 - při nabytí (části) obchodního závodu a při přeměnách alternativně převzetím účetního ocenění nebo podle zvláštního předpisu
 - v ostatních případech poměrným rozúčtováním celkové (reprodukční) pořizovací ceny -> metoda ocenění upravena v § 61a vyhlášky
- § 24 odst. 4 zákona o účetnictví: Soubor se oceňuje jako celek -> metoda ocenění upravena v § 61 vyhlášky

10

Výchozí ocenění DHM a DNM (1)

- § 47 odst. 1 vyhlášky: Součástí ocenění DNM a DHM ... je cena, za kterou byl majetek pořízen a zejména náklady na:
 - přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, rešerše a předprojektové přípravné práce,
 - úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne,
 - ...
 - vyřazení stávajících staveb v důsledku nové výstavby,
 - vztah k § 29 odst. 1 poslední věta ZDP
 - ...
 - zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořizování majetku a dekonzervační práce v případě dalšího pokračování.

11

Výchozí ocenění DHM a DNM (2)

- § 47 odst. 2 vyhlášky: Součástí ocenění DNM a DHM a technického zhodnocení zejména nejsou:
 - opravy a údržba,
 - náklady nájemce nebo pachtýře na uvedení najatého nebo propachtovaného majetku do předcházejícího stavu,
 - kursové rozdíly,
 - smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů,
 - ...
 - náklady na zaškolení pracovníků,
 - ...

12

Časové hledisko výchozího ocenění

- „Od kdy“
 - Interpretace NÚR č. I-5 Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého hmotného majetku

„Okamžik, od kterého jsou položky součástí ocenění dlouhodobého majetku, je možno stanovit jako okamžik, kdy se účetní jednotka rozhodne řešit danou problematiku pořízením nové investice.“
- „Do kdy“
 - § 47 odst. 1 vyhlášky: „...do doby stanovené v § 6 odst. 8 nebo v § 7 odst. 11...“, tedy do doby „uvedení do stavu způsobilého k užívání“:
 - dokončení majetku a
 - splnění stanovených/technických funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro užívání
 - Interpretace NÚR č. I-33 Určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání

13

Výchozí ocenění při přijetí dotace

- § 47 odst. 6 vyhlášky: Ocenění se sníží o:
 - dotaci na pořízení majetku a
 - dotaci na úhradu kapitalizovaných úroků
- Interpretace Národní účetní rady:
 - I-14 Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace
 - I-22 Dotace v cizí měně
 - (I-27 Následné získání dotace na dlouhodobý majetek)
 - (I-28 Následné vrácení dotace na dlouhodobý majetek)

14

Výchozí ocenění při přijetí účelového daru

- § 25 vyhlášky: „Položka „III.3. Jiné provozní výnosy“ obsahuje zejména přijaté dary v provozní oblasti, ...“
- § 29 odst. 1 ZDP: „...Vstupní cena hmotného majetku se snižuje o bezúplatný příjem ve formě účelového peněžitého daru na pořízení hmotného majetku nebo na jeho technické zhodnocení. ...“
- § 23 odst. 3 písm. c) bod 9. ZDP: „Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 ... lze snížit o ... hodnotu bezúplatného příjmu ... ve formě peněžitého daru účelově poskytnutého na pořízení hmotného majetku nebo na jeho technické zhodnocení...“

15

Vyvolané a zmařené investice

- Vyvolané investice
 - Interpretace NÚR č. I-20 Účetní zachycení podmíněných investičních výdajů stanovuje kumulativní podmínky, za kterých se podmíněné investiční výdaje stávají součástí ocenění hlavního aktiva
 - § 29 odst. 1 ZDP: „...Do vstupní ceny hmotného majetku ... lze zahrnout i výdaje (náklady) na vyvolanou investici, kterou se pro účely tohoto zákona rozumí výdaje (náklady) vynaložené na pořízení majetku převedeného do vlastnictví jiné osoby nebo předaného jiné osobě nebo týkající se změny majetku ve vlastnictví jiné osoby a podmiňující funkci nebo užívání hmotného majetku...“
- X
- Zmařené investice
 - § 47 odst. 1 písm. k) vyhlášky: „...Pokud je pořizování majetku zastaveno trvale, odepiše se pořizovaný majetek při jeho vyřazení do nákladů.“

16

Ocenění vyplývající ze vztahu k DPH

- Výchozí ocenění
 - u neplátce DPH
 - u plátce DPH
 - s plným nárokem na odpočet DPH
 - s poměrným, resp. kráceným nárokem na odpočet DPH
- Následné ocenění v účetnictví a v daních z příjmů při:
 - korekci uplatněného odpočtu DPH na konci prvního kalendářního roku
 - úpravě odpočtu DPH podle § 78 až § 78e zákona o DPH
 - uplatnění nároku na odpočet DPH při registraci za plátce, resp. při snížení uplatněného nároku na odpočet DPH při zrušení registrace

17

Technické zhodnocení vlastního majetku v účetnictví a v daních z příjmů (1)

Kritéria pro vznik technického zhodnocení

Položka	§ 47 vyhlášky	§ 32a a § 33 ZDP
(Dlouhodobý) nehmotný majetek	náklady za účetní období \geq výše určená ÚJ pro vykazování DNM, resp. DHM	výdaje za zásah > 40 tis. Kč
Hmotné movité věci a jejich soubory		výdaje za období > 40 tis. Kč
Stavby	náklady za účetní období \geq významná hodnota ve vztahu k ocenění stavby	

18

Technické zhodnocení vlastního majetku v účetnictví a v daních z příjmů (2)

Důsledek vzniku technického zhodnocení

Položka	§ 47 vyhlášky	§ 29 a § 32a ZDP
Technické zhodnocení provedené v prvním roce	zvýšení ocenění majetku	zvýšení vstupní ceny
<ul style="list-style-type: none"> na (dlouhodobém) nehmotném majetku na (dlouhodobém) hmotném majetku 		součást vstupní ceny
Technické zhodnocení provedené v dalších letech		zvýšení vstupní, resp. zůstatkové ceny

19

Následné změny ocenění

- Interpretace NÚR č. I-26 Slevy z pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku v následujících účetních obdobích po uvedení do užívání (u nabyvatele)
 - Vztahuje se na slevu z ceny majetku, jejíž přiznání nebylo v období pořízení majetku velmi pravděpodobné
 - Sleva by měla být účtována oproti položce, se kterou věcně souvisí
 - Pokud sleva souvisí s majetkem, dochází ke snížení ocenění bez adekvátní úpravy opravek
- Interpretace NÚR č. I-27 Následné získání dotace na dlouhodobý majetek
 - Důsledek následného získání dotace se vykáže jako změna odhadu prospektivně; dojde ke snížení ocenění s adekvátní úpravou opravek
- Interpretace NÚR č. I-28 Následné vrácení dotace na dlouhodobý majetek
 - Důsledek následného vrácení dotace se vykáže jako změna odhadu prospektivně; dojde ke zvýšení ocenění s adekvátní úpravou opravek

20

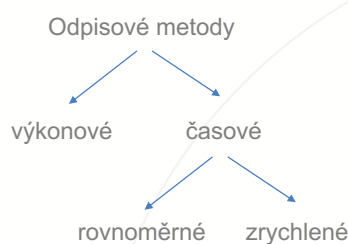
Některé další případy rozdílnosti ocenění v účetnictví a v daních z příjmů

