
**VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE
FAKULTA FINANČÍ A ÚČETNICTVÍ
KATEDRA FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ A AUDITINGU**



PEDAGOGICKÁ KONFERENCE

Judikatura a její vliv na účetnictví

21. ročník

Praha 4. prosince 2021

© 2021 – Ing. Jan Molín, Ph.D. – ed.

© Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica – Praha 2021

ISBN: 978-80-245-2435-1

Obsah

Vliv judikátů na formování studentů právnické fakulty	4
Mgr. Ing. Dana Bárková, Ph.D.	
Nové povinnosti v evidenci skutečných majitelů	13
doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D. – Ing. Matěj Nešleha	
Účtovnictvo a dane v kontexte legislatívnych zmien na Slovensku	25
doc. Ing. Jitka Meluchová, PhD., Ing. Martina Mateášová, PhD.	
Daňové úniky v souvislosti s účetnictvím.....	33
prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.	
Daňový režim smluvních sankcí v případě jejich postoupení.....	40
Mgr. Tomáš Klabouch	
Audit účetní závěrky v České republice.....	46
Ing. Václav Černý, Ph.D.	

Vliv judikátů na formování studentů právnické fakulty^{1#}

Mgr. Ing. Dana Bárková, Ph.D.

Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta právnická,
katedra národního hospodářství a finančního práva
Sady Pětatřicátníků 14, 306 14 Plzeň
email: barkova@kfp.zcu.cz

1. Úvod

Již řadu let vyučuji na právnické fakultě. Situace na fakultě tohoto zaměření je samozřejmě velmi odlišná od fakult zaměřených na ekonomickou problematiku.

Na fakultě, kde učím, jsou vyučovány tři studijní programy v rámci bakalářského a magisterského studia. Stěžejním je pětiletý nestrukturovaný magisterský program Právo a právní věda, na fakultě je dále vyučován bakalářský program Právní specializace (zaměřený na veřejnou správu z právního hlediska) a navazující magisterský program Veřejná správa.²

2. Úloha judikátů při studiu na právnické fakultě

Na právnické fakultě plní judikáty velmi významnou roli z hlediska mezipředmětových vztahů. Je třeba si uvědomit, že studenti studují jednotlivé obory práva samostatně. Zvlášť tedy studují např. finanční právo (zahrnující daňové právo včetně procesního), správní právo, trestní právo, obchodní právo, občanské právo - vše jako několik semestrové povinné kurzy. Jednotlivé obory práva jsou probírány dost podrobně, méně už jsou někdy řešeny vztahy mezi nimi. V rámci studia na fakultě syntéza proběhne zčásti v rámci předmětu Ústavní soudnictví, kde se studenti zabývají jednotlivými případy, které řešil Ústavní soud ČR (a které měly svůj počátek v různých oborech práva). V rámci předmětů samotných je většinou pozornost věnována pouze oboru samotnému.

S judikáty obecně se studenti v průběhu studia seznamují, znají jejich úlohu v českém, evropském i mezinárodním právu. To se samozřejmě týká zejména studentů vyšších ročníků, kteří se již seznámili se základními právními obory. Předměty, které učím, jsou předměty volitelnými a setkávají se v nich studenti z různých ročníků i oborů, včetně studentů nižších ročníků.

Studenti (zejména z vyšších ročníků programu Právo a právní věda) již vědí, co je to judikát a kde a jak ho vyhledat. Jsou si vědomi i toho, že se právní normy mění (a kde najít jejich historická znění). To bylo zdůrazňováno zejména v době přípravy a nástupu rekodifikace soukromého práva, kdy existující judikatura vycházela z dřívějších právních předpisů. Dnes

¹*Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů vnitřního grantu zpracovávaného na ZČU pod názvem SGS-2020-035 Rekodifikace českého účetního práva.*

² Jde o programy (dle aktuální akreditace) M0421A220004 Právo a právní věda, B0421A220009 Právní specializace a N0421A220001 Veřejná správa.

student neznají „starý“ občanský zákoník a obchodní zákoník, u starších judikátů je nutné je na ně upozornit. Až vstoupí v účinnost nový zákon o účetnictví, bude se tato situace opakovat.

Prostřednictvím judikátů se snažím v předmětech, které učím (ekonomických až ekonomicko-právnických), ukázat studentům, proč jsou tyto předměty na právnické fakultě důležité.

2. Ekonomicky zaměřené předměty, v nichž jsou judikáty využívány

2.1. Předměty zaměřené na účetnictví

Z předmětů s bezprostředním vztahem k účetnictví na fakultě učím od r. 1993 povinně volitelný předmět Finanční účetnictví a od r. 2013 povinně volitelný předmět Bilanční právo. Oba předměty (jako všechny ostatní povinně volitelné předměty na fakultě) jsou jednosemestrální, vyučované v rozsahu dvou hodin týdně.

Cílem předmětu *Finanční účetnictví* je ukázat studentům právních oborů podstatu účetnictví a především účetních výkazů. Během omezeného časového prostoru není možné pronikat hlouběji do podstaty systému, jsou vysvětleny a naznačeny jen základní souvislosti a koncepce. Část studentů zpravidla tvoří studenti, kteří absolvovali obchodní akademii či jinou střední školu, kde bylo účetnictví vyučováno. Někteří studenti souběžně studují ekonomickou fakultu. Ve skupině se tak sejde zpravidla významná část studentů, kteří si již osvojili alespoň základy účetní techniky, se studenty, kteří jsou v účetnictví úplnými nováčky. Předmět však nemá vychovat budoucí účetní, ale lidi, kteří se budou alespoň základním způsobem orientovat ve výstupech účetnictví. Snažím se, aby se všichni studenti dozvěděli v kurzu něco nového. Vzhledem k tomu, že část studentů studuje programy zaměřené na veřejnou správu, snažím se např. zařadit alespoň základní upozornění na rozdíly mezi úpravou účetnictví pro podnikatelské subjekty a pro veřejnoprávní subjekty. Účetní judikáty v tomto předmětu příliš využívány nejsou, jsou zařazovány pouze okrajově v rámci výkladu a jako určitý úvod k dalšímu z předmětů zaměřenému na účetnictví.

V rámci předmětu *Bilanční účetnictví* je rozebírán vztah účetnictví a různých oborů práva. Součástí povinností studenta je připravit si prezentaci o soudním případě, který se k účetnictví vztahuje a který dosud v rámci předmětu prezentován nebyl.³

Při výběru judikátu studenti zohledňují i své dosavadní znalosti účetnictví. Absolventi obchodních akademií či studenti souběžně studující ekonomické obory si vybírají i případy zahrnující skutečné účetní problémy (např. kurzové rozdíly, to, zda měla či neměla být vytvořena opravná položka a proč, zda a jak měl být náklad časově rozlišen), studenti, kteří s účetnictvím teprve začínají, si vybírají jednoznačné a relativně jednoduché případy (např. nevedení účetnictví vůbec, neprovedení inventury).

³ Prvních osm let výuky kurzu bylo využíváno pro materiály pro studenty včetně prezentací stejné úložiště (univerzitní systém Courseware), kde již zpracované prezentace zůstávaly i pro potřebu studentů v dalších letech. Přechodem na platformu Google Classroom v loňském roce se tato situace změnila. Google Classroom umožňuje daleko přehlednější a strukturovanější ukládání materiálů, využití dalších online nástrojů jako testy, sdílení souborů, sledování výsledků studentů - takže je využíván i při prezenční výuce. Navíc lze lépe upravit materiály pro každou skupinu samostatně

Za devět let výuky předmětu⁴ již bylo prezentováno mnoho judikátů. O některých z nich jsem již zde psala ve svých dvou dřívějších příspěvcích,⁵ k některým se stručně dostanu v další části tohoto příspěvku.

Studenti jsou vedeni k tomu, aby se zaměřili na podstatu řešeného případu a zejména na úlohu, kterou správně vedené účetnictví ve sporu hrálo (případně nesprávně vedené účetnictví hrát nemohlo). Někdy se studentům podaří vyhledat skutečně zajímavé případy, někdy je problém jim vysvětlit, že nejde jen o daňové řízení a jeho procesní stránku (na kterou se dost často zaměřují).⁶

Je třeba připomenout, že v drtivé většině případů, které si studenti vybírali, hrálo účetnictví roli důkazního prostředku v daňovém řízení týkajícím se správného stanovení daňové povinnosti. Tyto případy jsou řešeny správními senáty krajských soudů a ve vyšším stupni Nejvyšším správním soudem (NSS). Se správním právem a správním soudnictvím se setkávají všichni studenti naší fakulty, ale až ve vyšších ročnících. Předmět si zapisují i studenti, kteří obor ještě nezačali studovat. Je však možno využít toho, že část studentů již obor zná, a demonstrovat na judikátech současně i proces správního soudnictví.⁷ Současně je možné studenty upozornit na to, že některé z těchto případů soudili soudci, kteří působili nebo působí na fakultě (v následující kapitole jsou uvedeny dva z nich).⁸

2.1. Předměty vyučované v angličtině

Judikáty se snažím využívat i v těch předmětech, které přímo s účetnictvím nesouvisí. V rámci volitelných předmětů vyučovaných v angličtině se s menšími skupinami studentů zaměřujeme na základní otázky ekonomické spolupráce v EU.⁹ Kurzy si zapisují kromě českých studentů i studenti Erasmus (na fakultu přijíždějí nejvíce ze Španělska, Itálie, Francie či Polska). I zde je úkolem studenta najít si adekvátní judikát (tentokrát od SD EU) a ten zpracovat (je však možné volit i alternativní téma). Rozsudky si studenti mohou vyhledat ve všech jednacích jazycích, mnohdy i česky (nebo v případě studentů Erasmus v jejich rodném

⁴ Předmět je vyučován jednou ročně v letním semestru, zapisuje si ho průměrně 60-80 studentů a prezentace mohou mít individuálně nebo ve dvojicích.

⁵ *Účetnictví v soudní síni* z r. 2014 a *Daně v soudní síni* z r. 2016. Oba příspěvky jsem psala společně se studenty, kteří se zúčastnili práce na vnitřním projektu ZČU v rámci studentské grantové soutěže. V současné době jsem řešitelkou již třetího takového projektu. Projekty jsou vždy tříleté, první číslo v označení projektu je rok zahájení. Po projektech SGS-2014-050 *Účetní judikatura ve světle rekodifikace soukromého práva* a SGS-2017-012 *Účetnictví z pohledu finančního práva* je v současné době řešen projekt SGS-2020-035 *Rekodifikace českého účetního práva*. Z prvního z uvedených projektů vyšla publikace *Účetnictví ve světle judikatury*, jejíž druhou část tvořil rozbor vybraných judikátů zpracovaný studenty v rámci projektu. Zmíněné příspěvky byly součástí přípravy této publikace.

⁶ Studenti často velmi podrobně popisují, kdo byl stranou sporu, kdo jeho právním zástupcem, uvedou jména soudců, kteří spor řešili, podrobně popíší postup řízení všech stupňů soudů, kterými případ procházel, a téměř zapomínají uvést, o co vlastně v případě šlo.

⁷ Studenti vyšších ročníků však mají mnohdy tendenci příliš se soustředit na procesní stránku případu a vlastní podstata projednávaného sporu a jeho vztah k účetnictví se tak stává méně jasným.

⁸ Jde zejména o JUDr. Josefa Baxu, který významně přispěl k založení fakulty v r. 1993 a o dvacet let později byl prvním předsedou Nejvyššího správního soudu, JUDr. et PhDr. Karla Šimku, Ph.D., LL.M., soudce NSS a jednoho z prvních absolventů fakulty, nebo JUDr. et PhDr. Petra Kuchynku, CSc., soudce správního senátu Krajského soudu v Plzni.

⁹ V každém semestru jde o dva předměty, jeden zaměřený na obecnější ekonomickou problematiku a druhý zaměřený na oblast daní. V zimním semestru jde o předměty *EU Law and Economic Integration* a *European and Czech Tax Law*, v letním semestru o předměty *Monetary Sovereignty and Euro* a *European and Czech Corporate Tax Law*, opět v rozsahu dvě hodiny týdně.

jazyce), na hodině je prezentují anglicky. Studenti programu Erasmus často přicházejí s případy týkající se jejich mateřských zemí. Rozsudky SD EU (zejména v angličtině) nebývají nejsnazší četbou. Vlastní rozsudek má zpravidla více než 10 stran psaných velmi formálním jazykem. Na začátku kurzu je sice několik ukázkových judikátů probráno (zejména z hlediska slovní zásoby, struktury věty a základního porozumění jejímu smyslu), ale i tak se jedná o úkol dost obtížný.

Jak u českých judikátů, tak u judikátů SD EU považují za nutné, aby si studenti přečetli skutečně originální znění judikátu. Pro české judikáty znají studenti vyšších ročníků zdroj možných informací sami - např. právní informační systémy (ASPI, Codexis a další), které studenti běžně využívají při výuce klíčových předmětů vyučovaných na fakultě, uvádějí u plného a aktualizovaného znění právních předpisů i odkazy na související judikaturu. NSS na svých webových stránkách pravidelně aktualizuje sbírku svých rozhodnutí, tu vydává i v písemné podobě.¹⁰ SD EU udržuje aktuální databázi vydaných rozsudků, ve které je možné hledat podle oboru (a tak nalézt relevantní případy).¹¹

3. Příklady některých judikátů

Pro ilustraci bych chtěla uvést deset příkladů judikátů, které mají vztah k účetnictví. Navazují tím na ukázky, které byly uvedeny již v dřívějších příspěvcích. Mnohé z uvedených judikátů lze využít ve výuce účetnictví pro dokumentaci důležitosti dodržování zásad, které se studenti ve škole naučí.

U některých diskutovaných případů je pro pochopení nutné znát základní účetní postupy. Správnost účetních či daňově uznatelných postupů byla předmětem například u těchto případů:

- V případě **1 Afs 433/2018-44** žalobkyně (podnikající v oboru řeznictví) napadá postup, kdy použil finanční úřad v r. 2015 pro doměření DPH ve výši téměř 2,5 mil. Kč pomůcky z důvodu *neprůkaznosti účetnictví*: žalobkyně neúčtovala o zásobách a jatečná zvířata přímo účtovala do nákladů. Žalovaný i správce daně však z důvodu domněnky o neúplnosti výnosů opakovaně požadovali po žalobkyni předložení evidence o zásobách. Z ČÚS č. 015 žalobkyně mylně dovozovala, že účetní jednotky *účtující způsobem B* nemusí vést žádnou evidenci o zásobách, a byla přesvědčena, že z povinné veterinární evidence je možné všechny potřebné údaje získat. Proto podala kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Vedení skladové evidence (evidence zásob) je však nezbytnou podmínkou pro uplatnění způsobu B. Povinná veterinární evidence nespĺňuje podmínky požadované zákonem o účetnictví, resp. vyhláškou č. 500/2002. Proto NSS kasační stížnost zamítl.
- V judikátu **5 Afs 137/2018-28** ze dne 19.2.2021 byl problém v tom, že ve zdaňovacím období roku 2012 zahrnul žalobce mezi výdaje i část mimořádného odpisu svého

¹⁰ Dostupná na <https://sbirka.nssoud.cz>

¹¹ Např. dostupný na webové stránce <https://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?oqp=&for=&mat=or&jge=&td=%3BALL&jur=C%2CT%2CF&dates=&pcs=Oor&lg=&pro=&nat=or&cit=none%252CC%252CCJ%252CR%252C2008E%252C%252C%252C%252C%252C%252Ctrue%252Cfalse%252Cfalse&language=en&avg=&cid=41326310>

vozidla (které jinak splňovalo požadované podmínky - bylo pořízeno v r. 2009, v tomto roce začalo být odepisováno a stěžovatel byl jeho prvním vlastníkem) ve výši 100 000 Kč, kterou neuplatnil v roce 2010. Šlo o mimořádný odpis podle § 30a zákona o daních z příjmů, který byl do zákona vložen jako součást protikrizového plánu proti tuzemským důsledkům celosvětové hospodářské krize, jehož cílem bylo stimulovat daňové poplatníky k pořízení nového hmotného majetku, a tím zvýšit odbyt u výrobců, resp. zachovat výrobu a výši zaměstnanosti u výrobců tohoto majetku. Správce daně vydal dodatečný platební výměr, kterým byla žalobci za zdaňovací období roku 2011 doměřena daň z příjmů. Správce daně tvrdil, že došlo k přerušení odpisování a tím k porušení podmínek. Dle mínění soudu dikce uvedeného zákonného ustanovení bez jakýchkoliv pochyb stanoví podmínku uplatnit mimořádné odpočty v období 24 na sebe bezprostředně navazujících měsíců. Žádný jiný výklad dotčené ustanovení nepřipouští. Stížnost žalovaného proto zamítl krajský soud a i NSS tak potvrdil rozhodnutí krajského soudu. I zde je důležité upozornit na to, jak je třeba přesně dodržovat stanovené podmínky. Soud projednával případ po deseti letech, kdy už existovalo jiné mimořádné řešení odpisů - tentokrát z důvodu epidemie COVID-19 - kdy může obdobný případ též nastat.