- Majetek nabytý vkladem (některý) a přeměnou
- Odkoupení najatého majetku, u něhož nájemce odpisoval technické zhodnocení
- Hmotný majetek nabytý po ukončení úplatného užívání (nájmu) při nedodržení podmínek podle § 24 odst. 4 nebo 5 ZDP
- Ocenění stavby při výplatě odstupného (náhrady za uvolnění bytu nebo jednotky)
- Směrnice ATAD: aplikace „exit tax“ při přemístění majetku bez změny vlastnictví z jiného členského státu Evropské unie do České republiky

21

Odpisování (1)

- Význam účetních odpisů



- Poznámky k daňovému odpisování

22

Odpisování (2)

- Metoda komponentního odpisování majetku - § 56a vyhlášky
 - Týká se staveb, bytů, nebytových prostor a hmotných movitých věcí a jejich souborů
 - Komponentou se rozumí určená část majetku nebo souboru majetku nebo určená kontrola výskytu závad, u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku a jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku
- § 56 odst. 4 vyhlášky: „...S ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky může účetní jednotka při odpisování majetku zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu. ...“

23

Obsahová náplň přílohy v účetní závěrce týkající se DHM a DNM

Položka	Všechny ÚJ	ÚJ s povinným auditem
Použité účetní metody – způsob oceňování a stanovení úprav hodnot majetku (§ 39 vyhlášky)	x	
Celková výše závazkových vztahů, které jsou kryty věcnými zárukami (§ 39 vyhlášky)	x	
Poskytnuté věcné záruky (§ 39 vyhlášky)	x	
U jednotlivých položek DHM a DNM (§ 39a a § 39b): <ul style="list-style-type: none"> - PZ a KZ, přírůstky a úbytky během účetního období - výše opravných položek a opravek na začátku a na konci účetního období, zvýšení a snížení během období - kapitalizované úroky 		x
Zvolená doba odpisování goodwillu a nehmotných výsledků vývoje (§ 56 odst. 2 vyhlášky)	x	
Podmíněnost nabytí právních účinků vkladu do katastru nemovitostí (§ 56 odst. 10 vyhlášky)	x	

24



25

ffu.vse.cz

Vztah mezi splatnou a odloženou daní

- Účetní jednotka – obchodní společnost dosáhla za účetní období jen těchto tří výnosů:
 - Tržba za prodané služby 100
 - Vyúčtovaná smluvní pokuta obchodnímu partnerovi 100
 - Přijata dividenda od 100 % české dceřiné společnosti 100
- Sestavte výsledovku, vypočtete splatnou daň a disponibilní zisk.

A presentation slide with a white background and a decorative graphic of overlapping semi-circles in shades of gray on the right side. The text 'ffu.vse.cz' is in a small purple box at the top left. The title 'Vztah mezi splatnou a odloženou daní' is in large, bold, purple letters. Below the title is a bulleted list of items in black text.

26

Výsledovka – rok 1

Položka	Částka
Výnos za prodané služby	100
Výnos ze smluvní pokuty	100
Výnos z podílu na zisku	100
Celkový zisk	300
Úprava na daňový základ	
Zisk z účetnictví	300
Mínus osvobozený výnos	-100
Mínus nedaňový výnos z nezaplacené pokuty	-100
Základ daně	100
Splatná daň	19
Čistý zisk	281

27

Rozbor daňové povinnosti

- Pokud vyplatíme částku zisku 281 pak jsme odčerpali ze společnosti i zisk, který budeme v budoucnu potřebovat
- Do výpočtu disponibilního zisku musíme započítat i budoucí daňový náklad, který ponese, pokud dojde k úhradě smluvní pokuty

28

Výsledovka – rok 2

Uhrazena smluvní pokuta, žádné náklady ani výnosy

Položka	Částka
Celkový zisk	0
Zvýšení základu daně o zaplacenou smluvní pokutu	+100
Základ daně z příjmů	100
Splatná daň	- 19
Účetní ztráta	- 19

29

Začneme pracovat s odloženou daní Výsledovka – 1 rok

Položka	Částka
Výnos za prodané služby	100
Výnos ze smluvní pokuty	100
Výnos z podílu na zisku	100
Celkový zisk	300
Splatná daň	- 19
Odložená daň	- 19
Čistý zisk	262

Náklad na daň z příjmů 38

Odložená daň = přiřazení budoucího nákladu k realizovanému výnosu

30

Začneme pracovat s odloženou daní - Výsledovka – rok 2

Uhrazena smluvní pokuta, žádné náklady ani výnosy

Položka	Částka
Celkový zisk	0
Úprava o zaplacenou smluvní pokutu	+100
Základ daně z příjmů	100
Splatná daň	- 19
Zrušení odloženého daňového závazku	+ 19
Čistý zisk po zdanění	0

Odložený daňový závazek vyjadřuje riziko nadstandardně vysoké daňové zátěže.

Odložený daňový závazek vyjadřuje, kolik v budoucnu zaplatím na dani z příjmů, i když nedosáhnu zisky.

31

Výsledkový přístup – shrnutí

- Pokud analyzujeme výsledovku pak máme rozdíly
- Trvalé – nedaňové náklady či nikdy nezdaňované výnosy
- Časové – budou ovlivňovat základ daně, ale v jiném časovém okamžiku, než je jejich zaúčtování, zpravidla okamžikem zaplacení
- (pojem „dočasné“ je špatná terminologie)

32

Závazková metoda výpočtu

- Metoda, která vychází z analýzy rozvahy, resp. zkoumání účetních a daňových hodnot rozvahových položek
- Přejícné rozdíly = rozdíly, které jednoho dne zmizí, až vše bude prodáno či využito
- Případně pracujeme s daňově uplatnitelnými položkami, které nejsou obsaženy v rozvaze (dosud neuplatněná daňová ztráta, neuplatněný odpočet na výzkum a vývoj)

33

Odlíšná účetní a daňová hodnota hmotného majetku

Aktiva		Pasiva	
Osobní auto	400	Základní kapitál	400
Celkem	400	Celkem	400

- Vložené auto (dlouhodobý hmotný majetek) bylo oceněno znalcem na tržní cenu 400. Vkladatelem je fyzická osoba, která tento majetek daňově odpisovala a daňová zůstatková cena je nula.

34

Co se stane pokud auto prodáme?

Aktiva		Pasiva	
Peníze	400	Základní kapitál	400
		Hospodářský výsledek	- 76
		Vlastní kapitál	324
		Závazek vůči FU – splatná daň	76
Celkem	400	Celkem	400

35

Výpočet odložené daně

- Výpočet odložené daně (zjednodušeně)
- Rozdíl ve výši 400 násobíme sazbou daně 19 %
- Odložený daňový závazek bude 76
- Zaúčtování :
- Má dáti: Snížení vlastního kapitálu (neuhrazená ztráta)
- Dal: Odložený daňový závazek

36

Zobrazení odložené daně do rozvahy

Aktiva		Pasiva	
Auto	400	Základní kapitál	400
		Jiný výsledek hospodaření (Neuhrazená ztráta minulých let)	- 76
		Vlastní kapitál	324
		Odložený daňový závazek	76
Celkem	400	Celkem	400

37

Odložená daňová pohledávka

- Může vznikat pokud hodnota majetku byla snížena oproti původní pořizovací ceně (opravné položky k zásobám, rychlejší účetní odpisy než daňové u hmotného majetku)
- Podmínkou je plná daňová uznatelnost původní hodnoty majetku při spotřebě, prodeji či vyřazení
- Nelze použít např. u některých pohledávek (z titulu zápůjčky, úvěru, zálohy).
- Možno zohlednit i neuplatněnou daňovou ztrátu, která vznikla korporaci.

38

Úprava odložené daně ve vyhlášce (1)

- § 59 vyhláška – Metoda odložené daně
- O odložené dani účtují a vykazují ji účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek a účetní závěrky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu.
- § 18, odst. 4 zákona o účetnictví – ve zkráceném rozsahu mohou sestavit účetní závěrky ty účetní jednotky, které nemají povinnost mít závěrku ověřenu auditorem
- Ostatní účetní jednotky stanoví, zda budou účtovat o odložené dani a vykazovat ji.

39

Úprava odložené daně ve vyhlášce (2)

- Při prvním účtování o odložené dani se část odložené daně, která se vztahuje k předchozím účetním obdobím zaúčtuje na účtech účtové skupiny 42 – Jiný výsledek hospodaření minulých let a část, která se běžného účetního období na účtech účtové skupiny 59, tedy 592 – Odložená daň.
- V následujících letech se na účtu 481 oproti účtu 592 účtuje zvýšení nebo snížení odložené daně vypočtené ze všech přechodných rozdílů.
- V případě změny metody se vzniklé rozdíly zaúčtují na účtech skupiny 42.
- Účetní jednotka účtuje o odloženém dluhu vždy a o odložené daňové pohledávce s ohledem na zásadu opatrnosti.

40

ffu.vse.cz

První rok účtování o odložené dani

- Společnost vznikla v roce 2012
- Do konce roku 2018 neúčtovala o odložené dani
- Rok 2019 je prvním rokem účtování o odložené dani

Roky 2012 - 2018 Rok 2019

Účetní období První rok vykazování odložené daně

Výpočet odložené daně ke konci roku 2018
Zaúčtováno jako počáteční zůstatek
1.1. 2019 oproti účtu 425 – Jiný výsledek
Hospodaření minulých let

Zaúčtování změny stavu odložené daně
Jako důsledek výsledkových změn na 592 ,
Proto ovlivňuje HV

41

ffu.vse.cz

Interpretace Národní účetní rady

Přehled interpretací k odložené dani

- [I-01 Přejícné rozdíly při výchozím uznání aktiv](#)
- [I-02 Přejícné rozdíly při přeměnách a vkladech](#)
- [I-04 Odložená daň z přechodných rozdílnů při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence](#)
- [I-09 Odložená daň - první vykázání](#)

42

Otázka k zamyšlení

- Společnost nakoupila řadu pozemků, na nichž plánuje výstavbu rodinných domů pro prodej.
- Bohužel jeden z pozemků se ukázal jako nepoužitelný pro výstavbu a společnost na něm bude muset provést zalesnění a předpokládá se jeho prodej městu za velmi nízkou cenu.
- K tomuto pozemku byla vytvořena účetní opravná položka ve výši 10 mil. Kč (zaúčtováno na 559/092).
- Bude tato situace mít vliv na odloženou daň?

43

Zaúčtování

První účetní období	Tis. Kč	MD	D
Tvorba účetní opravné položky	10 000	559	092
Vliv na splatnou daň	1 900	591	341
Vliv na odloženou daň	1 900	481	592
Další účetní období	Tis. Kč	MD	D
Prodej pozemku – tržba		221	641
Vyřazení pozemku do nákladů		541	031
Rozpuštění účetní opravné položky	10 000	092	559
Za předpokladu zisku z jiné aktivity daňová ztráta z prodeje pozemku sníží splatnou daň			
Zrušení odložené daňové pohledávky	1 900	592	481

44

Otázka k zamyšlení

- Společnost s ručením omezeným nikdy neúčtovala o opravných položkách k zásobám. V roce 2019 byla poprvé auditovaná a auditor považoval tuto skutečnost za hrubou chybu, protože řada zboží je špatně prodejná či nevykazovala žádný pohyb během roku 2017 a 2018.
- Doporučil proto účetní jednotce vytvoření účetních opravných položek ke zboží v částce 10 mil. Kč. Zaúčtování těchto opravných položek proběhlo v roce 2019 jako oprava účetní chyby minulých let, účtováním na MD Jiný výsledek hospodaření minulých, Dal Opravné položky ke zboží.
- Bude tato situace mít vliv na odloženou daň?

45

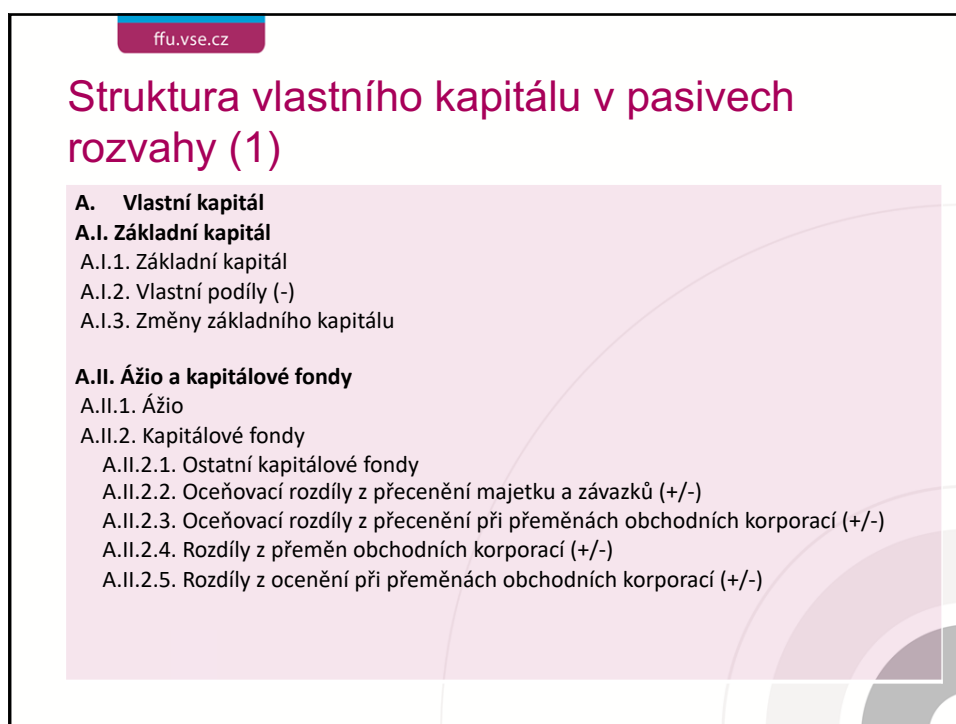
Zaúčtování

Oprava účetní chyby	Tis. Kč	MD	D
Tvorba účetní opravné položky	10 000	425	196
Vliv na odloženou daň	1 900	481	425
Prodej zboží	Tis. Kč	MD	D
Tržba		221	604
Vyskladnění prodaného zboží		504	132
Rozpuštění účetní opravné položky	10 000	196	559
Za předpokladu zisku z jiné aktivity daňová ztráta z prodeje zboží sníží splatnou daň			
Zrušení odložené daňové pohledávky	1 900	592	481

46



47



48

ffu.vse.cz 1.1 Struktura rozvahy

Struktura vlastního kapitálu v pasivech rozvahy (2)

- A.III. Fondy ze zisku**
 - A.III.1. Ostatní rezervní fondy
 - A.III.2. Statutární a ostatní fondy
- A.IV. Výsledek hospodaření minulých let (+/-)**
 - A.IV.1. Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)
 - A.IV.2. Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)
- A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)**
- A.VI. Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)**

49

ffu.vse.cz

Struktura vlastního kapitálu dle způsobu tvorby

Vlastní kapitál		
Vklady vlastníků	Zisky	Přecenění do kapitálu

50

Právní podmínky pro rozdělení vlastního kapitálu

- **Test vlastního kapitálu** - Pro akciovou společnost je v § 350 odst. 1 ZOK další podmínka, a sice že se v důsledku takového rozdělení jiných vlastních zdrojů nesmí snížit vlastní kapitál pod výši upsaného základního kapitálu zvýšeného o fondy, které nelze podle zákona o obchodních korporacích nebo stanov rozdělit mezi akcionáře.
- **Test úpadku** - Pro všechny obchodní korporace platí podmínka zakotvená v § 40 odst. 1 ZOK, a sice že si takovou výplatu nesmí přivodit úpadek podle insolvenčního zákona.
- **Test rozdělitelného zisku** – do rozdělitelného zisku se podle § 161 odst. 4 a 350 odst. 2 se započítává veškerý zisk za předchozí skončené účetní období plus nerozdělený zisk, zisk účtovaný v ostatních fondech ze zisku a jiný hospodářský výsledek minulých let.