- V judikátu spisové značky **8 Afs 35/2010 - 106** byl spor o účtování *ročních odměn na účet 389 - Dohadné účty pasivní* a vztah k dani z příjmů právnických osob. Žalobce zaúčtoval koncem předcházejícího roku na dohadný účet pasivní na základě interního dokladu roční odměny zaměstnanců, které měly být za tento rok vyplaceny počátkem roku následujícího (se souvztažným zápisem na účtě 521 - Mzdové náklady). Takto zaúčtovaná dohadná položka ovlivnila výsledek hospodaření za rok 2003 i daňový základ pro stanovení daně z příjmů. Podle správce daně šlo o nesprávný postup, neboť byl účetní zápis proveden v době, kdy žalobci nevznikl žádný závazek vůči zaměstnancům, a proto byl zápis proveden v rozporu s účetními i daňovými předpisy. Na účet 389 má být účtováno pouze o plnění, které se reálně uskutečnilo, avšak dosud není známa jeho přesná výše. Přiznání ročních odměn však automaticky nevyplývá pouze z odvedení práce ve zdaňovacím období, ale též z hospodářského výsledku, závisí na návrhu a schválení roční odměny nadřízenými a na schválení auditovaného hospodářského výsledku představenstvem daňového subjektu. Náklady na roční odměny zaměstnanců žalobce měly být zaúčtovány a daňově uplatněny až ve zdaňovacím období, ve kterém byla odměna zaměstnancům přiznána a ve kterém jim vznikl na odměnu nárok. V důsledku chybného účtování a chybně vykázané daňové povinnosti doměřil správce daně daň z příjmů právnických osob ve výši více než 7 mil. Kč (sporná částka odměn byla přes 22 mil. Kč). NSS toto potvrdil a zamítl kasační stížnost žalobce.
- V rozsudku **9 Afs 14/2020 - 31** byla doměřena daň z příjmů ve výši více než 300 tis. Kč. Důvodem bylo *neuznání vytvoření zákonné rezervy*. Předmětem sporu byl peněžní ústav, u kterého byly uloženy peněžní prostředky odpovídající rezervě na opravu hmotného majetku. V tomto případě šlo o spořitelní družstvo Záložna CREDITAS. Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, jednoznačně vyžaduje, aby peníze byly uloženy u banky. Jak finanční úřad při daňové kontrole, tak i odvolací finanční ředitelství, Krajský soud v Brně a při řízení o kasační stížnosti i Nejvyšší správní soud zaujaly stanovisko, že takto nelze rezervu uznat, neboť zákon

jednoznačně uvádí, že peněžní prostředky mají být uloženy *na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie*, a záložna není bankou.¹²

Stále zůstává poměrně mnoho případů, kde hlavní problém spočíval v nesprávném či neúplném účetnictví, či dokonce jeho nevedení. Podle závažnosti mohou být takové případy chápány jako správní přestupky sankcionované pokutou, mohou mít za následek neuznání účetních podkladů, mohou mít i trestněprávní důsledky:

- V případě **8 Afs 58/2018 - 32** žalobkyně v dodatečném daňovém přiznání uplatnila snížení základu daně z příjmu o částku 14 040 000 Kč, jež měla být dobropisována obchodnímu partnerovi. Důvodem měla být chybná fakturace společnosti za dodané zboží žalobkyní v částce 15 600 000 Kč, zatímco správně měla být fakturováno žalobkyní pouze 1 560 000 Kč. Žádost byla zamítnuta z důvodu nemožnosti vyslechnout jednoho z klíčových svědků řízení. Problémem byl možný dvojí statut jednoho ze svědků, Tuto překážku však NSS neuznal a v kasačním řízení případ vrátil.
- V případě **6 Afs 305/2018** ze dne 30. ledna 2019 byla vyměřena dodatečná DPH ve výši 186 tis. Kč z důvodu nedostatečného prokázání odpočtů zdanitelných plnění (žalobkyně neprokázala nejen osobu dodavatele zdanitelného plnění, když výpověď jednatele, s nímž žalobkyně jednala, se jevila nevěrohodně a nekonkrétní, pozdější jednatele nebylo možné vyslechnout, nebylo zřejmé, zda plnění obdržela bylo obdrženo od plátce a kolik by měla činit daň na vstupu, proto nebylo možné odpočty uznat). To potvrdil i NSS v kasačním řízení. Případ, ukazuje důležitost řádně vedeného účetnictví.

Jde-li o hrubé porušení povinnosti vůbec účetnictví řádně vést, může dojít i k porušení trestního práva. V judikátu **5 Tdo 1459/2019** šlo o trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění.¹³ Obviněný převedl svůj obchodní podíl ve výši 100 % na nového jednatele společnosti, který společnost následně přejmenoval a přestože podepsal „Předávací protokol společnosti“ o předání účetnictví, vydaných a došlých faktur, výpisů z účtu, který byl podkladem pro přiznání k dani z příjmů a k dani ze závislé činnosti, nepředal účetní evidenci nové společnosti a naložil s ní nezjištěným způsobem. Tím ohrozil majetková práva věřitelů této obchodní společnosti nejméně o částku převyšující milion Kč.

¹² Je otázkou, do jaké míry tento závěr odpovídá smyslu Směrnice Evropského parlamentu a rady 2013/36/EU ze dne 26. června 2013 o přístupu k činnosti úvěrových institucí a o obezřetnostním dohledu nad úvěrovými institucemi a investičními podniky, o změně směrnice 2002/87/ES a zrušení směrnic 2006/48/ES a 2006/49/ES a zda by i u peněžního ústavu v jiném členském státu EU bylo tak důsledně trváno na tom, aby byl ústav bankou.

¹³ Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění se podle § 254 trestního zákoníku (zák. č. 40/2009 Sb.) dopouští:

- *kdo nevede účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, ač je k tomu podle zákona povinen,*
- *kdo v takových účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, nebo*
- *kdo takové účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady změní, zničí, poškodí, učiní neupotřebitelnými nebo zatají, a ohrozí tak majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně.*

Trestní zákoník stanoví u této skutkové podstaty trest odnětím svobody až na dvě léta nebo zákazem činnosti. Trestní sazba se zvyšuje, je-li způsobena značná škoda nebo škoda velkého rozsahu.

Za přelomový z hlediska finančního práva je třeba jistě považovat Nález Ústavního soudu ze dne 22. února 2019 sp. zn. **II. ÚS 819/18**.¹⁴ Zadržování celého nadměrného odpočtu, je-li sporná jen jeho část, není únosné a přičí se podstatě DPH a principu neutrality. Zadržování nadměrných odpočtů je tedy nesporně taktéž zásahem do majetkových práv daňového subjektu. Účetnictví se tento problém sice týká jen zprostředkovaně, ale významnost tohoto nálezu nelze ignorovat. Proto mu byla věnována pozornost i v rámci Bilančního práva.

Méně běžné jsou zatím případy, kdy soudy zkoumají samotnou podstatu dodržení základních účetních principů. Lze se s nimi však setkat. Na závěr uvádím dva případy, kde je zmiňována nutnost účetnictví poskytovat věrný a poctivý obraz. V těchto dvou případech uvádím delší citace přímo z rozsudků:

- V rozsudku Krajského soudu v Plzni **30 Af 29/2013 - 78**¹⁵ se konstatuje, že: *žalobce v roce 2010 vedl účetnictví nesprávně a chybně účtoval o hospodářských operacích v částce 53 362 000 Kč. Vzhledem k vykázanému čistému obratu žalobce za rok 2010 ve výši 9 216 000 Kč je nepochybné, že účetnictví žalobce nenaplnilo jeho základní smysl, tj. podat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Nesprávným účtováním došlo k vykázání nesprávných hodnot v jednotlivých položkách účetních výkazů - Rozvahy a Výkazu zisku a ztráty a byl vykázán nižší výsledek hospodaření o 2,6 mil. Kč. Na základě řízení bylo prokázáno, že žalobce nepostupoval v duchu účetních zásad a v souladu s účetními předpisy a tím zkreslil výsledek svého hospodaření v míře, která stupni společenské nebezpečnosti odpovídá a je vyjádřena i vyšší pokuty. Uloženou pokutu chápe soud (stejně jako sankce v rámci správního řízení obecně) nikoliv jako na prostředek hmotné nápravy, ale jako na prostředek výchovný, jehož cílem je dospět k trvalé nápravě stavu a předcházet tím možné nebezpečnosti a zavadnosti do budoucna. Žalobce se dopouštěl shodného protiprávního jednání, které je možno spatřovat v tom, že nevedl svoje účetnictví takovým způsobem, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Odchylovala se od platných účetních metod, které jsou sice ve výjimečných případech dovoleny, ale s přísným důrazem na zachování věrnosti, poctivosti a průkaznosti obrazu předmětu účetnictví. Žalobce porušoval zákon minimálně po dobu kontrolovaných účetních období roku 2009 a 2010. Jeho jednání bylo klasifikováno jako trvajících správních deliktů a za jeho spáchání byla uložena peněžní sankce.*
- V případě **2 Afs 268/2019-27 NSS**¹⁶ uložil pokutu ve výši 40 000 Kč a povinnost nahradit náklady řízení ve výši 1000 Kč za spáchání správních deliktů ve smyslu § 37a odst. 1 písm. c) a d) zákona o účetnictví. Uvedených správních deliktů se měla žalobkyně dopustit tím, že v účetním období 2014 vedla neprůkazně skladovou evidenci, neúčtovala o všech účetních případech, neprůkazně provedla inventarizaci majetku a zásob a *nevedla účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, čímž porušila povinnosti uvedené v § 7 odst. 1 a 2, § 8 odst. 1, 2, 3 a 4 zákona o účetnictví. Žalobkyně dále měla neprůkaznou skladovou evidenci, neúčtovala o všech účetních*

¹⁴ Katedra finančního práva a finanční vědy PF UK věnovala judikátu samostatný seminář pořádaný 16. 4. 2019, kde byly důsledky tohoto judikátu zhodnoceny přítomnými odborníky teorie finančního práva (prof. Karfíková, prof. Boháč) i přítomnými zástupci z praxe..

¹⁵ Předsedou senátu byl JUDr. et PhDr. Petr Kuchynka, CSc., který naši fakultu vystudoval a následně na ní dlouhou dobu působil.

¹⁶ Předsedou senátu byl JUDr. et PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M.

případech a byla proto sankcionována i za **neprůkazné provedení inventarizace majetku a zásob a nevedení účetnictví tak, aby účetní závěrka na jeho základě sestavená podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví**. Správce daně vyzval žalobkyni k doplnění chybějících zápisů. Pochybnosti soudu o nevedení účetnictví však žalobkyně ve stanovené lhůtě nevyvrátila.

To byla jen nepatrná část případů, které jsou v rámci předmětu Bilanční právo probírány. Věřím, že jejich zařazení do výuky přispěje k lepšímu propojení účetnictví a práva na různých typech škol.

4. Závěr

Cíl využití judikátů je na právnické fakultě jistě zcela jiný než na jiných typech škol. V předmětech zmíněných v tomto příspěvku nejde tolik o to, aby judikáty formovaly účetnictví, ale aby formovaly studenty a aby studenti viděli právní vazby účetnictví.

Prostřednictvím judikátů studenti vidí, že i pro právníka je účetnictví důležité. Znalosti účetnictví jsou u studentů obecně omezenější. Je ale pravda, že skuteční budoucí experti vyjdou z ekonomických fakult a musí s právníky úzce spolupracovat.

Obávám se, že v rámci svých předmětů nemám a ani nebudu mít vliv na účetnictví jako takové, ale je pravda, že někteří z našich absolventů se již nyní zabývají správním právem a správním soudnictvím (včetně NSS). Soudců, kteří by skutečně rozuměli účetnictví, je stále dost málo. Byla bych velmi ráda, kdyby se mi podařilo alespoň malou měrou přispět k tomu, aby některý z našich absolventů někdy v budoucnosti kladně vývoj účetnictví ovlivnil.

Literatura

- [1] BÁRKOVÁ, D. HARAJDA, M. SEVEROVÁ, M. (2014). „Účetnictví v soudní síni,“ In *Sborník pedagogické konference : změny účetních předpisů v souvislosti s transpozicí evropských směrnic a rekodifikací soukromého práva : 14. ročník : Praha 29. listopadu 2014*. Vysoká škola ekonomická v Praze: Nakladatelství Oeconomica, 2014. s. 38-50.
- [2] BÁRKOVÁ, D. HEŘMANOVÁ, A. (2016). „Daně v soudní síni,“ In *Vztah účetnictví a daní. Sborník pedagogické konference*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, nakladatelství Oeconomica, 2016. s. 52-60.
- [3] BÁRKOVÁ, D., HEŘMANOVÁ, A. a MAURICOVÁ, I. (2016). *Účetnictví ve světle judikatury*. Plzeň: Západočeská univerzita
- [4] KARFÍKOVÁ, M., a kol. (2016). *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha : Wolters Kluwer
- [5] <https://sbirka.nssoud.cz>
- [6] <https://www.zakonyprolidi.cz/> judikat/kspl/30-af-29-2013-78

Abstrakt

Příspěvek se zabývá využitím judikátů ve výuce předmětů se zaměřením na účetnictví a ekonomickou problematiku na právnické fakultě. Ukazuje, v čem jsou specifika výuky na právnické fakulty a jakou úlohu zde mohou judikáty mít pro studenty z hlediska vztahů mezi ekonomickými i právnickými předměty i obory práva navzájem. Zaměřuje se zejména na předmět Bilanční právo, kde jsou judikáty využívány jako součást výuky. Uvádí i stručnou charakteristiku některých judikátů s účetní problematikou.

Klíčová slova:

Účetnictví, výuka, judikatura, právo.

Case Law and its Impact on Law Students

Abstract

The paper deals with using case law in teaching accounting (and broadly business) subjects in a faculty of law. It shows a specific role that case law can play for law students to show not only relations of legal and business subjects, but also links among areas of law. It focuses on a course called Accounting Law, where case law is used systematically as a part of education. It briefly summarizes some legal cases dealing with accounting issues that could be used in accounting classes as well.

Key words:

Accounting, education, case law, law.