51

Omezení v zákoně o účetnictví

- Doplněno omezení vyplácení dividend v případě vykazování výsledků vlastního vývoje v rozvaze
- V rozvaze musí zůstat taková část nerozděleného zisku, kolik činí zůstatková hodnota neodepsaných výsledků vlastního výzkumu a vývoje
- V § 28 se doplňuje odstavec 7, který zní:
Jsou-li náklady na vývoj vykazovány v aktivech rozvahy, je jakékoli vyplácení podílů na zisku zakázáno, ledaže disponibilní zdroje, z nichž lze jinak vyplácet podíly na zisku a nerozdělený zisk minulých období, jsou nejméně rovny neodepsané části nákladů na vývoj.

52

Zdanění při vyplacení základního kapitálu

- § 36 ZDP
- Zvláštní sazba daně z příjmů pro poplatníky uvedené v § 2 a 17, pokud není v odstavci 1 nebo 9 stanoveno jinak, činí 15 %, a to
- i) z příjmu společníka společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti při snížení základního kapitálu nejvýše do částky, o kterou byl zvýšen vklad společníka nebo jmenovitá hodnota akcie při zvýšení základního kapitálu, byl-li zdrojem tohoto zvýšení zisk obchodní společnosti nebo fond vytvořený ze zisku; přitom pro tento příjem vždy platí, že se základní kapitál snižuje nejprve o tu část, která byla zvýšena ze zisku obchodní společnosti nebo z fondu vytvořeného ze zisku; obdobně se postupuje u příjmu člena obchodní korporace z rozpuštění rezervního fondu nebo obdobného fondu,

53

Osvobození pro mateřské a dceřiné společnosti

- § 19 ZDP
- Od daně jsou osvobozeny
- zf) příjmy mateřské společnosti při snížení základního kapitálu dceřiné společnosti, a to nejvýše do částky, o kterou byl zvýšen vklad společníka nebo jmenovitá hodnota akcie při zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů společnosti podle zvláštního právního předpisu, byl-li zdrojem tohoto zvýšení zisk společnosti nebo fond vytvořený ze zisku; obdobně se postupuje u příjmů mateřské společnosti z rozpuštění rezervního fondu nebo obdobného fondu dceřiné společnosti,

54

Zdanění podílu na zisku pro společníky a třetí osoby

- § 36 ZDP
- (2) Zvláštní sazba daně z příjmů pro poplatníky uvedené v § 2 a 17, činí 15 %, a to
 - a) z podílu na zisku z účasti na obchodní společnosti nebo v podílovém fondu, je-li podíl v nich představován cenným papírem, a z plnění ze zisku svěřenského fondu nebo rodinné fundace;
 - b) z podílu na zisku z účasti na společnosti s ručením omezeným, z účasti komanditisty na komanditní společnosti,
 - c) z podílu na zisku a obdobného plnění z členství v družstvu,
 - d) z podílu na zisku tichého společníka **nebo jiného poplatníka, než je člen obchodní korporace,**

55

Osvobození podílu na zisku pro mateřskou společnost

- § 19, odst. 1
- Od daně jsou osvobozeny
 - ze) příjmy z
 - 1. podílu na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, mateřské společnosti,
 - zi) příjmy z podílu na zisku, plynoucí od dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, mateřské společnosti, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, a stále provozovně mateřské společnosti, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 4 a je umístěna na území České republiky; toto se nevztahuje na podíly na likvidačním zůstatku, vypořádací podíly, podíly na zisku vyplácené dceřinou společností, která je v likvidaci, a na podíly na zisku, pokud má dceřiná společnost možnost snížit o ně základ daně,

56

Srážková daň na výplatu dalšího vlastního kapitálu

- Zvláštní sazba daně z příjmů pro poplatníky uvedené v § 2 a 17, pokud není v odstavci 1 nebo 9 stanoveno jinak, činí 15 %, a to
-
- e) z vypořádacího podílu při zániku účasti společníka ve společnosti s ručením omezeným, komanditisty v komanditní společnosti a při zániku členství v družstvu, z vrácení emisního ážia, příplatku mimo základní kapitál nebo těmto plněním obdobná plnění; tento příjem se snižuje o nabývací cenu podílu na obchodní korporaci, je-li plátcí poplatníkem prokázána,

57

Zdanění výplaty



58

Koordinační výbor

- **448/18.03.15 Daňový režim výplaty oceňovacích rozdílů**
- (René Kulínský, Vladimír Sopkuliak),
- *Oceňovací rozdíl z přecenění v rámci rozvahové položky kapitálové fondy nebyl vytvořen ze zisku ani dodatečnými vklady členů obchodní korporace, ale z důvodu provedení přecenění jmění v důsledku fúze. Navrhované osvobození výplaty oceňovacích rozdílů v daném případě tedy uplatnit nelze, protože se nejedná o druh příjmu uvedený v ustanovení § 19 odst. 1 písm. z) bod 1. ani o druh příjmu uvedený v § 19 odst. 1 písm. z) ZDP.*
- *Hodnota oceňovacího rozdílu z přecenění při přeměnách se může dle dohody zúčastněných účetních jednotek, resp. jejich společníků, přesunout v zahajovací rozvaze do různých položek vlastního kapitálu (podle dohody obsažené v projektu přeměny). Tyto přesuny musejí být popsány v projektu přeměny a také komentovány v příloze k zahajovací rozvaze. Podobné přesuny mohou v účetnictví probíhat i následně.*

59

Příklad výplaty vlastního kapitálu po fúzi

- Společník – fyzická osoba založila společnost B peněžítým vkladem do základního kapitálu ve výši 100. Ocenění nabytého podílu pro účely účetnictví i nabyvací cena pro daňové účely je tedy stanovena na částku 100.
- Společnost B dobře prosperovala a vytvořila do konce roku vysoké zisky, jejichž část nebyla rozdělena.
- Jako další krok úspěšného podnikání realizovala společnost B fúzi sloučením do nástupnické společnosti A. Toto sloučení proběhlo s oceněním jmění, které zobrazuje následující tabulka. Společnost A je vlastněna stejnou fyzickou osobou a výše jejího vlastního kapitálu je zanedbatelná, takže na něj v dalších výpočtech nebude brán zřetel.
- V nástupnické společnosti A byl navýšen základní kapitál dle druhé tabulky.

60

ffu.vse.cz

Převzetí položek vlastního kapitálu u nástupnické společnosti

Zanikající společnost

Položka vlastního kapitálá	Částka v mil Kč
Základní kapitál	100
Nerozdělený zisk	200
Oceňovací rozdíl z přecenění	150
HV běžného období	80
Celkem	530

Nástupnická společnost – převzala položky vlastního kapitálu následujícím způsobem:

Varianta	1	2	3
Základní kapitál	250	500	50
Nerozdělený zisk	280	30	480
Celkem	530	530	530

61

ffu.vse.cz

Varianta 1 - výplata nerozděleného zisku

Valná hromada rozhodla o výplatě nerozděleného zisku ve výši 280, který do společnosti A „přišel“ v důsledku fúze

Společníkem je pořád stejná fyzická osoba

Do nerozděleného zisku byly ze zanikající společnosti převzaty

- 200 z nerozděleného zisku minulých let
- 80 z výsledku hospodaření běžného roku
- Vyplácená částka 280 bude podléhat celá srážkové dani
- $280 \times 15\% = 42$
- Bude odvedena srážková daň ve výši 42

62

Varianta 2 - snížení základního kapitálu o 400

Výpočet zdanění

- Základní kapitál byl zvýšen o 500
- Při snížení o 400 je nutno počítat
- Částka ze zisků ve výši **250** musí být vyplácena jako první, z ní bude vybrána srážková daň
- Částka z vkladu a přecenění 150 bude zdaněna srážkovou daní po odpočtu nabývací ceny podílu
- $150 - \text{nabývací cena podílu } 100 = 50$ jako základ pro srážkovou daň
- $250 + 50 = 300$
- $300 \times 15\% = 45$
- Odvod srážkové daně ve výši 45

Tvorba základního kapitálu

Navýšení základního kapitálu bylo tvořeno	
Původní základní kapitál, tedy peněžitý vklad	100
Oceňovací rozdíl z přecenění	150
Vklady celkem	250
HV běžného období	50
Nerozdělený zisk	200
Zisky celkem	250

63

Varianta 3 - výplata celého nerozděleného zisku

Výpočet zdanění

- Částka z vkladu a přecenění **200** bude zdaněna srážkovou daní
- $200 - \text{nabývací cena podílu } 100 = 100$ jako základ pro srážkovou daň
- Částka ze zisků 280 bude celá zdaněna srážkovou daní
- $100 + 280 = 380$
- $380 \times 15\% = 57$
- Srážková daň bude ve výši 57

Tvorba nerozděleného zisku

Tvorba této položky	
Část původního ZK, tedy peněžitý vklad	50
Oceňovací rozdíl z přecenění	150
Vklady celkem	200
HV běžného období	80
Nerozdělený zisk	200
Zisky celkem	280

64

Jiný výsledek hospodaření minulých let

- § 15a
- **Výsledek hospodaření minulých let**
- Položka „A.IV.2. Jiný výsledek hospodaření minulých let“ obsahuje rozdíly ze změn účetních metod a část odložené daně podle § 59 odst. 6.
- Dále obsahuje opravy v důsledku nesprávného účtování nebo neúčtování o nákladech a výnosech v minulých účetních obdobích, pokud jsou významné.
- Účetní jednotka popíše použití položky „A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let“ v příloze v účetní závěrce.

65

Oprava chyb

- **Příklad**
- Společnost uzavřela své účetnictví za rok 2018 v březnu 2019. Po schválení účetní závěrky bylo dne 7.7.2019 zjištěno, že nebyl zaúčtován prodej pozemku, který se uskutečnil v prosinci 2018.
- V účetní závěrce za rok 2018 je tedy nesprávně zachycen pozemek v pořizovací ceně 100, který byl prodán za 140. Nebylo účtováno o vyřazení pozemku, ani o tržbě za prodej.
- Použité účty v následujícím zaúčtování v roce 2019
 - 425 – Jiný výsledek hospodaření
 - 031 – Pozemky
 - 311 – Odběratelé
 - 341 – Závazek vůči FU z titulu DPPO
 - 221 - Bankovní účet

66

Oprava chyby

Účetní operace v roce 2013	Částka	MD	Dal
Vyřazení pozemku	100	425	031
Pohledávka z prodeje	140	311	425
Splatná daň z příjmů dle dodatečného daňového přiznání	7,6	425	341
Úrok z prodlení	3	545	345
Úhrada pohledávky za prodaný pozemek	140	221	311
Úhrada finančnímu úřadu	7,6 3	341 345	221

67

Jak zobrazit do účetní závěrky?

- Dále pak dle vyhlášky § 4, odst. 5
- V případě, že informace uváděné za minulé a běžné účetní období nejsou srovnatelné, upraví se informace za minulé účetní období s ohledem na významnost podle § 19, odst. 7 zákona. Každá úprava informací za minulé účetní období, popřípadě ponechání nesrovnatelných informací se odůvodní v příloze.
- Zákon o účetnictví § 19, odst. 7
- Informace v účetní závěrce musí být spolehlivé, **srovnatelné**, srozumitelné a posuzují z hlediska významnosti.

68

Úprava údajů minulého období

- Účetní jednotka upraví srovnávací údaje ve výkazech o významné chyby, tak, jak by údaje vypadaly, pokud by chyba nenastala.
- Pokud se jedná o chybu, která nastala v období bezprostředně předcházejícím aktuálnímu období, opravuje se počáteční zůstatek položky **A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období**
- Pokud se jedná o opravu starší chyby opravuje se počáteční zůstatek položky **A.IV.2. Jiný výsledek hospodaření minulých let**.

69

Srovnatelnost účetních informací v účetních závěrkách

Aktiva	B	K	N	Minulé období	Aktiva	B	K	N	Minulé období (upraveno)
Pozemky	100	0	100	100	Pozemky	0	0	0	0
Pohledávky	0	0	0	0	Pohledávky	0	0	0	140
HV			0	0	Dluhy FÚ				7,6
					HV			-3	32,4
					Jiný výsledek hospodaření			32,4	0

- Účetní závěrka za rok 2018 byla:
 - Auditována
 - Schválena valnou hromadou
 - Uložena do sbírky listin rejstříkového soudu.

70

Změna účetní metody

- Zákon o účetnictví § 7, odst. 4
- (4) Uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty a jejich obsahové vymezení a způsoby oceňování použité v jednom účetním období **nesmí účetní jednotky změnit v následujícím účetním období.**
- Účetní jednotky mohou uvedené uspořádání a označování a obsahové vymezení a způsoby oceňování změnit zcela nebo zčásti mezi jednotlivými účetními obdobími jen z důvodů změny předmětu podnikání nebo jiné činnosti anebo **z důvodů zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky**, přičemž informaci **o každé takové změně s jejím řádným zdůvodněním jsou povinny uvést v příloze v účetní závěrce.**

71

Změna účetní metody

- Zákon o účetnictví § 4, odst. 15
- Změna účetní metody musí proběhnout vždy k počátku účetního období:
- (15) Účetní jednotky jsou povinny v příslušném účetním období použít účetní metody podle odstavce 8 ve znění platném na jeho počátku.

72

Postup zaúčtování dle českých účetních standardů

- **ČÚS 002 – bod 2.1.4. – okamžik zaúčtování změny metody**
- Po otevření účetních knih se podle § 4, odst. 15 a § 7 odst. 4 zákona a § 15a vyhlášky zaúčtují případné rozdíly ze změn použitých způsobů oceňování majetku (jako účetní případ prvního měsíce nového účetního období) souvztažným zápisem na příslušném účtu účtové skupiny 42 – *Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření* vykazovaném v položce „A.IV.2. Jiný výsledek hospodaření minulých let.“

73

Příklad na změnu účetní metody – oceňování výrobků

- Účetní jednotka se rozhodla změnit metodu kalkulace používanou pro oceňování výrobků od roku 2018.
- Nové ocenění v kalkulaci vynaložených nákladů bude nově vycházet z toho, že do kalkulační položky „výrobní režie“ bude započteno více druhů nákladů a byl změněn i způsob rozpočítávání výrobní režie na jednotlivé druhy výrobků.
- Účetní jednotka vyčíslila tuto změnu tak, že hotové výrobky, které jsou na skladě k datu 31.12.2018 budou oceněny částkou o 100 vyšší než původní ocenění. Změna metody bude zaúčtována k prvnímu dni nového účetního období, tj. k 1.1.2019.