JEL klasifikace: A200, M 140, M410, K290

Nové povinnosti v evidenci skutečných majitelů[#]

doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D. – Ing. Matěj Nešleha

VŠE v Praze, Fakulta financí a účetnictví,
Katedra finančního účetnictví a auditingu, Katedra veřejných financí
nám. W. Churchilla 1938/4, 130 67 Praha 3 – Žižkov
jana.skalova@vse.cz, matej.nesleha@vse.cz

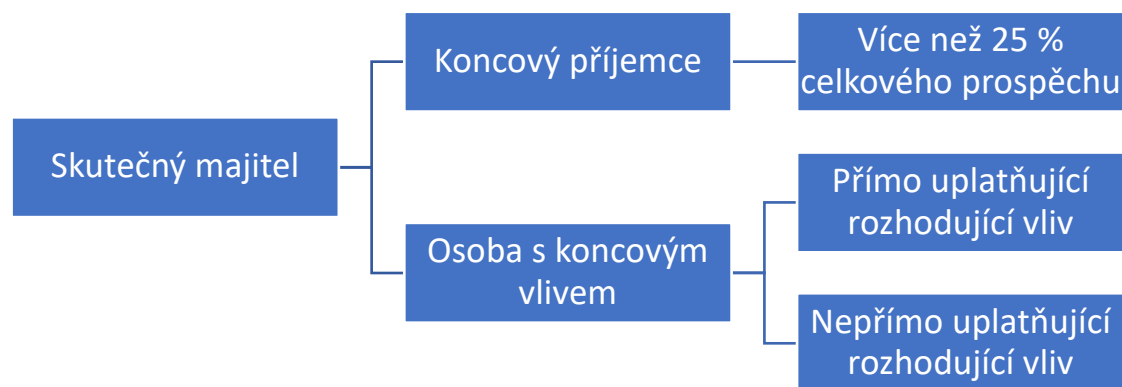
1. Vymezení základních pojmů

1.1. Nová právní regulace

Dne 1. června 2021 nabyl účinnosti zákon č. 37/2021 Sb., o evidenci skutečných majitelů (dále jen „zákon o ESM“), a s ním i doprovodný zákon č. 527/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu (dále jen „AML zákon“). Nová pravidla, které přinesl tento zákon, přináší významné změny pro všechny právnické osoby a dopadají svým způsobem i na práci vybraných podnikatelů, neboť přináší například daňovým poradcům, auditorům či účetním nové povinnosti související s identifikací klientů a prověřováním zaevidovaného skutečného majitele.

1.2. Kdo je skutečný majitel (koncový příjemce vs. osoba s koncovým vlivem)

Skutečným majitelem je vždy člověk, který je dle zákona o ESM materiálním skutečným vlastníkem, protože je koncovým příjemcem nebo osobou s koncovým vlivem nebo je náhradním či formálním skutečným majitelem.



1.2.1. Koncový příjemce

Koncového příjemce vymezuje § 2 písm. c) zákona o ESM jako osobu, která může mít přímo či nepřímo prostřednictvím jiné osoby nebo právního uspořádání (svěřenského fondu) podstatnou část z celkového majetkového prospěchu tvořeného při činnosti nebo likvidaci právnické osoby nebo tvořeného při správě nebo zániku právního uspořádání (svěřenského fondu). Pojem podstatná část prospěchu je vymezen v § 3 odst. 1, resp. odst. 2 zákona o ESM

[#] Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví na VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory IP100040.

jako více než 25% podíl na zisku, likvidačním zůstatku či jiných vlastních zdrojích. Podmínkou je, aby osoba tento prospěch dál nepředávala.

1.2.2. Osoba s koncovým vlivem

Osobu s koncovým vlivem definuje ovládající vliv v evidující osobě. Pro obchodní korporace § 4 odst. 1 zákona o ESM upřesňuje, že osobou s koncovým vlivem je každá ovládající osoba dle zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. Osobou s koncovým vlivem je každá osoba (tedy i právnická), která může bez pokynů jiného přímo nebo nepřímo uplatňovat rozhodující vliv v právnické osobě nebo v právním uspořádání (svěřenský fond).

Skutečný majitel je **přímý**, pokud mezi ním a evidující osobou není žádný prostředník. Jeho pozice je založena přímo, tzn. je např. společníkem evidující osoby nebo členem jejího orgánu.

Skutečný majitel je **nepřímý**, pokud je mezi ním a evidující osobou jeden nebo více prostředníků (osob). Jeho pozice je založena nepřímo, tzn. je např. společníkem společnosti, která je společníkem evidující osoby.

K osobě skutečného majitele tak bude možné dospět dvěma cestami, na sobě nezávislými, a to skrze podstatný podíl na zdrojích, anebo skrze ovládání.

1.3. Náhradní určení skutečného majitele

Každá společnost by měla provést analýzu svých skutečných vlastníků. Pokud se nepodaří určit žádnou osobu jako skutečného vlastníka (koncového příjemce nebo osobu s koncovým vlivem), pak nastupuje dle ustanovení § 5 zákona o ESM ustanovení náhradního skutečného majitele, což jsou zpravidla osoby ve vrcholném vedení právnické osoby. Zde je nutno určit osoby, které mají skutečný vliv, tedy jsou to osoby vykonávající každodenní řízení.

Náhradní řešení se nepoužívá, pokud najdeme koncového příjemce.

Pokud jsou pod sebou vlastnický zavěšeny právnické osoby, pak náhradním řešením jdeme až na vrchol pyramidy, hledáme nejvyšší právnickou osobu a její vrcholové vedení.

Podle § 5 odst. 3 zákona o ESM vylučujeme ty právnické osoby, které dle zákona nemají skutečného majitele. Příkladem může být právnická osoba ve 100% vlastnictví obce, pak obec ani tato právnická osoba nejsou evidující osobou a nemají tedy optikou zákona o ESM skutečného majitele.

Pokud ale vznikne řetězec vždy 100% vlastnictví směrem dolů: Obec – Alfa, s.r.o. - Beta, s.r.o. – Delta, s.r.o – Gama, s.r.o., pak první evidující osobou, u které budeme zjišťovat skutečného majitele náhradním způsobem je Beta, s.r.o.. Tento pak bude skutečným majitelem i společností Delta, s.r.o. a Gama, s.r.o.

Pokud bude Obec Alfa, s.r.o. vlastnit pouze 99 % podíl na základním kapitálu, pak dojde ke změně. Náhradního majitele hledáme už u Alfa, s.r.o, neboť už není osobou, která nemá skutečného majitele. Pak vrcholové vedení (členové statutárního orgánu) Alfa, s.r.o. budou zapsáni jako náhradní skuteční majitelé ve všech společnostech.

1.4. Formální určení skutečného majitele

Jako formální skutečné majitele lze označit osoby, které jimi jsou na základě své formální funkce či pozice dle pravidel § 6 zákona o ESM. U těchto osob nemusí být přítomny materiální prvky vymezení skutečného majitele (koncový příjemce nebo osoba s koncovým vlivem). Formální skuteční majitelé se vyskytují pouze u právních uspořádání a některých forem právnických osob (fundace a ústavy).

Pro svěřenské fondy, které jsou v zákoně o ESM označovány jako právní uspořádání, platí, že za formálního skutečného majitele budou považovány všechny tyto osoby: zakladatel, svěřenský správce, osoba oprávněná k výkonu dohledu nad správou právního uspořádání, osoba, která může jmenovat nebo odvolat svěřenského správce nebo obmyšleného,

obmyšlený, nebo osoba, v jejímž hlavním zájmu bylo právní uspořádání zřízeno nebo je spravováno, není-li obmyšlený.

2. Obsah evidence skutečných majitelů

Evidenci skutečných majitelů najde každá osoba na <https://esm.justice.cz/ias/issm/rejstrik>. Předmětem zápisu do evidence skutečných majitelů jsou zákonem vymezené údaje o skutečném majiteli a související skutečnosti (§ 13 zákona o ESM). Jde o (1) údaje identifikující osobu skutečného majitele, (2) údaje objasňující, na čem je pozice skutečného majitele založena, včetně údajů o případné struktuře vztahů, (3) údaje o trvání pozice skutečného majitele a (4) údaje o právnické osobě nebo právním uspořádání, o jejichž skutečného majitele jde. Předmětem zápisu jsou dále i (5) údaje týkající se procedurálních aspektů zápisu jednotlivých údajů (kdy byly provedeny, respektive zpřístupněny). Konečně se zapisují (6) údaje v rámci tzv. poznámky nesrovnalosti.

Z hlediska evidující osoby jsou ovlivnitelné pouze údaje týkající se zapisovaného skutečného majitele (body 1. až 3.). Ostatní údaje jsou svou povahou údaje referenční, vztahující se k údajům o skutečném majiteli a evidující osoba na ně vliv nemá.

Údaje objasňující, na čem je pozice skutečného majitele postavena, uvádí, jak daný člověk naplňuje vymezení skutečného majitele. Člověk může být koncovým příjemcem nebo osobou s koncovým vlivem, případně naplňovat oba tyto prvky současně. Může se též jednat o skutečného majitele náhradního. Ze zápisu musí být zřejmé, zda je pozice založena přímo či nepřímo. Je-li pozice skutečného majitele založena jeho přímým či nepřímým podílem, je třeba zapsat velikost takového podílu. Pokud pozice není založena podílem, je třeba do evidence zapsat, jaké skutečnosti pozici skutečného majitele zakládají.

V případě nepřímého postavení skutečného majitele je nutné zapsat popis struktury vztahů. V rámci popisu struktury vztahů se zapisují jednak jednotlivé články struktury (prostředkující osoby), jednak údaje o vztazích mezi články – typicky velikost prostředkujících podílů. Je třeba vnímat, že struktura vztahů není nezbytně ohraničena skutečným majitelem, ale koncovým příjemcem nebo osobou s koncovým vlivem. Naplňují-li charakteristiky těchto pozic právnické osoby, je třeba je uvést v rámci popisu struktury vztahů.

Lze doplnit, že evidující osoba má zajistit, aby informace uvedené v evidence odpovídaly skutečnosti. Platnými údaji se pak rozumí údaje aktuálně evidované, tedy nikoli historické, již změněné či vymazané údaje. Z povahy věci již nelze provádět změny v neaktuálních údajích.

3. Následky nezapsání skutečného majitele

3. 1. Soukromoprávní souvislosti

Následky nesplnění povinností vyplývajících ze zákona o ESM jsou v podstatě dvojí. První z nich jsou sankce, které je možno za nesplnění těchto povinností uložit, a to i opakovaně. Mnohem horší jsou však důsledky soukromoprávní, které spočítají v tom, že pokud společnost nemá zapsaného skutečného majitele, tak tento nesmí na valné hromadě hlasovat (tzv. sistace hlasovacích práv) a nesmí mu být vyplacen podíl na zisku či jiných vlastních zdrojích (nemůže mu být např. vrácen příspěvek z ostatních kapitálových fondů).

Zákon o ESM nabyl účinnosti 1. června 2021. Pokud tedy akciová společnost nebo společnost s ručením omezeným nesplnila svou povinnost a nezapsala skutečného majitele do evidence bez zbytečného odkladu po tomto datu, pak mohou být tímto prohřeškem dotčeny veškeré valné hromady konané po 1.6.2021, toto ovšem neplatí pro společnosti, které mají dle přechodných ustanovení zákona o ESM na zajištění souladu zápisu v evidenci skutečných majitelů lhůtu až do 1.12.2021.

Pokud by tedy na valné hromadě kapitálové společnosti konané po 1.6.2021 bylo rozhodnuto o rozdělení zisku roku 2020 mezi společníky, k odvodu srážkové daně a výplatě tohoto podílu na zisku, pak všechny tyto kroky mohou být postiženy tím, že se hlasování účastnila osoba, která nebyla oprávněna hlasovat a nebyla oprávněna pobírat podíly na zisku.

V okamžiku, kdy bude statutárním orgánem zjištěno porušení zákon o ESM (například na základě upozornění povinné osoby dle ALM zákona, mezi které patří i auditori, daňoví poradci a účetní) je nutno provést tyto kroky:

- 1) Zajistit nápravu ve smyslu zjištění skutečného majitele a jeho dodatečného zápisu do evidence skutečných majitelů, a to do konce účetního období, ve kterém bylo rozhodnuto o výplatě zisku.
- 2) Pokud dojde k zápisu skutečného majitele do konce účetního období, ve kterém bylo rozhodnuto o výplatě zisku, lze zisk vyplatit.
- 3) Pokud nedojde k zápisu skutečného majitele do konce účetního období, ve kterém bylo rozhodnuto o výplatě zisku, právo na podíl na zisku zaniká a zisk tedy vyplatit nelze. Pokud by přesto k výplatě podílu na zisku došlo, jedná se u příjemce o bezdůvodné obohacení a podíl je nutno vrátit. Z účetního hlediska je nutno zaúčtovat pohledávku z titulu vrácení podílu na zisku.

3. 2. Sankce

Vedle soukromoprávních následků porušení zákona o evidenci skutečných majitelů zde existují i sankce, které udělují v rámci přestupkového řízení obce s rozšířenou působností. Za přestupky, které spočívají v porušení evidenční povinnosti, lze uložit pokutu až do výše 500 000 Kč (§ 55 zákona o ESM).

Z podstaty věci přicházejí v úvahu dvě situace, kterými se evidující osoba dopustí přestupku:

- a) evidující osoba nezajistí ani v přiměřené lhůtě stanovené soudem zápis žádného údaje do evidence skutečných majitelů, nebo
- b) evidující osoba nezajistí zápis nových údajů, pokud ty původní (které byly chybné) soud vymaže.

Pokud soud vymaže údaje, pak hrozí evidující osobě sankce pouze za předpokladu, že byly soudem údaje v evidenci smazány bez náhrady. Pokud tedy například soud vymaže původní (chybné) údaje o skutečných majitelích a nahradí je (v rámci automatizovaného průpisu) novými údaji, pak se evidující osoba nedopustí přestupku tím, že nové skutečné majitele neohlásí.

Přestupkové řízení vede obecní úřad obce s rozšířenou působností, v jejímž územním obvodu má sídlo nebo bydliště osoba podezřelá z přestupku.

Primárním cílem řízení o nesrovnalosti, které může vyústit v přestupkové řízení, není trestat evidující osoby, nýbrž zajistit to, aby v evidenci skutečných majitelů nebyly vedeny nesprávné údaje. Před samotným zahájením řízení o nesrovnalosti je evidující osoba zpravidla nejdříve vyzvána k odstranění chybných údajů v evidenci, která dává evidující osobě možnost dobrovolně napravit nesrovnalosti uvedené v evidenci. Jsou-li chybné údaje na základě této výzvy odstraněny a uvedeny údaje správné, pak soud k řízení o nesrovnalosti ani nepřistoupí.

Nejen evidující osobě hrozí pokuta za přestupek, ta hrozí i skutečnému majiteli, koncovému příjemci, osobě s koncovým vlivem a osobě, jejímž prostřednictvím může koncový příjemce získávat prospěch nebo osoba s koncovým vlivem uplatňovat svůj vliv. Tyto osoby se dopustí přestupku tím, že neposkytnou evidující osobě potřebnou součinnost. Výše sankce může i v tomto případě dosáhnout částky až 500 000 Kč.