74

Zaúčtování změny oceňování výrobků

	Účetní operace v roce 2019	Částka	Má dáti	Dal
	Počáteční zůstatek výrobků v ocenění původním metodou	400	123	
1.	Změna ocenění výrobků k 1.1. 2019	100	123	425
2.	Vyskladnění hotových výrobků při prodeji	500	582	123
3.	Dokončené výrobky převedeny na sklad	800	123	582
	Konečný zůstatek výrobků na skladě	800		

75

Účetní jednotka učiní dále tyto kroky

- Zaúčtování změny metody spočívající ve změně ceny výrobků na skladě.
- V průběhu roku 2019 bude vyskladňovat a naskladňovat výrobky v novém ocenění. V tomto novém ocenění již bude vykázán i konečný zůstatek výrobků na skladě k 31.12.2019.
- Účetní jednotka provede úpravu údajů rozvahy za rok 2018 pouze pro účely vykázání srovnávacích údajů v účetní závěrce za rok 2018.
- Bude komentováno v příloze toho, co se stalo a proč uživatel účetní závěrky nachází odlišné údaje v účetní závěrce za rok 2019 od údajů, které jsou vykazovány v účetní závěrce roku 2019 jako minulé období.

76

ffu.vse.cz

Srovnatelnost účetních informací v účetních závěrkách

Aktiva	B	K	N	Minulé období	Aktiva	B	K	N	Minulé období upraveno
Výrobky	400	0	400	400	Výrobky	800	0	800	500
Jiný výsledek hospodaření			0	0	VH běžného období				100
					Jiný výsledek hospodaření			100	

77

ffu.vse.cz

Daňové souvislosti změny účetních metod

- ZDP § 23, odst. 3
- Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2
 - a) se zvyšuje o
 - 13. částku vzniklou v důsledku změny účetní metody, která zvýšila vlastní kapitál, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo o změně účetní metody účtováno, pokud tato změna účetní metody následně ovlivňuje příjmy a výdaje vstupující do základu daně
 - b) se snižuje o
 - 6. částku vzniklou v důsledku změny účetní metody, která snížila vlastní kapitál, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo o změně účetní metody účtováno, pokud tato změna účetní metody následně ovlivňuje příjmy a výdaje vstupující do základu daně

78



79

ffu.vse.cz

Kategorie účetních jednotek

Účetní jednotka	Aktiva celkem	Roční úhrn obratu	Průměrný přepočtený počet zaměstnanců
Mikro	do 9 mil.	do 18 mil	do 10
Malá	do 100 mil	do 200 mil.	do 50
Střední	do 500 mil.	do 1 mld.	do 250
Velká	nad 500 mil	nad 1 mld.	nad 250

80

Nově vzniklé účetní jednotky

- § 1e
- **(1)** V prvním účetním období po svém vzniku nebo zahájení činnosti postupuje účetní jednotka podle právní úpravy pro takovou kategorii účetních jednotek a kategorií skupin účetních jednotek, u níž lze důvodně předpokládat, že splní její podmínky k rozvahovému dni prvního účetního období.

81

Přesun mezi kategoriemi

- § 1e
- **(2)** Pokud **ve dvou po sobě následujících rozvahových dnech řádných účetních závěrek účetní jednotka překročí** nebo přestane překračovat dvě hraniční hodnoty **změní od počátku bezprostředně následujícího účetního období kategorii účetní jednotky**, podle které je stanoven rozsah a způsob sestavení účetní závěrky.

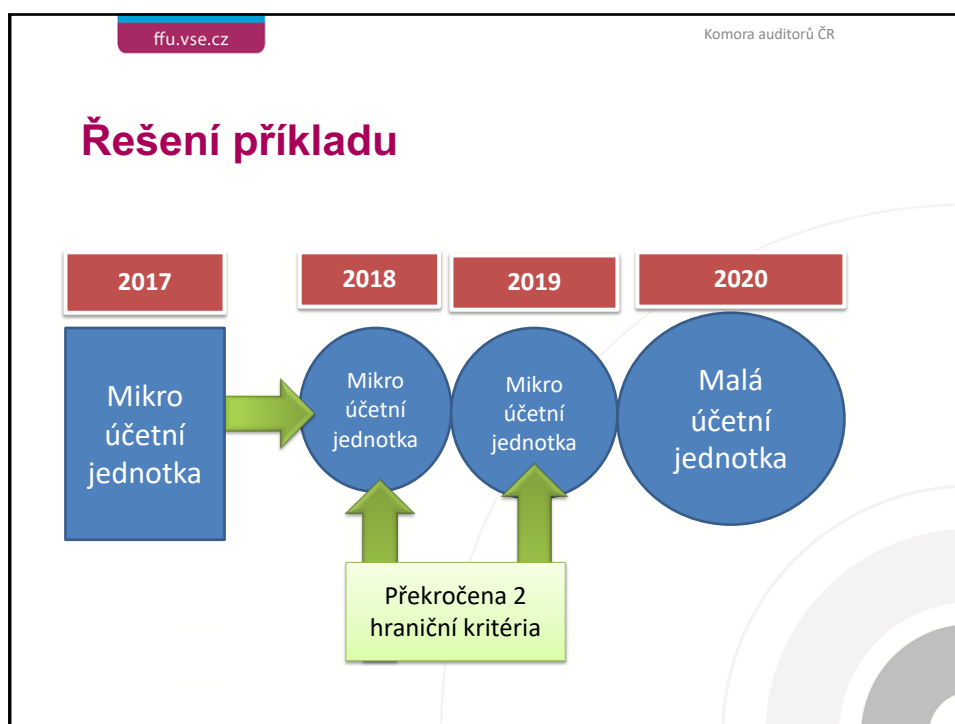
82

ffu.vse.cz Komora auditorů ČR

Příklad na přesun mezi kategoriemi

Stav k rozvahovému dni	Aktiva celkem	Čistý obrat	Počet zaměstnanců
31.12.2017	180	7	2
31.12.2018	190	20	4
31.12.2019	195	22	5

83



84

Nejdůležitější změna při přechodu z mikro účetních jednotek

- § 27
- (1) Z jednotlivých složek majetku a závazků k okamžiku ocenění podle § 24 odst. 2 písm. b) se reálnou hodnotou oceňují
- (6) Podíl, který představuje účast v ovládané osobě nebo v osobě pod podstatným vlivem, může být oceněn ekvivalencí (protihodnotou); použije-li účetní jednotka uvedený způsob ocenění, je povinna jej použít pro ocenění všech takových podílů.
- (7) Oceňování podle odstavců 1 až 6 se nepoužije na mikro účetní jednotky; to neplatí pro

85

Změna kategorie účetní jednotky

- § 61c
- **Metoda ocenění majetku reálnou hodnotou při změně kategorie účetní jednotky**
- (1) Mikro účetní jednotka, která změnila kategorii účetní jednotky podle § 1e odst. 2 zákona, ocení příslušný majetek reálnou hodnotou podle § 27 zákona, a to k prvnímu dni účetního období podle § 1e odst. 2 zákona; ustanovení § 15a tímto nejsou dotčena.
- (2) Účetní jednotka podle § 1b odst. 2 až 4 zákona, která změnila kategorii účetní jednotky podle § 1e odst. 2 zákona na účetní jednotku podle § 1b odst. 1 zákona a oceňovala majetek reálnou hodnotou podle § 27 zákona, ocení příslušný majetek podle § 25 zákona, a to k prvnímu dni účetního období podle § 1e odst. 2 zákona. Změny reálných hodnot majetku vykázané v položce „A.II.2.2. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků“ účetní jednotka vykáže v položce „A.IV.2. Jiný výsledek hospodaření“; ustanovení § 15a tímto nejsou dotčena.