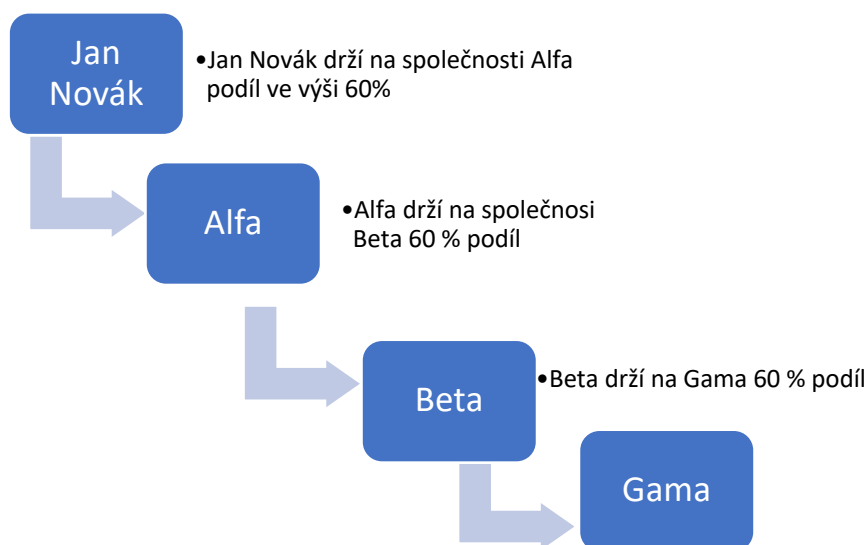
4. Kdo má evidenční povinnost

4.1. Obchodní korporace

Právnícké osoby jsou dle zákona o ESM evidující osoby a mají povinnost svého skutečného majitele zjistit, údaje o nich zaznamenat a současně zajistit jejich bezodkladný zápis do evidence skutečných majitelů. Přitom nejprve vychází z analýzy vlastníků, přímých či nepřímých. Pro analýze vlivu na prospěchu se nepřímé podíly násobí a vede-li k evidující osobě více řetězení, pak se tyto vlivy sčítají. V případě nepřímého podílu na hlasovacích právech je výpočet podobný, nejprve se násobí a pak sčítá. Podíly na hlasovacích právech na sebe v jednom řetězci navázaných osob se násobí, ale vždy se berou buď jako 100% nebo 0%. Důvodem je, že ovládnutí nemůže být jen částečné, ovládnutí buď je nebo není. V případě vlivu nelze uvažovat o jeho ředění. Pokud podíl zakládá ovládnutí, pak se na něho hledí jako na 100%. Naopak podíly nezakládající ovládnutí se při výpočtu násobí 0.

Příklad č. 1 – výpočet nepřímého podílu

Pan Jan Novák drží podíly ve třech pod sebou zavěšených společnostech, jak ukazuje následující obrázek:



Výpočet podílu na prospěchu u společnosti Gama: $60\% \times 60\% \times 60\% = 21,6\%$, tento podíl na prospěchu nezaloží postavení pana Nováka jako osoby koncového příjemce ze společnosti Gama. Výpočet podílu na vlivu bude proveden tak, že všechny podíly zakládají ovládnutí, takže pan Novák je v osobě Alfa, Beta i Gama osobou s koncovým vlivem a tedy skutečným majitelem všech tří.

Příklad č. 2 Náhradní skutečný majitel

Společnost s ručením omezeným Alfa má 8 společníků - českých fyzických osob, každý z nich vlastní 12,5 % podíl na základním kapitálu, ve stejné výši pobírá podíl na zisku. Nikdo ze společníků nemá s jiným společníkem příbuzenský ani jiný vztah, tedy vycházíme z vyvratitelné právní domněnky, že nejednají ve shodě. Při této situaci je nutno zvolit náhradní způsob stanovení skutečného majitele, kdy za skutečnými majiteli určíme osoby ve

vrcholném vedení právnické osoby. Dva ze společníků vykonávají ve společnosti funkci jednatele a skutečně společnost řídí.

Tato společnost neprovedla žádný zápis do evidence skutečných majitelů. Valná hromada konaná dne 15. září 2021 rozhodla o rozdělení zisku ve výši 20 mil. Kč. Toto rozhodnutí bylo schváleno všemi společníky.

Sankce na nesplnění povinnosti zapsat skutečného majitele budou, že:

- podle zákona o ESM jsou skutečným majitelem dva společníci, kteří zároveň vykonávají funkci jednatele,
- část podílu na zisku připadající na tyto společníky (ve výši 5 mil. Kč) nesmí být vyplacena, pokud k její výplatě došlo, pak bude zaúčtována pohledávka za těmito společníky souvztažně s účtem nerozděleného zisku minulých let,
- ostatní výplata podílu na zisku dalším šesti společníkům je v pořádku, neboť oni nejsou skutečnými majiteli.

4.2. Právní uspořádání

Evidenční povinnost dopadá i na tzv. právní uspořádání, kterými dle § 2 písm. b) zákona o ESM rozumíme svěřenský fond nebo zahraniční svěřenský fond. Svěřenský fond je upraven v rámci § 1 448 a následujících NOZ. Zahraničním svěřenským fondem rozumíme takový fond, který je založen dle práva jiného státu, přičemž takový fond je svojí strukturou a funkcemi podobný svěřenskému fondu založenému dle občanského zákoníku. Svěřenský fond nemá právní osobnost, takže evidenční povinnost dopadá na svěřenského správce.

Do evidence skutečných majitelů zapisujeme údaje o skutečných majitelích svěřenských fondů, jejichž správce má bydliště, sídlo nebo pobočku na území České republiky. Pokud tomu tak není a svěřenský správce má své bydliště, sídlo nebo pobočku mimo území Evropské unie, pak do evidence zapisujeme například ty svěřenské fondy, které jsou z území České republiky spravovány, nebo jejichž majetek je umístěn převážně na území České republiky.

Do evidence skutečných majitelů se nezapisují svěřenské fondy, je-li jeho skutečný majitel uveden v evidenci vedené podle právního řádu jiného členského státu Evropské unie. Do evidence skutečných majitelů tak nebudeme zapisovat svěřenský fond, který je sice založený dle českého práva, avšak jeho jediný svěřenský správce má své bydliště na území (například) Německa.

Určení skutečného majitele svěřenského fondu (právního uspořádání) je oproti určení skutečného majitele obchodní korporace specifické. Dle § 6 odst. 3 zákona o ESM platí, že skutečným majitelem svěřenského fondu je především každá fyzická osoba, která je:

- a) jeho zakladatelem,
- b) jeho svěřenským správcem,
- c) oprávněná k výkonu dohledu nad správou svěřenského fondu a která může jmenovat nebo odvolat svěřenského správce nebo obmyšleného (tzv. protektor),
- d) jeho obmyšleným.

Všechny tyto osoby budou uvedeny jako skuteční majitelé svěřenského fondu, přičemž platí, že za skutečného majitele bude považována i taková osoba, v jejímž hlavnímu zájmu byl svěřenský fond zřízen (není-li již taková osoba obmyšleným).

Pokud je v některé z výše uvedených funkcí právnická osoba, pak platí, že skutečným majitelem svěřenského fondu je i skutečný majitel této právnické osoby (§ 6 odst. 4 zákona o ESM).

5. Kdo musí provést zápis?

Evidenční povinnost dopadá podle české právní úpravy na právnické osoby se sídlem na území České republiky (§ 12 odst. 1 zákona o ESM) a na právní uspořádání (svěřenské fondy), který mají určitý vztah k České republice (§ 12 odst. 2 zákona o ESM).

Skutečného majitele nezjišťují a neevidují ty subjekty, kteří jsou uvedeni v § 7 zákona o ESM, platí totiž, že tyto subjekty skutečného majitele nemají. Jedná se především o instituce zřízené státem (státní příspěvkové organizace, školská zařízení, veřejné výzkumné instituce), ale například také o Komoru daňových poradců České republiky.

Evidující osobou je přímo právnická osoba nebo právní uspořádání, přičemž za právnickou osobu jedná pověřená osoba (typicky člen statutárního orgánu), za právní uspořádání (svěřenský fond) pak zápisy do evidence provádí svěřenský správce. Tyto osobou jsou pověřeny k tomu, aby učinily zápis skutečného majitele, stejně tak provádí změnu či výmaz dat v evidenci skutečných majitelů již uvedených.

Zjišťování skutečného majitele je opakující se, kontinuální proces, není to tedy pouze o tom, že evidující osoba zjistí (například na počátku své existence) skutečného majitele, kterého nechá zapsat a dále se již o evidenci nikterak nestará a nezajímá. Skuteční majitelé se v řadě případů mění, může dojít k prodeji obchodního podílu, jeho rozdělení mezi stávající společníky, zániku členství společníka a mnohým dalším událostem, které mohou postavení skutečných majitelů měnit. Pozor je také třeba dát na automatizovaný průpis, neboť je to právě evidující osoba, která by měla údaje zapsané v evidenci automatizovaným průpisem zkontrolovat a pokud nejsou v souladu se skutečností, je třeba sjednat nápravu a uvést údaje v evidenci skutečných majitelů do souladu s realitou.

Jak velké úsilí musí právnická osoba, resp. její statutární orgán, vynaložit, aby identifikovala své skutečné majitele? Dle § 9 odst. 3 zákon o ESM je evidující osoba povinna při ztotožnění svých skutečných majitelů „vynaložit veškeré úsilí, které po ní lze rozumně požadovat“. Takové úsilí zahrne všechny kroky, jež by učinil řádný hospodář, aby se dobral požadovaného výsledku, včetně nákladů, které lze mít za přiměřené tomuto výsledku, tedy u nichž lze rozumně očekávat, že k němu povedou. Dle důvodové zprávy tak kupříkladu evidující osoba nemusí vyvíjet úsilí, které by již téměř jistě bylo bezvýsledné, resp. zahrnovalo by náklady mimořádně rozsáhlé až iracionální.

Evidující osoba tak může vycházet z informací, jež má k dispozici (např. v seznamu společníků či akcionářů, prezenčních listinách z valných hromad apod.), prověřila veřejně přístupné evidence a rejstříky (obchodní či jiné), včetně zahraničních, a to i zahraničních zpoplatněných, prošla veřejnosti dostupné dokumenty či stránky (výroční zprávy, zprávy o vztazích, ukládá-li je ta která jurisdikce zpracovat), rozeslala žádosti relevantním společníkům či dalším prostředníkům, za nimiž lze předpokládat osoby skutečných majitelů, vysvětlila jim, jaké informace poptává, z jakého důvodu a jaké důsledky naše úprava spojuje s jejich neposkytnutím, a neobdrží-li odpověď, zauroovala ji. Narazí-li však evidující osoba na hradbu mlčení či jiné nesoučinnosti, je nutno tuto nesoučinnost zaznamenat do své evidence. Po evidujících osobách se nepožaduje detektivní činnost. Evidující osoba nemá vynakládat mimořádně rozsáhlé náklady.

6. Jak provést zápis?

Provést zápis skutečného majitele lze v podstatě dvěma způsoby, a to prostřednictvím soudu (v soudním řízení) nebo prostřednictvím notáře. Notář a soud jsou z hlediska zápisu údajů do evidence skutečných majitelů zásadně rovnocennými autoritami, výjimkou je například skutečnost, že řešení nesrovnalostí záleží pouze soudu.

Vedle výše uvedených způsobů aktivního zápisu je též třeba pamatovat na mechanismus automatického průpisu, který v některých případech nastává bez aktivity evidující osoby.

Prostřednictvím automatického průpisu lze dosáhnout splnění evidenční povinnosti bez potřeby vyvíjení jakékoli aktivity (§ 9 odst. 2 zákona o ESM).

Zápis (stejně jako změnu zápisu) je třeba provést ve lhůtě bez zbytečného odkladu po vzniku rozhodné skutečnosti. Je tak třeba reagovat na okamžik, kdy se osoba stala skutečným majitelem (nebo jím být přestala), popřípadě na okamžik, ke kterému nastala změna rozhodných důvodů či skutečností zakládajících pozici skutečného majitele.

6.1. Zápis soudem

Řízení vedou krajské soudy a Městský soud v Praze. Místní příslušnost se určuje podle sídla právnické osoby, pokud je zapisováno právní uspořádání (svěřenský soud), pak je místně příslušným soud, který je místně příslušný svěřenskému správci.

Návrh se povinně podává v elektronické podobě, což znamená prostřednictvím datové schránky navrhovatele nebo s uznávaným elektronickým podpisem. Pouze v případě právnické osoby jiné než obchodní korporace a u právního uspořádání je možné podat návrh i v listinné podobě, v takovém případě však musí být podpis navrhovatele úředně ověřen.

Podává-li návrh za navrhovatele zplnomocněný zástupce, musí být přiložena plná moc, ta musí být podepsána uznávaným elektronickým podpisem, a pokud je dodána v listinné podobě, pak musí být podpis na plné moci úředně ověřen.

Zápis prostřednictvím soudu se provádí inteligentním formulářem informačního systému Ministerstva spravedlnosti. V tomto případě se využije formulář „Návrh na zápis“, který je v sekci podání týkající se evidence skutečných majitelů. Tento formulář slouží nejen k prvnímu zápisu, ale také k provedení změn či výmazu v evidenci skutečných majitelů. Výstupem je v tomto případě vyplněný formulář (PDF dokument), který lze odeslat přímo soudu, a to buď podepsaný elektronickým podpisem navrhovatele nebo odeslaný přes datovou schránku navrhovatele.

Poplatky za návrh na zápis údajů do evidence skutečným majitelů (stejně jako za jakoukoli jejich změnu) soudem jsou stanoveny zákonem č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích. Poplatek je stanoven ve trojí výši s ohledem na právní formu osoby, jejíž skutečný majitel má být zapsán.

- Poplatek 4 000 Kč v případě obchodní korporace (mimo bytové a sociální družstvo).
- Poplatek 2 000 Kč v případě fundace (nadace, nadační fond, obecně prospěšná společnost), ústavu a právního uspořádání.
- Poplatek 500 v případě spolku a bytového a sociálního družstva.

Poplatky soudu jsou znatelně vyšší než odměna notáře za ten stejný úkon. Dalším důvodem, proč využít k zápisu notáře je i skutečnost, že soudu není stanovena žádná lhůta, ve které by měl rozhodnout o zápisu. Soud má pouze ve lhůtě 5 pracovních dnů ode dne nabytí právní moci usnesení o návrhu na zápis provést zápis do evidence. Pro navrhovatele proto je obecně efektivnější obrátit se s žádostí o zápis na notáře, který je povinen zápis provést do 3 pracovních dnů ode dne doručení žádosti.

6.2. Zápis notářem

Zápisy prováděné notářem mají oproti zápisům prostřednictvím soudu z uživatelského hlediska několik výhod. Předně je celý proces méně formální než zápis soudem, čímž je také rychlejší. Ze strany notáře lze očekávat individuálnější a více klientsky orientovaný přístup. Evidující osoba si může zvolit libovolného notáře, který danou službu nabízí.

Notáři náleží podle notářského tarifu odměna jednak za samotný úkon zápisu (300,- Kč), jednak za vydání osvědčení pro zápis údajů do evidence. Odměna za osvědčení pro zápis je různá podle složitosti situace.

6.3. Automatický průpis

Automatický průpis je mechanismus přebírání některých údajů z veřejných rejstříků a evidence svěřenských fondů do evidence skutečných majitelů. Fyzické osoby vedené ve veřejném rejstříku v určitých pozicích jsou s ohledem na naplnění zákonných předpokladů automaticky propsány jako skuteční majitelé. Automatický průpis zajišťuje sám informační systém. Automatický průpis je pro evidující osoby bezplatný.

Automatický průpis je zásadně nezávislý na aktivitě evidující osoby a nastává automaticky, odpovídá-li situace ve veřejném rejstříku (či evidenci svěřenských fondů) zákonným předpokladům. Automatický průpis není jednorázový, ale představuje dynamické propojení stavu zápisu ve veřejném rejstříku s evidencí skutečných majitelů. Dojde-li ke změně ve veřejném rejstříku nebo evidenci svěřenských fondů, které mají vliv na pozici skutečného majitele, projeví se změna i v evidenci skutečných majitelů.

Automatický průpis nezabavuje evidující osoby povinnosti zapsat správné údaje, pokud průpis neodpovídá skutečnému stavu nebo je neúplný.

Průpisy nejsou výsledkem lidského posouzení, ale strojové aplikace definovaných pravidel. S tím souvisí určité přirozené limity tohoto mechanismu. Průpis vychází z údajů, které jsou zapsány ve veřejném rejstříku. Nezohledňuje se obsah listin ve sbírce listin. Obecným předpokladem je, že data v zápisu zdrojového registru jsou formálně bez chyb. To se týká zejména údaje o velikosti podílu v případě společností s ručením omezeným. Není-li tento údaj ve veřejném rejstříku zapsán, popřípadě je nesrozumitelný, k průpisu zpravidla nedojde.

V rámci automatického průpisu nelze vyloučit v některých specifických případech možné komplikace. V takových případech je třeba se obracet na technickou podporu.

Příklad č. 3 – Automatizovaný průpis

Společnost s ručením omezeným Beta je vlastněna dvěma českými osobami, pan Pavel vlastní 60% podíl na základním kapitálu, pan Petr vlastní 40% podíl. Ve stejném poměru se podílí i na zisku a hlasovacích právech. Tato společnost znamená, že se nemusí aktivně dělat žádný zápis do evidence skutečných majitelů, protože automatizovaným zápisem budou zapsáni oba společníci jako osoby. V evidenci skutečných majitelů budou uvedeny (například) tyto údaje:

Skutečný majitel: Pavel, narozen srpen 1967

Státní příslušnost: Česká republika

Adresa místa pobytu: Česká republika.

Povaha postavení skutečného majitele: Přímý skutečný majitel

Údaje o skutečnostech zakládajících postavení skutečného majitele: Vlastnictví podílu na hlasových právech. Velikost podílu 60%.

Den, od kterého je fyzická osoba skutečným majitelem: 8. února 2019.

7. Povinná osoba dle AML

Skutečného majitele nezjišťují jen samy evidující osoby, ale také některé další osoby a orgány, a to ve vztahu k jiným subjektům. Zaměříme se na povinné osoby v souvislosti s prováděním identifikace a kontroly klienta podle zákona upravujícího některá opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu (§ 16 odst. 2 písm. o) zákona o ESM), zkráceně hovoříme o tzv. povinných osobách dle AML zákona.

Dle § 2 odst. 1 písm. e) AML zákona platí, že povinnou osobou je osoba oprávněná provádět auditorskou činnost podle zákona o auditorech (auditor), osoba oprávněná poskytovat právní pomoc nebo finančně ekonomické rady ve věcech daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění, jakož i ve věcech, které s nimi přímo souvisejí (daňový poradce), jiná osoba při poskytování právní pomoci nebo finančně ekonomických rad ve věcech daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění, jakož i ve věcech, které s nimi přímo

souvisejí a osoba oprávněná provozovat živnostenskou činnost účetních poradců, vedení účetnictví a vedení daňové evidence.

Povinnou osobou jsou tak nejen auditoři a daňoví poradci, ale také například účetní, kteří vykonávají svoji činnost na základě živnostenského oprávnění. Všechny tyto osoby jsou povinny v rámci identifikace a kontroly klienta zjišťovat, ověřovat a zaznamenávat skutečné majitele svých klientů. Smyslem této právní úpravy je předejít a zabránit zneužití právnických osob a právních uspořádání k legalizaci výnosů z trestné činnosti nebo k financování terorismu.

Skutečného majitele může samozřejmě zjišťovat i jakákoli jiná další osoba, může se jednat například o obchodního partnera, který důkladně prověřuje své odběratele či dodavatele.

Povinnou osobou se stala například i sama Komora daňových poradců České republiky, která musí s účinností novely zákona č. 527/2020 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR od 1. ledna 2021 při zápisu daňově poradenské společnosti zkoumat, zda je její skutečný majitel bezúhonný (§ 3 odst. 6 tohoto zákona).

7. 1. Identifikace klienta

Identifikace klienta je jednou z povinností daňového poradce (a obecně povinných osob), kterou ukládá zákon o legalizaci výnosů, nejedná se přitom ovšem jen o identifikaci skutečného majitele. Výkonem správního dozoru je pověřena Komora daňových poradců, správní dozor spočívá v kontrolování daňových poradců (a daňově poradenských společností), zda dodržují povinnosti vyplývající ze AML zákona, za určitých podmínek může tuto kontrolu provádět přímo Finanční analytický útvar.

Zásadní povinností je identifikace klienta, při které o klientovi zjišťujeme identifikační údaje dle § 5 AML zákona. Identifikačními údaji rozumíme:

a) u fyzické osoby:

1. všechna jména a příjmení, rodné číslo (nebylo-li přiděleno, pak datum narození), pohlaví, místo narození, trvalý nebo jiný pobyt, státní občanství,
2. jde-li o podnikající fyzickou osobu, pak se jedná o její obchodní firmu, sídlo a identifikační číslo osoby,

b) u právnické osoby:

1. základní identifikační údaje právnické osoby, kterými jsou obchodní firma nebo název, sídlo a identifikační číslo právnické osoby,
2. údaje ke zjištění a ověření totožnosti fyzické osoby, která je členem jejího statutárního orgánu, a
3. základní identifikační údaje právnické osoby, která je členem jejího statutárního orgánu, a údaje ke zjištění a ověření totožnosti fyzické osoby, která je členem statutárního orgánu této právnické osoby,

c) u svěřenského fondu:

1. označení a identifikační údaje svěřenského správce.

První identifikaci klienta, který je fyzickou osobou provedeme za přítomnosti této fyzické osoby, pokud identifikujeme právnickou osobu, pak za přítomnosti fyzické osoby, která za klienta jedná. Identifikaci fyzické osoby provedeme přes průkaz totožnosti této osoby. Pořídít kopii průkazu totožnosti klienta může povinná osoba pouze se souhlasem klienta.

Identifikovat skutečného majitele můžeme prostřednictvím informačního systému veřejné správy. Evidence skutečných majitelů je centrálně spravována Ministerstvem spravedlnosti a má veřejnou a neveřejnou část. Povinné osoby mohou požádat o zřízení přístupu do neveřejné části informačního systému.

7.2. Jak si zajistit přístup do neveřejné části evidence

Část údajů v evidenci je komukoli přístupná prostřednictvím portálu Ministerstva spravedlnosti (<https://esm.justice.cz/>), netřeba provádět jakoukoli registraci. Veřejnosti je umožněn přístup k údajům o jménu, státu bydliště, roce a měsíci narození a státním občanství skutečného majitele právnické osoby a o povaze postavení skutečného majitele a velikosti podílu skutečného majitele, zakládá-li podíl jeho postavení. V případě evidovaných skutečných majitelů právních uspořádání je evidence obecně neveřejná.

Každý může v evidenci vyhledávat pomocí zadání identifikačního čísla nebo názvu právnické osoby. Každý také může získat přímo z webové stránky částečný elektronický výpis nebo potvrzení, že v evidenci o daném subjektu nejsou vedeny žádné údaje.

Přístup ke všem údajům, i historickým údajům je ve vztahu k jejich záznamu zajištěn pro evidující osobu i skutečného majitele. Pro tyto osob je umožněno se bez předchozí registrace přihlásit prostřednictvím přihlašovacích údajů datové schránky do evidence skutečných majitelů. Evidující osoba zde vyjma veřejného částečného výpisu platných údajů uvidí i úplný výpis.

Pokud se do systému chce přihlašovat povinná osoba dle AML zákona (například daňový poradce či auditor), pak musí požádat o dálkový přístup, to se provádí prostřednictvím informačního systému, kde je k tomu k dispozici podání „Žádost o dálkový přístup“. Žádost je následně třeba „podepsat“ prostřednictvím kvalifikovaného elektronického podpisu nebo je možné ji odeslat prostřednictvím své datové schránky. Právním důvodem (v rámci registračního formuláře) je v případě daňových poradců či auditorů skutečnost, že jsou povinnými osobami dle § 16 odst. 2 písm. o) AML zákona. Následně je vygenerována žádost o dálkový přístup ve formátu PDF, kterou je třeba zaslat na Ministerstvo spravedlnosti. To můžeme provést prostřednictvím datové schránky, nebo pokud je žádost elektronicky podepsána, je možné ji odeslat i emailem.

K ukončení vydávání jedinečných identifikátorů oprávněných osob (tzv. JUDO kódy) došlo 1. června 2021, přičemž platnost JUDO kódů vydaných před tímto datem byla definitivně ukončena k 31. srpnu 2021, od 1. září 2021 již nebylo možné se prostřednictvím této přihlašovací metody do evidence skutečných majitelů přihlásit.

7.3. Řešení nesrovnalostí v evidenci skutečných majitelů

Orgány veřejné moci a povinné osoby ve smyslu AML zákona mají oznamovací povinnost v případech, kdy detekují možné nesrovnalosti uvedené v evidenci skutečných majitelů. Oznamovací povinnost na tyto subjekty (tedy i na auditory, účetní a daňové poradce) dopadla logicky z toho důvodu, že v rámci své činnosti problematiku skutečných majitelů řeší (například v rámci identifikace klienta).

Oznámení vychází z toho, že se oznamovatel důvodně domnívá, že zjistil v evidenci nesrovnalost. Oznámení je třeba doložit relevantními dokumenty, který osvědčují neaktuálnost, neúplnost či vadu zapsaných údajů. Oznámení je možné podat v listinné či elektronické formě, přičemž z jeho podání nevznikají oznamovateli žádné další povinnosti, tím jeho „role“ v celém procesu končí. Oznamovatel není účastníkem případného řízení o nesrovnalosti a ani není informován o výsledku možného řízení o nesrovnalosti.

Pro povinné osoby dle AML zákona platí postup, kdy nejprve na nesrovnalost v evidenci skutečných majitelů upozorní klienta. V rámci tohoto upozornění povinná osoba uvede, v čem spatřuje nesrovnalosti. Povinná osoba umožní klientovi se k nesrovnalostem vyjádřit, případně sjednat nápravu. Neodstraní-li nebo nevyvrátí-li klient nesrovnalost bez zbytečného odkladu, oznámí povinná osoba nesrovnalost soudu, k oznámení doloží skutečnosti nebo písemnosti, které nesrovnalost osvědčují. Výše uvedený postup vychází z § 15a AML zákona.

3. Závěr

Jak vyplývá z celého textu, rok 2021 se stal rokem, kdy povinnost zapsat skutečného majitele do evidence již není možno odkládat či ignorovat. Je tedy nutné na úrovni všech korporací i poradenských profesí přijmout taková opatření, aby výše uvedené povinnosti byly splněny, a osoby se tak nevystavily nepříjemným sankcím.

Literatura

- [1] Finančně analytický útvar (2021): Metodický pokyn FAU č. 3 - dostupný na https://www.financnianalytickyurad.cz/download/downloads_files_cs/1622467598_cs_metodicky-pokyn-c-3-zjistovani-skutecneho-majitele-povinnymi-osobami_cs.pdf
- [2] Ministerstvo spravedlnosti (2021): Příručka k evidování skutečných majitelů dostupné na https://www.financnianalytickyurad.cz/download/downloads_files_cs/1622468453_cs_s_prirucka-evidovani-skutecnych-majitelu.pdf
- [3] Zákon č. 37/2021 Sb. ze dne 19.1.2021, o evidenci skutečných majitelů.
- [4] Zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestní činnosti a financování terorismu, v aktuálním znění novely č. 527/2020 Sb.
- [5] Vyhláška č. 180/2021 Sb., o náležitostech formulářů k evidenci skutečných majitelů

Abstrakt

Cílem článku je upozornit na některé nové povinnosti, které přinesl zákon č. 37/2021 o evidenci skutečných majitelů pro všechny právnické osoby a právní uspořádání. Nad to nové povinnosti vyplývají také pro účetní, auditory a daňové poradce ze zákona proti legalizaci výnosů z trestní činnosti. Nesplnění těchto povinností může vést k drastickým sankcím.

Klíčová slova:

Skutečný majitel. Koncový příjemce. Evidence skutečných majitelů. AML zákon.

New obligations for the reagristration of beneficial owners

Abstract

The aim of the article is to draw attention to some of the new obligations brought by Act No. 37/2021 on the registration of beneficial owners for all legal entities and legal arrangements. In addition, new obligations arise for accountants, auditors and tax advisors under the Anti-Money Laundering Act. Failure to comply with these obligations can lead to drastic sanctions.

Key words:

The benefical owner. Registracion of beneficial owners. The Anti-Money Laundering Act.

JEL klasifikace: M48

Účtovníctvo a dane v kontexte legislatívnych zmien na Slovensku[#]

doc. Ing. Jitka Meluchová, PhD.

Ing. Martina Mateášová, PhD.

EU v Bratislave, Fakulta hospodárskej informatiky, Katedra účtovníctva a audítorstva
Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, SR
jitka.meluchova@euba.sk, mateasova.martina@gmail.com

1. Úvod

Ďalšia vlna pandémie COVID-19 zasiahla Slovensko a celý svet. Monitorovací a signalizačný systém *Covid automat* ukazuje informácie o šírení nákazy a jej dopadu na zdravotnícky systém v SR, s cieľom nastaviť opatrenia na postupné zlepšenie kritickej situácie na Slovensku. Na súčasnú pandemickú situáciu reaguje aj legislatíva. V súčasnosti je na Slovensku v legislatívnom konaní množstvo zákonov, ktoré reagujú na aktuálnu situáciu ako aj na zmeny prichádzajúce z prostredia EÚ. Aktuálne zmeny sa týkajú sociálnej oblasti, oblasti účtovníctva, auditu, dane z pridanej hodnoty, daňového poriadku a ďalších. Príspevok prináša prehľad a komentár najdôležitejších zmien, ktoré buď už platia, sú pripravené na schválenie parlamentom (Národnou radou SR), alebo čakajú na podpis prezidentky. Zdrojové dáta pre príspevok boli získané z dôvodových správ a noviel zákonov, ktorými sa pre roky 2021 a 2022 upravuje podnikateľské prostredie na Slovensku, z vyhlásení publikovaných jednotlivými ministerstvami či Finančnou správou SR ako aj z publikovaných príspevkov (Blahušiaková, Ondrušová, 2020) alebo (Blahušiaková, 2021). Na zber údajov bola použitá metóda selekcie a analýzy a pre vyhodnotenie metóda komparácie a syntézy.

2. Elektronizácia účtovníctva

Z dôvodu narastajúceho objemu dát a stúpajúcich nárokov na ich spracovanie sa digitalizácia stáva nevyhnutnosťou v každom odvetví ekonomiky (Kordošová, 2021). Tieto trendy neobchádzajú ani účtovníctvo. Európsky parlament cielene formuje legislatívu so zameraním na budovanie jednotného digitálneho trhu. Na nové technológie a inovácie reaguje aj Ministerstvo financií SR, ktoré pripravilo novelu (Novela zákona o účtovníctve, 2021), ktorá má pomôcť najmä podnikateľom s kompletnou elektronizáciou účtovných dokumentov. Pripravená novela zákona o účtovníctve má prvým januárom 2022 zjednodušiť a zefektívniť systém účtovníctva vo viacerých oblastiach. Nakoľko podiel elektronických účtovných záznamov v účtovnej praxi stúpa, novela zákona o účtovníctve špecifikuje podmienky, ktoré je účtovná jednotka povinná dodržať pri spracovávaní elektronických účtovných záznamov. Z tohto dôvodu sa upresňujú a zjednodušujú ustanovenia o listinnej a elektronickej podobe účtovného záznamu. Upravujú sa náležitosti účtovného dokladu. Z povinných náležitostí sa vypúšťa podpis osoby zodpovednej za jeho zaúčtovanie ako aj povinnosť uvádzať na účtovnom doklade označenie účtov, na ktorých sa účtovný prípad zaúčtuje. Avšak pri overovaní účtovnej závierky audítorom alebo pri daňovej kontrole bude účtovná jednotka povinná umožniť prístup do svojho softvéru využívaného na vedenie účtovníctva a preukázať označenie účtov, na ktorých sú účtovné prípady zaúčtované (ak účtuje v sústave podvojného

Článok bol spracovaný v rámci projektu: VEGA č. 1/0121/21 „Analýza vplyvu krízy súvisiacej s COVID-19 na finančné zdravie subjektov v Slovenskej republike,“ riešenom na FHI EU v Bratislave.