86

Informace ke změně kategorie účetní jednotky

- INFORMACE k některým daňovým souvislostem možné změny kategorizace účetních jednotek dle § 1b ve spojení s § 1e zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů ve zdaňovacím období započatém v roce 2018
- Dostupné na:
- <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Informace-ke-kategorizaci-ucetnich-jednotek.pdf>

87

Posuzování pravidel při přeměnách obchodních korporací

- Pokud tedy např. při fúzi sloučením **nabude nástupnická mikro účetní jednotka** jmění zanikající malé účetní jednotky, přebírá nástupnická mikro účetní jednotka rovněž tuto „historii“ zanikající účetní jednotky **a stává se proto od rozhodného dne fúze malou účetní jednotkou.**
- V případě fúze splynutím je třeba postupovat dle § 1e odst. 1 ZoÚ, neboť vznikla nová účetní jednotka.
- Vzniká-li při rozdělení stávající účetní jednotky nová účetní jednotka, je u vzniklé nástupnické účetní jednotky aplikován postup dle § 1e odst. 1 ZoÚ.

88

ÚČETNÍ A DAŇOVÉ NOVINKY

89

Rekapitulace některých změn, které nabyly účinnosti v roce 2019

- Zákon č. 174/2018 Sb. – účinnost od 1. ledna 2019 – zpřísnění definice základního investičního fondu
- Zákon č. 306/2018 Sb. – účinnost 1. ledna 2019 – změna výpočtu tzv. superhrubé mzdy u zaměstnanců, kteří jsou účastní systémů sociálního zabezpečení v EU, EHP a Švýcarsku; KOOV 539/20.03.19
- Zákon č. 283/2018 Sb. – účinnost od 1. ledna 2019 – modifikace DUZP u služeb poskytovaných po dobu delší než 12 měsíců
- Zákon č. 6/2019 Sb. – účinnost od 1. února 2019 – nová příloha č. 2a zákona o DPH pro služby, u kterých se uplatňuje druhá snížená sazba
- Zákon č. 32/2019 Sb. – účinnost od 1. července 2019 – zrušení karenční doby
- Zákon č. 264/2019 Sb. – účinnost od 1. listopadu 2019 – rozšíření osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí u bytů v novostavbách rodinných domů
- Zákon č. 80/2019 Sb. – daňový balíček 2019

90

Transpozice směrnice ATAD

- Do zákona o daních z příjmů se transponovala směrnice Rady (EU) č. 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, ve znění směrnice Rady (EU) č. 2017/952
- Směrnice ATAD (Anti Tax Avoidance Directive) upravuje:
 - Omezení daňové uznatelnosti výpůjčních výdajů
 - Zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví (Exit Tax)
 - Řešení tzv. hybridních nesouladů (důsledky rozdílné právní kvalifikace)
 - Pravidla pro ovládané zahraniční společnosti
 - Zákaz zneužití práva
- Pravidla se vztahují pouze na právnické osoby

91

Omezení daňové uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů

- Nová právní úprava v § 23e a § 23f ZDP
- Zavádí se limit daňové uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů, kterým je vyšší z částek:
 - 30 % „daňové“ EBITDA, nebo
 - 80 mil. Kč
- Toto obecné pravidlo se týká všech výpůjčních výdajů (nejen od spojených osob)
- Stávající pravidla týkající se spojených osob nejsou novelou dotčena (zejména § 25 odst. 1 písm. w) a zk) ZDP)
- Nové pravidlo se nevztahuje na poplatníky uvedené v § 23f – zejména finanční instituce, ale i nekonsolidující účetní jednotky

92

Vymezení nadměrných výpůjčních výdajů

- Nadměrné výpůjční výdaje = výpůjční výdaje (náklady), které jsou daňově uznatelné, snížené o zdanitelné výpůjční příjmy (výnosy)
- Výpůjčními výdaji se rozumí:
 - Úroky
 - Výdaje, který svou podstatou představují „úroky“
 - Pomyslné úroky v rámci derivátu
 - Kurzové rozdíly (kurzové ztráty) z úroků
 - I kapitalizované úroky (úroky, které jsou součástí ocenění majetku) – netýká se úroků u aktiv zařazených do užívání před 17. 6. 2016
 - atp.

93

Vymezení „daňové“ EBITDA

- Daňovým ziskem před úroky, zdaněním a odpisy se rozumí:

	VH upravený podle ZDP (s výjimkou nadměrných výpůjčních výdajů)
+	ZD vybírané srážkou a samostatné ZD
+	Daňové odpisy
+	Kladný oceňovací rozdíl při koupi obchodního závodu
+	Nadměrné výpůjční výdaje

94

Možnost zohlednění daňově neuznatelných výpůjčních výdajů v následujících obdobích

- O daňově neuznatelné výpůjční výdaje v jednom zdaňovacím období lze snížit základ daně v následujících obdobích (po neomezeně dlouhou dobu), ale vždy do maximálního limitu
- Možnost snížit si základ daně nepřechází na právního nástupce

-> Nový titul pro odloženou daň (odloženou daňovou pohledávku)

95

Zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví

- Nová právní úprava v § 23g ZDP
- Týká se přemístění majetku z České republiky do zahraničí, v jehož důsledku by se při následném prodeji majetku výnos nedanil v České republice
- V takovém případě se toto přemístění považuje za prodej majetku „sobě samému“ za cenu obvyklou; jako výdaj (náklad) lze uplatnit daňovou zůstatkovou cenu
- Lze podat „nárokovou“ žádost o rozložení úhrady daně na splátky na dobu nejvýše 5 let – nový § 38zg ZDP
- Účinnost od 1. ledna 2020
- Vliv na odloženou daň: Přemístění majetku z jiného členského státu Evropské unie do České republiky po aplikaci exit tax – změní se daňová hodnota majetku na tržní cenu použitou pro účely přemístění

96

Zdanění ovládané zahraniční společnosti (1)

- Nová právní úprava v § 38fa ZDP – účinnost od 1. ledna 2020
- Týká se situace, kdy poplatník (ovládající společnost) má ovládanou zahraniční společnost, kterou se rozumí:
 - Právnícká osoba (nerezident), pokud poplatník sám nebo společně s přidruženými osobami má přímý nebo nepřímý podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech vyšší než 50 % nebo právo na vyšší než 50% podíl na zisku
 - Stálá provozovna s „metodou vynětí“
- Další podmínkou je, že ovládaná společnost:
 - Nevykonává podstatnou hospodářskou činnost a
 - Daň placená v zahraničí je nižší, než polovina daně v České republice

97

Zdanění ovládané zahraniční společnosti (2)

- V takovém případě se na činnost ovládané zahraniční společnosti a na nakládání s jejím majetkem, z čehož plynou zahrnované příjmy, hledí, jako by byly uskutečněny ovládající společností na území České republiky
- Zahrnovanými příjmy jsou:
 - Výpůjční příjmy
 - Licenční poplatky
 - Podíly na zisku
 - Příjmy z prodeje podílů
 - Příjmy ze vzájemných transakcí s malou přidanou hodnotou
 - atp.