účetnictva). V nadväznosti na elektronizáciu účtovníctva, sa umožňuje aby bol podpis osoby zodpovednej za uskutočnenie účtovného prípadu nahradený elektronickou výmenou údajov alebo vnútorným kontrolným systémom. Znamená to, že ak účtovná jednotka bude viesť účtovné záznamy elektronicke, medzi povinné náležitosti účtovného dokladu nebude patriť podpis osoby zodpovednej za uskutočnenie účtovného prípadu. Umožní to uskutočňovať spracovanie a výmenu účtovných záznamov v rámci účtovnej jednotky alebo medzi účtovnými jednotkami vo forme elektronickej výmeny údajov prostredníctvom aplikačného programu. Nanovo sa ustanovujú možné spôsoby transformácie účtovného záznamu pri zmene podoby účtovného záznamu. Na proces transformácie účtovného záznamu z listinnej podoby do elektronickej podoby bude možné použiť okrem zaručenej konverzie aj skenovanie, čo výrazne zjednoduší tento proces. Umožňuje sa nahradiť vlastnoručný podpis akýmkoľvek elektronickým podpisom, ktorý umožní preukázateľnú identifikáciu osoby, ktorá tento podpisový záznam vyhotovila. Zákon o účtovníctve v novele explicitne uvádza, kedy už nie je potrebné uchovávať listinný účtovný záznam, ak bol transformovaný na elektronický účtovný záznam. Je však potrebné, aby účtovná jednotka dodržala požiadavky na účtovný záznam, medzi ktoré patrí vierohodnosť pôvodu, neporušenosť obsahu a čitateľnosť účtovného záznamu od okamihu vyhotovenia účtovného záznamu, v priebehu jeho nožnej transformácie, prijatia, odoslania, sprístupnenia až do konca lehoty ustanovenej na jeho archiváciu. Účtovná jednotka je povinná uchovávať a predkladať oprávneným osobám (napríklad Finančnej správe SR) účtovné záznamy v elektronickej podobe (ak ich vedie v elektronickej podobe). Účtovnej jednotke sa stanovuje povinnosť vypracovať interný predpis, ktorým si určí systém uchovávania účtovnej dokumentácie. Voľba dátového nosiča, na ktorom bude uchovaná účtovná dokumentácia je na rozhodnutí účtovnej jednotky, môže to byť napríklad optický disk, USB kľúč, pamäťová karta, cloudové úložisko a pod. Dôležitou zostáva povinnosť účtovnej jednotky zabezpečiť v prípade kontroly, aby účtovné záznamy bolo možné sprístupniť z elektronickeho dátového nosiča do podoby, ktorá je čitateľná ľudským okom.

Na Slovensku sú účtovné závierky ukladané do *Registra účtovných závierok* (ďalej len RÚZ). RÚZ je informačným systémom verejnej správy (Finančná správa SR, 2021), správcom ktorého je Ministerstvo financií SR a prevádzkovateľom registra je rozpočtová organizácia ministerstva *DataCentrum*. RÚZ slúži ako centrálné miesto zverejňovania účtovných závierok a ostatných dokumentov. RÚZ obsahuje databázu údajov o právnických a fyzických osobách v rozsahu údajov, ktoré poskytujú tieto účtovné závierky a výročné správy. Skladá sa z verejnej a neverejnej časti. Novela zákona o účtovníctve rozširuje verejnú časť RÚZ o ďalšie právnické osoby. Kým podľa platného znenia (Zákon o účtovníctve, 2021) sú prístupné vo *verejnej časti* RÚZ len dokumenty obchodných spoločností (napríklad s. r. o., a. s.), družstiev, štátnych podnikov, či subjektov verejnej správy a pod., od roku 2022 sa rozšíri verejná časť registra o ďalšie právnické osoby, ktorými budú aj dokumenty pozemkových spoločenstiev, mimovládnych neziskových organizácií, ako sú občianske združenia, spoločenstvá vlastníkov bytov a nebytových priestorov a ďalšie. V *neverejnej časti* RÚZ budú od roku 2022 len dokumenty fyzických osôb, ktoré sú účtovnou jednotkou a organizačných zložiek zahraničných osôb. Všetky účtovné dokumenty budú nahraté v elektronickej podobe čo zjednoduší postup pri ich ukladaní ako aj odstráni chybovosť pri neautomatizovanom spracovaní. Ukladané účtovných dokumentov v elektronickej podobe do RÚZ bude možné vo forme:

- a) prílohy vyhotovenej v elektronickej podobe, alebo
- b) formulára na ukladanie účtovných závierok v štruktúrovanej forme vytvorenej Finančnou správou SR (umožní automatizované spracovanie údajov.)

Rozsah povinností ukladať účtovné dokumenty do RÚZ jednotlivými druhmi účtovných jednotiek ostáva nezmenený, mení sa iba spôsob ukladania. Uvedený spôsob umožní

automatizované spracovanie údajov z týchto účtovných závierok analytickými jednotkami štátu, alebo inými užívateľmi. Novela zákona o účtovníctve umožní správcovi RÚZ (na základe žiadosti PO alebo FO) presunúť dokumenty a tak pomôcť pri odstránení omylov v doposiaľ uložených dokumentoch. Napríklad prípady, kedy boli do RÚZ uložené dokumenty, ktoré nie sú účtovnými dokumentmi (napríklad do RÚZ boli v minulosti vložené aj daňové priznania, potvrdenia o zaplatení dane z príjmov a pod.), alebo bol omylom uložený dokument k inej účtovnej jednotke, než ktorej sa týkal. Napríklad v praxi osoby poverené ukladaním dokumentov za viac účtovných jednotiek (účtovníci) sa zabudli prihlásiť za každú účtovnú jednotku cez správne IČO/DIČ. Podľa štatistík Finančnej správy SR bolo za rok 2020 spracovaných celkovo 384 738 dokumentov, z toho 370 239 (96,24 %) elektronických dokumentov a iba 14 499 (3,76 %) listinných dokumentov (Finančná správa SR, 2021).

Súčasná právna úprava zákona o účtovníctve ustanovuje obsah výročnej správy prioritne pre potreby podnikateľských subjektov. Avšak pre obce a subjekty verejnej správy, pre neziskové organizácie, ktoré majú taktiež povinnosť vypracovať výročnú správu, nie je obsah výročnej správy zákonom jasne zadefinovaný. Ide o tie neziskové organizácie, ktoré majú povinnosť overenia účtovnej závierky audítorom z titulu príjmu 2 % (poukázanie zaplatenej dane od daňovníkov) v získanej sume nad 35 000 eur. Sú to predovšetkým občianske združenia, účelové zariadenia cirkvi alebo organizácie s medzinárodným prvkom.

Následne sa upravujú zmeny v uložení pokút za porušenie zákona o účtovníctve. Stanovuje sa dolná hranica sadzby pokuty pri závažnom porušení zákona o účtovníctve vo výške 1 000 eur do 3 000 000 eur. Rovnako sa upravuje sankcia za neuloženie účtovných dokumentov do RÚZ, ako aj za nedodržanie ustanovení týkajúcich sa uchovávanía a ochrany účtovnej dokumentácie.

Na Slovensku sa zmenili kritériá pre povinnosť overovať účtovnú závierku audítorom (Máziková, Antalová, 2020). Vývoj veľkostných kritérií zachycuje nasledujúca tabuľka.

Tab. 1 Kritériá pre povinnosť auditu v priebehu rokov 2019 až 2022

Účtovné obdobie začínajúce sa:	1. 1. 2019	1. 1. 2020	1. 1. 2021	1. 1. 2022
Celková suma majetku nad (eur):	1 000 000	2 000 000	3 000 000	4 000 000
Čistý obrat nad (eur):	2 000 000	4 000 000	6 000 000	8 000 000
Priemerný prepočítaný počet zamestnancov v účtovnom období nad:	30	30	40	50

Zdroj: vlastné spracovanie

Pre účtovné obdobie, ktorým je hospodársky rok platia kritéria, ktoré sa začínajú v priebehu daného roka. Napríklad pri kontrole kritérií za hospodársky rok začínajúci v roku 2022 bude účtovná jednotka posudzovať kritériá platné od 1. 1. 2022. Za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie (hospodársky rok začínajúci v roku 2021) bude sledovať podmienky stanovené od 1. 1. 2021.

3. Súvisiace zmeny a novelizácie legislatívy

Významnou zmenou, ktorú tento rok priniesol (Zákonník práce, 2021) bolo zavedenie možnosti výberu pre zamestnancov, či si zvolia stravovaciu poukážku alebo finančný príspevok na stravovanie. Zamestnávateľ, ktorý nezabezpečuje stravovanie vo vlastnom stravovacom zariadení alebo v stravovacom zariadení iného zamestnávateľa, je povinný umožniť zamestnancom výber medzi poskytnutím stravovacích poukážok a poskytnutím účelového finančného príspevku na stravovanie. Finančný príspevok na stravovanie sa stal súčasťou čistej mzdy zamestnanca a jeho výška musí byť zhodná s výškou príspevku zamestnávateľa na stravovanie pre iných zamestnancov. Finančný príspevok na stravovanie je oslobodený od dane z príjmov a od odvodov t. j. sociálneho poistenia a zdravotného poistenia.

Minimálna hodnota stravovacej poukážky musí byť najmenej 75 % zo sumy stravného poskytovaného pri pracovnej ceste v trvaní 5 až 12 hodín (aktuálne je to 75 % z 5,10 = 3,83 eura). Znamená to, že zamestnávateľ prispieva na stravovanie zamestnancov najmenej sumou 2,11 eura na odpracovaný deň. Zamestnávateľ môže prispievať na stravné aj vyššou sumou ako je 2,11 eura, avšak jeho príspevok na stravovanie zamestnancov je daňovým výdavkom najviac do sumy 2,81 eura. V súvislosti s účelovým finančným príspevkom na stravovanie poskytovaným zamestnancom, namiesto stravovacích poukážok, zostávajú tieto sumy zachované.

Ako príklad je uvedený zamestnávateľ, ktorý má dve skupiny zamestnancov. Jedna skupina sa rozhodla pre zabezpečenie stravovania formou gastrolístkov a druhá skupina zamestnancov si zvolila finančný príspevok na stravovanie. Zamestnávateľ poskytuje 5,00 eurový gastrolístok zamestnancom, ktorí sú v prvej skupine. Príspevok zamestnávateľa na stravovanie zamestnancov je 55 % zo sumy stravovacej poukážky (gastrolístku). Príspevok poskytovaný zo sociálneho fondu je v sume 0,20 eura, ktorý je taktiež oslobodený od dane z príjmov.

Tab. 2 Príspevok na stravovanie od zamestnávateľa

Zamestnanec 1 skupina (v eur)	Zamestnanec 2 skupina (v eur)
55% u 5,00 eur = 2,75	55% u 5,00 eur = 2,75
Príspevok zo sociálneho fondu = 0,20	Príspevok zo sociálneho fondu = 0,20
Príspevok na stravovanie = 2,95	Finančný príspevok na stravovanie: = 2,95
Doplatok zamestnanca: 5,00 – 2,75 – 0,20 = 2,05	Doplatok zamestnanca: -

Zdroj: vlastné spracovanie

Ak sa zamestnávateľ rozhodol prispievať na stravovanie zamestnancov dobrovoľne vyššou sumou, teda nad rámec uvedenej sumy 2,81 eura a príspevkom zo sociálneho fondu, v tomto prípade sa viac oplácalo prispieť vo forme gastrolístka. Jeho celá suma je totiž od dane z príjmov pre zamestnanca oslobodená. V prípade vyššieho dobrovoľného finančného príspevku na stravovanie už toto oslobodenie využiť možné nie je, ide v podstate o mzdu zamestnanca, ktorá podlieha dani z príjmov aj odvodom, teda sa zamestnancovi oplátí menej. Novela Zákonníka práce, účinná od januára 2022, prináša zrovnoprávnenie finančného príspevku na stravovanie s gastrolístkami. Nová úprava stanovuje, že oslobodenie od dane z príjmov sa uplatní jednotne pre všetky formy zabezpečenia stravy, čo je aktuálne najviac do výšky 2,81 eura. Ak zamestnávateľ prispieval zamestnancom na jedlo alebo formou gastrolístka nad 2,81 eura, od roku 2022 sa uplatní oslobodenie len do výšky 2,81 eura (plus príspevok zo sociálneho fondu). Dochádza k zrovnoprávneniu oboch foriem a všetko poskytnuté navyše sa u zamestnanca zdaní a zaplatia sa aj odvody.

Tak ako každý rok sa v roku 2022 upravujú *nezdaniteľné časti základu dane*. V prípade, ak vznikne daňovníkovi nárok, bude si môcť uplatniť nezdaniteľnú časť základu dane na daňovníka, na manželku/manžela a na príspevky na doplnkové dôchodkové sporenie (t. j. III. pilier). Pre názornosť uvádzame tabuľku nezdaniteľnej časti na daňovníka, ktorá sa v roku 2022 zvýši o 67,83 eura v porovnaní s aktuálnym rokom.

Tab. 3 Ročná suma nezdaniteľnej časti základu dane na daňovníka v roku 2022

Výška základu dane daňovníka	Suma ročnej nezdaniteľnej časti
ak je nižší alebo rovný ako 92,8 - násobok sumy platného životného minima (20 235,97 eura)	21 - násobok sumy platného životného minima (4 579,26 eura)
ak je vyšší ako 92,8 - násobok sumy platného životného minima (20 235,97 eura)	rozdiel 44,2 - násobku platného životného minima a 1/4 základu dane (9 638,25 eura – 1/4 základu dane)

Zdroj: vlastné spracovanie

Príspevok daňovníka na doplnkové dôchodkové sporenie bude možné odpočítať od základu dane vo výške, v akej bol v zdaňovacom období preukázateľne zaplatený, avšak v úhrne maximálne vo výške 180 eur za rok 2022.

Registrácia podnikateľských bankových účtov je obnovenou povinnosťou vyplývajúcou z novelizovaného zákona o DPH (Zákon o dani z pridanej hodnoty, 2021). Platitelia DPH majú povinnosť oznámiť *Finančnému riaditeľstvu SR* každý vlastný účet vedený u tuzemského alebo u zahraničného poskytovateľa platobných služieb, ktorý budú používať na podnikanie. Oznamovať budú platitelia DPH tie účty, ktoré využívajú na príjem platieb za dodanie tovarov a služieb, ktoré sú predmetom DPH, aj na odosielanie platieb za dodanie tovarov a služieb, ktoré sú predmetom DPH. Čísla bankových účtov platiteľov DPH budú verejne dostupné a budú mať svoj význam v nadväznosti na *inštitút ručenia za DPH* odberateľom. Na Slovensku už existuje inštitút, na základe ktorého platiteľ DPH v postavení odberateľa ručí za DPH odvádzanú z tuzemského dodania tovaru alebo služby jeho dodávateľom. Inštitút ručenia za DPH sa uplatní vtedy, ak dodávateľ DPH daňovému úradu nezaplatil. Novela zákona o DPH umožní, že sa môže odberateľ (za určitých podmienok) vyhnúť tomu, aby preberal ručenie. Daň z pridanej hodnoty uvedenú na faktúre, ktorú je z dodania tovaru alebo služby povinný platiť dodávateľ, môže odberateľ (platiteľ DPH) zaplatiť priamo na číslo účtu správcu dane vedeného pre dodávateľa, ak v čase vzniku daňovej povinnosti vedel alebo na základe dostatočných dôvodov mal alebo mohol vedieť, že DPH z tovaru alebo služby nebude zaplatená. Ak sa odberateľ rozhodne takto postupovať, musí tak urobiť najneskôr pred dorúčením rozhodnutia daňového úradu o uložení povinnosti odberateľa ako ručiteľa uhradiť nezaplatenú DPH za dodávateľa.

V praxi tak odberateľ rozdelí platbu fakturovanej sumy na sumu bez DPH a DPH. Pričom sumu bez DPH zaplatí dodávateľovi a sumu DPH zaplatí priamo daňovému úradu. Napríklad pri celkovej fakturovanej sume 1 200 eur tvorí základ DPH 1 000 eur a DPH 200 eur. Odberateľ následne 1 000 eur uhradí dodávateľovi a 200 eur uhradí priamo daňovému úradu. Odberateľ tak bude môcť zaplatiť DPH namiesto dodávateľa a vyhne sa tým ručeniu. Odberateľovi zaplatením DPH za dodávateľa úplne zaniká ručenie za DPH a u dodávateľa sa to považuje za splnenie povinnosti zaplatiť DPH.

V súvislosti s využitím registrovaných bankových účtov bude daňový úrad vracať nadmerné odpočty DPH alebo ich časti len na niektorý z bankových účtov, ktorý má platiteľ DPH zaregistrovaný v zozname vedenom Finančnou správou SR.

Významnou je aj novela daňového poriadku (Zákon o správe daní, 2021), ktorej cieľom je vytvorenie nástrojov v boji proti daňovým podvodom a motivácia daňových subjektov k plneniu si svojich povinností. Zmeny sa týkajú nielen daňového poriadku, ale aj dane z príjmov či dane z pridanej hodnoty a vstupujú do platnosti postupne v troch etapách (2021-2022). Zavádza sa *index daňovej spoľahlivosti*. Ide o nástroj hodnotenia daňových subjektov, ktorý má ambíciu byť transparentným, nezávislým a objektívnym hodnotením vychádzajúcim z toho, ako si daňové subjekty plnia povinnosti voči Finančnej správe SR. Ak bude daňový

subjekt hodnotený ako vysoko spoľahlivý získa určité benefity. Naopak daňový subjekt, ktorý bude na základe indexu vyhodnotený ako nespoľahlivý má byť motivovaný k zodpovednejšiemu prístupu udelením tzv. malusu, z čoho mu vyplynú určité nevýhody. Takémuto daňovému subjektu sa napríklad skrátia lehoty na splnenie si určenej povinnosti v súvislosti s vykonávaním daňovej kontroly, v súvislosti s vyrubovacím konaním alebo výkonom miestneho zisťovania správcom dane. Zoznam daňových subjektov spolu s ich indexom daňovej spoľahlivosti zverejní Finančná správa SR najneskôr do konca júna 2022.

Jednou z ďalších zmien je zavedenie *odpočtu výdavkov (nákladov) na investície*. Účelom tohto nového nástroja je podpora investícií s vyššou pridanou hodnotou (tzv. produktívnych investícií s previazaním na priemysel 4.0), a to formou dodatočného odpočtu výdavkov (nákladov) na tieto investície (Zákon o dani z príjmov, 2021). Odpočet bude vo výške stanoveného percenta z daňového odpisu z tohto majetku, uplatneného v daňových výdavkoch v závislosti od výšky preinvestovania priemernej hodnoty investícií v percentách a v eurách.

Tab. 4 Percentuálny odpočet na daňovníka

Preinvestovaná priemerná hodnota investícií v percentách	Hodnota plánovanej výšky preinvestovania priemernej hodnoty investícií v mil. eur		
	viac ako 1 do 20 vrátane	viac ako 20 do 50 vrátane	viac ako 50
od 700 % do 1 399,99 %	15 %	25 %	50 %
od 1 400 % a viac	20 %	30 %	55 %

Zdroj: vlastné spracovanie

Pri odpočte výdavkov (nákladov) na investície bude musieť daňovník dodržať určité pravidlá, napríklad odpočet si môže uplatniť počas celej doby odpisovania tohto majetku, najviac však počas 10 zdaňovacích období, a to iba na investíciu do výrobného systému a logistického systému, ktorá je podstatou priemyslu 4,0. Odpočet sa uplatní na hmotný majetok, počítačový program (softvér) a iný majetok zaradený do používania alebo zaradený do obchodného majetku v období, na ktoré sa vypracováva investičný plán, pri podaní daňového priznania za zdaňovacie obdobie, ktoré začína najskôr po 31. decembri 2021.

4. Záver

Príspevok mapuje najdôležitejšie legislatívne zmeny, ktoré v tomto roku prijala vláda SR alebo sú v legislatívnom konaní a budú platiť od roku 2022. Mnohé sú ovplyvnené pandemiou, niektoré sú odrazom ekonomickej reality na Slovensku a niektoré výsledkom nových trendov elektronizácie a digitalizácie. Mapovanie zmien, ako ich implementácia do informačného systému účtovných jednotiek, môže byť náročné a to po stránke časovej, odbornej i finančnej. Technický pokrok však neustále napreduje a jeho zmeny výrazne ovplyvňujú podnikateľské prostredie na Slovensku. Prispôsobenie sa legislatívnym a technologickým zmenám zvyšuje konkurencie schopnosť účtovných jednotiek a zároveň im umožňuje pôsobiť aj na inom než národnom trhu.

Literatura

- [1] Blahušiaková, M., Ondrušová, L. (2020). Lockdown a jeho dopady na ekonomické subjekty v Slovenskej republike. *Ekonomika a informatika: vedecký časopis FHI EU v Bratislave a SSHI*, 18(2), 29-46. Dostupné na : <https://ei.fhi.sk/index.php/EAI/article/view/203>

- [2] Blahušiaková, M. (2021). Impact of COVID-19 Crises on Accounting Entities Providing Accommodation Services in Slovakia. - Registrovaný: Web of Science. In Financial Management of Firms and Financial Institutions. International Scientific Conference. *Financial Management of Firms and Financial Institutions : Proceedings : 13th International Scientific Conference : 6th - 7th September 2021, Ostrava, Czech Republic.* - Ostrava : VŠB - Technical university of Ostrava, 2021. ISBN 978-80-248-4548-7. ISSN 2336-162X, p. 7-16.
- [3] Máziková, K., Antalová, R. (2020). Reducing Economic Impact of COVID-19 Pandemic from Accounting Entity Perspective. *Účetnictví A Auditing V Procesu Světové Harmonizace: Sborník Z Mezinárodní Vědecké Konference, Slapy, 8.-10. Zář 2020*, 116-120.
- [4] Kordošová, A. (2021). The Impact of the Coronavirus Crisis on the Recipients of the Share of the Tax Paid. *Účtovníctvo a auditorstvo v procese svetovej harmonizácie: zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie, 7.-9. septembra 2021, (Skalica, Slovensko)*, 68-72.
- [5] Štatistiky Finančnej správy SR. (2021). Dostupné na : <https://www.financnasprava.sk/sk/infoservis/statistiky>
- [6] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.
- [7] Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.
- [8] Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov.
- [9] Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.
- [10] Zákon č. 311/2001 Z. z. Zákonník práce v znení neskorších predpisov.
- [11] Novela zákona o účtovníctve. (2021). NR SR. Vládny návrh zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Dostupné na: <https://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon&MasterID=8339>

Abstrakt

Súčasná pandémia COVID-19 výrazne zasahuje aj do podnikateľského prostredia na Slovensku. Príspevok prináša prehľad a komentár najdôležitejších legislatívnych zmien, ktoré už boli na Slovensku prijaté alebo sú pripravené na schválenie parlamentom (NR SR) alebo čakajú na podpis prezidentky. Aktuálne zmeny sa týkajú sociálnej oblasti, oblasti účtovníctva, auditu, daní, daňového poriadku a ďalších. Zmeny súvisia s elektronizáciou a digitalizáciou účtovníctva a daní na Slovensku a vyplývajú z plánu legislatívnych úloh vlády SR.

Kľúčová slova:

Legislatíva, účtovníctvo, dane, ekonomika, pandémia.

Legislative changes in accounting and taxes in Slovakia

Abstract

The current COVID-19 pandemic also significantly affects the business environment in Slovakia. The article provides an overview and commentary on the most important legislative changes that have already been adopted in Slovakia or are ready for approval by the parliament (NR SR) or are awaiting the signature of the president. Current changes concern the social field, the field of accounting, auditing, taxes, the tax code and others. The changes are related to the electronic and digitalization of accounting and taxes in Slovakia and result from the plan of legislative tasks of the Government of the Slovak Republic.

Key words:

Legislation, accounting, taxes, economics, pandemic.

JEL klasifikace: M40, M48, M50

Daňové úniky v souvislosti s účetnictvím[#]

prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.

VŠE v Praze, Fakulta financí a účetnictví,
katedra finančního účetnictví a auditingu,
nám. W. Churchilla 1938/4, 130 67 Praha 3 – Žižkov
muller@vse.cz

1. Úvod

Daňové úniky se často objevují ve spojení s vedením účetnictví. Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (dále jen „TZ“) v § 254 uvádí, že nevedení účetních knih či uvedení nesprávných informací v účetních zápisech je trestné, pokud dané jednání ohrozí včasné a správné vyměření daně nebo majetková práva jiného. V praxi se nejčastěji vyskytuje například manipulace s účetními doklady, které se využívají jako podklad pro stanovení daně (vystavení fiktivních faktur, nezaúčtování přijatých faktur), převod zisku mezi spojenými osobami (převodní ceny) nebo karuselové podvody v rámci DPH a další. Trestné je i vylákání daňové výhody například ve formě nadměrného odpočtu, nebo neodvedení daně či plateb sociálního a zdravotního pojištění za zaměstnance. Krácení daně je trestné i ve fázi přípravy (§ 240 TZ). Cílem tohoto příspěvku je na ty nejčastější daňové úniky, které mají zpravidla původ v účetnictví, upozornit.

2. Příklady daňových úniků

2.1. Manipulace s tržbami

Jeden z nejběžnějších daňových úniků v České republice je zatajení příjmů. Nejčastěji se jedná o situaci, kdy vystavená faktura a následně přijatá peněžní částka, kterou společnost obdrží od zákazníka, není zaevidovaná v prvotní evidenci, a tím pádem ani v účetnictví. Zatajovat lze příjmy v hotovosti i bezhotovostní. U bezhotovostních tržeb bývá k podnikatelskému účtu založen i účet soukromý, na který jsou zatajované příjmy zasílány.

2.2. Navyšování nákladů v souvislosti s jejich špatnou klasifikací

Aby tento daňový únik měl daňovou účinnost, musí se navyšovat náklady daňově uznatelné. Příkladů v této oblasti najdeme řadu. Může se jednat o fiktivní přijaté faktury, vyplácení mezd neexistujícím zaměstnancům (1), fingované cestovní náhrady, zatajování používání služebních automobilů zaměstnanci k soukromým účelům, chybná klasifikace nákladů na reprezentaci jako daňových, technické zhodnocení dlouhodobého majetku účtováno jako oprava.

Na problematiku technického zhodnocení a oprav existuje rozsáhlá judikatura. Obě tyto položky snižují základ daně z příjmů. Zatímco se však výdaje vynaložené na technické zhodnocení dostávají do základu daně postupně formou daňových odpisů, náklady na opravu jsou daňově uznatelné v celé výši v období, ve kterém byly vynaložené.

Vybrané judikáty z této oblasti uvádí následující tabulka:

[#] Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory IP100040.

Judikát Předmět sporu	Rozhodnutí NSS
<p>2 Afs 17/2012-26</p> <p>Oprava nemovitosti: původně používána jako karosářská dílna byla za pomoci daných úprav přestavěna na tiskárnu</p>	<p>Dle NSS došlo při změně funkčního užití nemovitosti k technickému zhodnocení, avšak daná skutečnost nevylučuje souběžné provedení oprav.</p> <p>NSS dále konstatoval, že: <i>„I v rámci jedné investiční akce, jejímž cílem je změna ve způsobu užívání stavby, mohou být některé stavební práce posouzeny jako oprava. Pokud tyto práce nemají s prováděnými změnami stavby souvislost a zároveň směřují jen k obnovení původní funkčnosti.“</i></p> <p>Náklady je nutné klasifikovat dle průkazné dokumentace (např. znalecký posudek).</p>
<p>9 Afs 58/2012-38</p> <p>Nákup vybavení do kuchyně a koupelny (skříňky, lednice, myčka na nádobí, umyvadlo apod.)</p>	<p>NSS konstatoval, že: <i>„došlo k zásahu do nemovitosti, v jejímž důsledku byly změněny její technické parametry“</i> a úpravu vyhodnotil jako technické zhodnocení.</p> <p>Pořízené vybavení bylo totiž vyšší kvality, než původní a zároveň došlo k rozšíření vybavení v nemovitosti</p>
<p>1 Afs 276/2018-47</p> <p>Stavební úpravy, jejichž cílem bylo odstranění technologie (sekání betonových patek, zasypání recyklátem a hutnění)</p> <p>Oprava opláštění budovy, odbourání přístavků a zbudování vrátnice</p>	<p>Danou úpravu posoudil NSS jako rekonstrukci budovy (tj. jako technické zhodnocení).</p> <p>Dále konstatoval, že: <i>„pokud veškeré stavební úpravy byly prováděny v rámci jedné stavební akce (tj. v rámci stavebních prací, které tvoří z hlediska věcného i časového rozsahu těchto prací i z hlediska jejich účelu jeden celek), směřující ke změně technických parametrů a způsobu využití předmětné nemovitosti, není nutné zkoumat charakter každé dílčí jednotlivé úpravy, tj. zda některá dílčí stavební činnost mohla být opravou. Jinými slovy řečeno, náklady, které přesahují zákonem stanovenou výši a které byly zároveň vynaloženy na stavební práce tvořící jediný záměr, který je z celkového hlediska nástavbou, přístavbou, stavební úpravou, rekonstrukcí nebo modernizací ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů, je nutno v celém jejich rozsahu považovat za technické zhodnocení.“</i></p>
<p>10 Afs 104/2018-40</p> <p>Stavební práce (opravy podlah, výměny oken a světel, obklady stěn apod.)</p>	<p>NSS vyhodnotil i tyto úpravy jako technické zhodnocení, neboť došlo ke kvalitativním a kvantitativním změnám majetku.</p> <p>NSS dále konstatoval, že: <i>„Technické zhodnocení lze obecně vnímat jako opravu vyšší kvality. Odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození není automaticky opravou, nýbrž může být i technickým zhodnocením.“</i></p>

Je třeba uvést, že pokud by se účetní jednotka dostala do situace, kdy by jí správce daně doměřil daň z důvodu špatné klasifikace nákladů, leží důkazní břemeno právě na ní. V případě, že neposkytne dostatečné důkazy (například ve formě fotodokumentace před a po zahájení úprav, projektové dokumentace, účetních a daňových dokladů atd.), mohl by soud dát za pravdu správci daně.

V případě, že si účetní jednotka není jistá, jakým způsobem náklady klasifikovat a nechce riskovat případné doměření daně, je možné požádat správce daně v souladu s § 33a ZDP o tzv. *Závazné posouzení skutečnosti, zda je zásah do majetku technickým zhodnocením*. Žádost se může týkat jak plánovaných, tak již uskutečněných zásahů.

2.3. Časové rozlišení a dohadné položky

V praxi se vykazování výnosů či nákladů do špatného období objevuje nejčastěji v souvislosti s dlouhodobými zakázkami, u kterých není vydávána pouze jedna faktura po dokončení díla, ale probíhá fakturace průběžná. To kontrolním orgánům ztěžuje ověření, zda práce byla skutečně odvedena a předána (2). K časovému rozlišení položek nákladů a výnosů dochází v případě, kdy společnost zná částku, účel a období, kterých se daná operace týká. V případě, že účetní jednotka zná pouze účel a období účetní transakce, zatímco částku odhaduje, jedná se o dohadné položky. V závislosti na tom, zda chce účetní jednotka docílit daňového úniku, může docházet jak odsouvání výnosů či nákladů tak jejich předčasnému vykazování.

2.4. Karuselové podvody

Nejen u daně z příjmů ale i u DPH dochází k velkému množství daňových úniků, z nichž nejčastější jsou karuselové podvody, založené na vylákání nadměrného odpočtu. V praxi se do karuselového podvodu zapojují desítky společností a rozpletení takové sítě transakcí může trvat i několik let. Transakce související s karuselovými podvody se účtují jako běžné účetní operace (3). V účetních výkazech však dochází k nadhodnocení pohledávek (tj. z titulu neoprávněného nároku na odpočet).