98

Oznámení o příjmech plynoucích do zahraničí

- Nová právní úprava v § 38da ZDP
- Správci daně se oznamují příjmy vyplácené daňovému nerezidentovi:
 - Které jsou zdaněny srážkovou daní
 - Které by byly zdaněny srážkovou daní, ale nejsou, neboť se jedná o osvobozený příjem nebo o příjem, o němž smlouva o zamezení dvojímu zdanění stanoví, že nepodléhá zdanění v České republice (zde tehdy, pokud příjem daného druhu přesahuje 100 tis. Kč měsíčně)
- Týká se obecně všech příjmů (i příjmů ze závislé činnosti podle § 6 ZDP), netýká se příjmů podle § 6 odst. 4 ZDP

99

Podávání oznámení

- Oznámení se podává ve lhůtě pro odvedení daně, která byla z daného příjmu sražena (nebo která by byla sražena)
- Oznámení se podává:
 - Elektronicky, má-li plátce daně nebo jeho zástupce datovou schránku (zřízenou ze zákona) nebo povinný audit
 - Na tiskopisu vydaném MF ČR (resp. na obdobné sestavě)
- Na základě žádosti plátce daně jej může správce daně v odůvodněných případech oznamovací povinnosti zprostit (nejvýše na dobu 5 let)
- Účinnost je od 1. dubna 2019
- Stávající rozhodnutí o zproštění oznamovací povinnosti jsou účinná pouze na příjmy zdaňované srážkovou daní a pouze na dobu 1 roku

100

Zaokrouhlení celkové částky při platbě v hotovosti

- Původní znění ustanovení § 36 odst. 5 zákona o DPH: „...do základu daně se nezahrnuje rozdíl ze zaokrouhlení částky daně...“
- Novelizované ustanovení: „...do základu daně se nezahrnuje částka vzniklá zaokrouhlením celkové úplaty při platbě v hotovosti při dodání zboží nebo poskytnutí služby na celou korunu...“
- Informace GFŘ z 14. 10. 2019

101

„Dobrovolné“ zdanění nájmu nemovité věci

- § 56 odst. 3 zákona o DPH:
„Plátce se může rozhodnout, že se u nájmu nemovité věci jinému plátcovi pro účely uskutečňování jeho ekonomické činnosti uplatňuje daň; to neplatí pro nájem
a) stavby rodinného domu podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí,
b) obytného prostoru,
c) jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru,
d) stavby, v níž je alespoň 60 % podlahové plochy této stavby nebo části stavby, je-li pronajímána tato část, tvořeno obytným prostorem,
e) pozemku, jehož součástí je stavba rodinného domu, obytný prostor nebo stavba podle písmene d), s níž je tento pozemek pronajímán,
...“
- Účinnost od 1. ledna 2021

102

Úprava odpočtu daně u významných oprav

- § 78da odst. 1 zákona o DPH: Dojde-li ve lhůtě pro úpravu odpočtu daně k dodání nemovité věci, na které byla dokončena významná oprava, podléhá tato oprava úpravě odpočtu daně
- Za významnou se považuje oprava, pokud hodnota veškerých přijatých zdanitelných plnění vztahující se k této opravě je vyšší než 200 tis. Kč bez DPH

103

Snížení uplatněného odpočtu DPH z drobného majetku při zrušení registrace za plátce DPH

- § 79a odst. 3 zákona o DPH
- Při zrušení registrace se snižuje nárok na odpočet DPH u (drobného) majetku, u kterého byl uplatněn nárok na odpočet DPH alespoň ve výši 2 100 Kč, pořízeného v období zahrnující 11 kalendářních měsíců před zrušením registrace a kalendářní měsíc, v němž došlo ke zrušení registrace
- Částka snížení nároku se vypočte jako součin $1/12$ uplatněného nároku a počtu celých kalendářních měsíců, za který (ve výše vymezeném období) tento majetek nebyl obchodním majetkem plátce

104

Další fáze EET a novela zákona o DPH

- Zákon č. 256/2019 Sb.
- Účinnost od 1. listopadu 2019: zavedení nových výjimek a drobné změny (uvádění DIČ na účtence, vyloučení povinnosti evidovat tržby mimo území České republiky)
- Účinnost od 1. února 2020: podávání žádostí o povolení evidence tržeb ve zvláštním režimu
- Účinnost od 1. května 2020: spuštění 3. a 4. fáze EET, spuštění zvláštního režimu evidence tržeb a přearažení vybraného plnění (zboží a služeb) do druhé snížené sazby DPH

105

Daňový balíček 2020

- Sněmovní tisk č. 509: návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní v souvislosti se zvyšováním příjmů veřejných rozpočtů
 - Sazbový balíček
 - Nová úprava sankcí
 - Zálohy na nadměrný odpočet
 - Změny v oblasti daňových podání
 - Legislativní příprava projektu MOJE daně

106

Rozšíření povinnosti poskytovat informace správci daně a zúžení zákonné povinnosti mlčenlivosti (směrnice DAC 5)

- Novela daňového řádu provedená zákonem č. 94/2018 Sb. – účinnost již od 5. června 2018
- Rozšiřuje se povinnost poskytovatelů platebních služeb sdělovat správci daně (na jeho vyžádání) některé údaje
- Nově jsou povinny poskytovat údaje správci daně na vyžádání i povinné osoby podle AML zákona, a to:
 - Údaje získané při identifikaci a kontrole klienta a údaje o způsobu získávání těchto údajů
 - Dokumenty získané při identifikaci a kontrole klienta
- Pokud jde o daňové poradce, auditory a některé další profese, může údaje vyžádat jen ústřední kontaktní orgán a jen za účelem výkonu mezinárodní spolupráce v oblasti daní

107

Směrnice DAC 6 (1)

- Směrnice Rady (EU) 2018/822 ze dne 25. května 2018, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní ve vztahu k přeshraničním uspořádáním, která se mají oznamovat – lhůta pro transpozici je 1. července 2020
- Sněmovní tisk č. 572 – m.j. změna zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní
- Oznamované přeshraniční uspořádání je uspořádání, které naplňuje alespoň jeden charakteristický znak (tj. vlastnost nebo rys uspořádání, které jsou ukazatelem potenciálního rizika vyhýbání se daňovým povinnostem), který je uveden v příloze č. 3 zákona

108

ffu.vse.cz

Směrnice DAC 6 (2)

- Povinná osoba („oznamovatel“): zprostředkovatel oznamovaného přeshraničního uspořádání,
 - kterému je toto uspořádání známo, nebo
 - který má toto uspořádání v držení nebo pod svou kontrolou
- Zprostředkovatelem je osoba, která přeshraniční uspořádání navrhuje, nabízí na trhu, organizuje, zpřístupňuje pro jeho zavedení nebo řídí jeho zavedení
- Zprostředkovatelem (vedlejším) je ale i osoba, která ví nebo by měla vědět, že se zavázala poskytnout podporu, pomoc nebo poradenství při návrhu, nabízení na trhu, organizaci uspořádání, zpřístupňování pro jeho zavedení nebo řízení jeho zavedení
- Pokud je zprostředkovatel vázán profesní mlčenlivostí, sdělí tuto skutečnost uživateli a ten je pak povinnou osobou

109

FI | Vysoká škola
ekonomická v Praze
Fakulta financí a účetnictví

ffu.vse.cz

Děkujeme Vám za pozornost...

...a prosíme o Vaše dotazy

Jana Skálová
jana.skalova@vse.cz

Jan Molín
jan.molin@vse.cz

katedra finančního účetnictví a auditingu
Vysoká škola ekonomická v Praze

110