2.5. Přesun zisků do daňových rájů

Daňový ráj byl definován Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) v roce 1998, která uvádí 4 faktory pro identifikaci daňového ráje:

- žádné nebo velmi nízké zdanění relevantních zisků,
- nedostatečná efektivní výměna informací (daňové ráje zaručují úplnou anonymitu společnostem i lidem, kteří v nich „sídlí“),
- nízká transparentnost ve fungování legislativních zákonů,
- absence podnikatelských aktivit (tj. společnosti sídlící v daňových rájích vykonávají své podnikatelské činnosti v jiné zemi).

Daňové ráje představují problém pro celou Evropskou unii. O daňových rájích se začalo mluvit i v souvislosti s pandemií Covid-19, během které dostávalo velké množství společností státní podporu pro překonání krize. Některé země se rozhodly tuto podporu neposkytovat společnostem, které sídlí v zemích považované za daňový ráj a do státního rozpočtu tak nepřispívají.

2.6. Převodní ceny

Převodní ceny úzce souvisí s problematikou daňových rájů, protože právě pomocí nich dochází k převodu zisků z jedné země do druhé. Využívají je tzv. spojené osoby, které spolu navzájem obchodují a snaží se pomocí nich minimalizovat svou daňovou povinnost. Spojené osoby, které si navzájem poskytují zboží a služby, musí dodržovat princip tržního odstupu. To znamená, že musí při obchodování nastavovat takové ceny, které jsou srovnatelné s těmi, za

kteří nakupují/prodávají nezávislým osobám. V případě, že tento princip není dodržen, může docházet k daňovým únikům. Převodní ceny umožňují přesun zisků ze zemí s vysokou sazbou daně do zemí s nízkým zdaněním, kdy například společnost v zemi daňového ráje prodává zboží či služby za nepřiměřeně vysokou cenu spojeným osobám sídlících v zemích s vysokou daňovou sazbou (4)..

2.7. Převod nehmotného majetku

S převodními cenami souvisí i problematika licenčních poplatků, které jsou placeny v případě, že společnost pronajímá nehmotný majetek, který sama vytvořila, a ke kterému vlastní autorská práva. Spojené osoby si mohou takový majetek převádět mezi sebou a navzájem si tak platit licenční poplatky. Tímto způsobem může opět docházet k přesunu příjmů z jedné země do druhé a k manipulaci s účetními výkazy.

3. Daňové úniky v číslech

Daňové úniky jsou dlouhodobým problémem, kvůli němuž přichází státní rozpočet České republiky ročně o několik miliard korun. Následující tabulka udává přehled registrovaných trestních řízení z důvodu zkrácení daně za posledních 5 let.

Rok	Počet	Finanční škoda (v tis. Kč)	Průměrná škoda v rámci jednoho podvodu (v tis. Kč)
2016	1 043	5 686 096	5 451,67
2017	1 107	3 980 480	3 595,74
2018	1 296	3 746 824	2 891,07
2019	1 096	4 758 683	4 341,86
2020	822	5 250 403	6 387,35
Celkem	5 364	23 422 486	-

Zdroj: Statistika Policie ČR

Z tabulky je vidět, že Policie ČR řeší přibližně tisíc pokusů o daňový únik každý rok a způsobené škody se pohybují v řádech 3-5 mld. korun. V letech 2017 a 2018 je zaznamenán poměrně vysoký pokles finančních ztrát. To je pravděpodobně důsledek zavedení různých opatření boje proti daňovým únikům. V roce 2020 jsou naopak i přes nízký počet registrovaných případů evidovány vysoké finanční škody. Můžeme spekulovat, zda se nejedná o další důsledek rozšíření Covidu-19, tj. zda nebyly například sníženy počty daňových kontrol z důvodu vytížení finanční správy při implementaci vládních opatření pro zmírnění dopadu pandemie (program Antivirus, kompenzační bonusy apod.).

4. Opatření proti daňovým únikům v České republice

Daňové úniky jsou celosvětový problém, který snižuje příjmy státních pokladen jednotlivých zemí o miliony až miliardy korun ročně. Pro minimalizování těchto škod byla v České republice zavedena různá opatření, některá na úrovni státu, některá i na úrovni mezinárodní.

4.1. Audit účetní závěrky

V obchodních společnostech často dochází k oddělení pozice vlastníka společnosti a manažera, který ji řídí. Tím vzniká informační asymetrie, jež je způsobena tím, že řídicí pracovníci vědí o ekonomické činnosti účetní jednotky více než její majitelé. Cílem finančního (někdy se uvádí také statutárního) auditu účetní závěrky je tedy zvýšit důvěryhodnost informací v ní vykazovaných za pomoci nezávislého auditora, aby uživatelé těchto informací mohli na jejich základě provádět ekonomická rozhodnutí (§ 7 odst. 1 ZoÚ).

Druhotným úkolem auditu účetní závěrky je také předcházení nekalému jednání. V souladu s mezinárodním auditorským standardem ISA 240 *Postupy auditorů při posuzování podvodů při auditu účetní závěrky* musí auditor vyhodnotit rizika významných nesprávností, které by mohly být způsobeny podvodem, a na jejich základě naplánovat časový průběh a rozsah své práce (5). Před započítím auditu se musí seznámit s transakcemi, které společnost uskutečňuje se spojenými osobami (viz ISA 550 – Spřízněné strany).

4.2. Forenzní vyšetřování

Forenzní audit, přesněji forenzní vyšetřování, využívá znalosti účetnictví, financí, ekonomie, statistiky a práva za účelem zjištění finančního podvodu v rámci účetní jednotky. Na rozdíl od finančního auditu se forenzní vyšetřování provádí vždy až na pokyn samotné společnosti při podezření na trestnou činnost řadových zaměstnanců či vrcholového vedení. Forenzní audit v ČR provádějí nejčastěji auditorské společnosti, může jej však provést i účetní firma či detektivní kancelář. V případě, že účetní závěrka společnosti již byla auditovaná a auditor během své činnosti identifikoval některé podezřelé transakce, je vhodné využít jeho služeb i v rámci forenzního vyšetřování, neboť je již se společností seznámen. Po identifikaci oblastí s vysokým rizikem podvodu se forenzní audit zaměřuje na konkrétní transakce (tj. zjištění toho, *kdo* se na podvodu podílel, *jak* a *kdy* byl podvod proveden, *výše* zpronevěřené *finanční částky*). V rámci služeb, které forenzní audit nabízí, se dále navrhuje vhodná opatření k prevenci případného budoucího nekalého jednání (6).

4.3. Daňová kontrola

Daňová kontrola je jeden z postupů správce daně pro zjištění správného stanovení daňové povinnosti. Je možné ji definovat jako: „*ucelený soubor úkonů, kterými je správce daně oprávněn prověřovat jednotlivá daňová tvrzení daňových subjektů, případně i jiné skutečnosti, které jsou rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.*“ (7) Vzhledem k tomu, že cílem daňových kontrol je eliminace daňových úniků, vybírá si správce daně pro kontrolu rizikové společnosti, tj. společnosti dlouhodobě vykazující ztráty či nadměrné odpočty DPH, společnosti patřící do skupiny spojených osob nebo ty, které podnikají v určitém oboru (např. finanční poradenství).

4.4. Daňová Kobra

Daňová Kobra je projekt, který vznikl za účelem boje proti daňovým únikům a finanční kriminalitě se zaměřením na DPH a spotřební daně. Jejím cílem je odhalování nelegálního jednání ještě před vznikem škody pro státní pokladnu, dokumentování průběhu trestné činnosti a stíhání osob, které jsou za ni odpovědné. Daňová Kobra vznikla v roce 2014 podepsáním *Dohody o spolupráci, výměně informací a koordinaci*. Je složena z pracovníků Národní centrály proti organizovanému zločinu (Policie České republiky), Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel. Každý útvar má svou funkci. V rámci Policie ČR se do projektu zapojili kriminalisté, kteří mají bohaté zkušenosti s daňovou trestní činností, finanční správa dodala pracovníky zabývající se řízením rizik při správě daní a odhalováním podvodů a celní správa doplnila tým odborníky z útvaru pátrání a analýzy (8).

4.5. Kontrolní hlášení

Opatření, které bylo zavedeno od roku 2016 za účelem snížení daňových úniků v oblasti DPH. Podává jej společnost, která je plátcem DPH, a to do 25. dne po skončení kalendářního měsíce, pokud v daném měsíci uskutečnila nebo přijala zdanitelné plnění. Kontrolní hlášení se podává elektronicky buď přes datovou schránku, nebo pomocí aplikace EPO na předepsaném formuláři. V praxi se může stát, že účetní jednotka podá kontrolní hlášení i v nulové výši (tj. i za měsíce, ve kterých ji nevznikla povinnost jej podat), aby se vyhnula riziku placení pokuty,

kteřá dle zákona o DPH může činit až 50 000 Kč při pozdním podání daňového tvrzení. To může nastat v situacích, kdy společnost neúmyslnou chybou nepřiznala poskytnuté zdanitelné plnění a bude tak muset podat dodatečné daňové přiznání včetně kontrolního hlášení.

4.6. Souhrnné hlášení

Souhrnné hlášení bylo zavedeno v roce 2010 a slouží pro zamezení daňových úniků (DPH) související s obchodováním se společnostmi sídlící v jiných členských státech EU. Na základě souhrnného hlášení mohou členské státy kontrolovat, zda byla všechna plnění řádně zdaněna. Povinnost ho podávat se vztahuje na účetní jednotky, které dodávají zboží nebo poskytují služby do jiného členského státu osobě registrované k DPH a dále v případě, že do jiného členského státu přemísťují majetek. Ze souhrnného hlášení jsou vyloučeny některé typy služeb, například služby související s nemovitostmi nebo restaurační a stravovací služby (§ 10 – 10d zákona o DPH). Souhrnné hlášení se stejně jako kontrolní hlášení podává elektronicky do 25. dne po skončení zdaňovacího období, kterým může být měsíc nebo čtvrtletí. Čtvrtletní bázi je však možné pouze v případě, že společnost nedodává do zahraničí zboží. Do souhrnného hlášení se vypisují jednotlivá plnění, která jsou rozdělena dle země a odběratelů.

4.7. Elektronická evidence tržeb (EET)

Práva a povinnosti vyplývající z evidence tržeb jsou v zákoně č. 112/2016 Sb., zákon o evidenci tržeb, který byl vyhlášen 16. 4. 2016 a nabyl účinnosti od 1. 12. 2016. Vztahuje se na poplatníky daně z příjmu fyzických osob i právnických osob. Z názvu evidence tržeb vyplývá i předmět, kterým jsou tržby těchto poplatníků uskutečněné v České republice. Důvodem pro zavedení evidence tržeb bylo zabránění daňovým únikům, které vznikaly v důsledku krácení tržeb přijímaných v hotovosti. Zavedení elektronické evidence tržeb bylo rozfázováno do několika etap: První etapa byla spuštěna od 1. 12. 2016, do této kategorie patřilo ubytování, stravování a pohostinství, tedy dle Kategorizace CZ-NACE 55 a 56 sektor. Spuštění evidence tržeb právě v těchto sektorech proběhlo z důvodu omezení daňových úniků, protože v těchto zařízeních docházelo nejzřetelněji ke krácení hotovostních tržeb. Druhá etapa začala platit od 1. 3. 2017. V této fázi se musely do evidence tržeb zapojit maloobchody a velkoobchody, dle Kategorizace CZ-NACE 45.1, 45.3, 45.4, 46 a 47. Třetí a čtvrtá etapa měly být spuštěny 1. 5. 2020, přičemž do této kategorie měla patřit zbývající povolání, jako například svobodná podnikání, doprava, řemesla a výrobní činnost. K jejímu spuštění však nedošlo. Propukla pandemie a s ní související vládní opatření. Proto byl dne 16. 10. 2020 schválen návrh Ministerstva financí, který se týkal odkladu všech fází elektronické evidence do 1. 1. 2023 (10).

5. Závěr

Daňové úniky jsou a budou i nadále aktuálním tématem, neboť způsobují škodu státu i lidem, kteří v něm žijí. Výčet uvedených opatření proti daňovým podvodům zdaleka nekončí a státy se snaží zavádět další opatření ve snaze jim předejít. Zmíňme ještě aspoň zavedení institutu tzv. nespolehlivého plátce, což je osoba, která závažným způsobem neplní své povinnosti vůči správci daně. Dalším opatřením je povinnost plátců DPH zveřejnit u správce daně účty, na které jsou přijímány platby a zabránit tak úhrady na jiné soukromé účty. Přesto, že daňové úniky a daňové podvody nelze eliminovat úplně, je možné konstatovat, že různá opatření v rámci státu a zejména spolupráce na mezinárodní úrovni ve smyslu zavádění jednotných pravidel je krok správným směrem.

Literatura

- (1) Novinky.cz [online]. *Účetní si vyplácela mzdy neexistujícím zaměstnancům*, © 2003-2020 Borgis a.s. [cit. 2020-11-14] Dostupné z: <https://www.novinky.cz/krimi/clanek/ucetni-si-vyplacela-mzdy-neexistujicich-zamestnancu-dostala-65-roku-329741>
- (2) VOLKÁNOVÁ, Zdena. *Podvody v účetnictví firem: Jak se jim bránit*. Praha: LINDE, 2014, 192 s. ISBN 978-80-7201-945-8.
- (3) HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové, 2015, 108 s. ISBN 978-80-260-8723-6
- (4) BLÁHA, Radim, ONDROUŠEK, David: *Převodní ceny v ČR v aktuální praxi roku 2021, Metodické aktuality Svazu účetních č. 8 2021*
- (5) MOLÍN, Jan. *Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 188 s. ISBN 978-80-7357-600-4.
- (6) MÜLLEROVÁ, Libuše. -- KRÁLÍČEK, Vladimír. *Forenzní audit je nástroj proti nelegálním jevům*. HN. Hospodářské noviny. 2001. sv. 44, č. 15, s. 10.
- (7) Finanční správa [online]. *Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2019*, © 2013–2020
- (8) MVCR.cz [online]. *Daňová „Kobra“ startuje*, © 2020 Ministerstvo vnitra České republiky [cit. 2020-11-14]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/clanek/danova-Kobra-startuje.aspx>
- (9) Portál Pohoda [online]. *Kontrolní hlášení k DPH* © 2012 STORMWARE s.r.o [cit. 2020-11-14]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/kontrolni-hlaseni-k-dph/>
- (10) etrzby.cz [online]. © 2016–2020, Finanční správa, Dostupné z: <https://www.etrzby.cz/>

Abstrakt

Článek popisuje případy, které umožňují daňové úniky pomocí nesprávného účtování. Jedná se o situace, kdy se účtují (nebo neúčtují) výnosy popřípadě náklady v rozporu s daňovými předpisy. Následně se uvádí některá opatření, která byla zavedena v České republice za účelem těmto daňovým únikům zabránit.

Klíčová slova:

Daňové úniky, účetnictví, náklady, výnosy

Accounting tax evasion

Abstract

The article describes cases that allow tax evasion through incorrect accounting. These are situations where revenues or costs are charged (or not charged) in violation of tax regulations. Subsequently, some measures that have been introduced in the Czech Republic, in order to prevent these tax evasions are listed.

Key words:

Tax evasion, Accounting, Costs, Revenues

JEL klasifikace: M41

Daňový režim smluvních sankcí v případě jejich postoupení

Mgr. Tomáš Klabouch

1. Úvod

Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) ve své aktuální judikatuře opakovaně odmítl dosavadní praxi orgánů Finanční správy České republiky (dále jen „finanční správa“) spočívající v nutnosti „dodanění“ hodnoty postoupených pohledávek ze smluvních sankcí, které byly v minulých zdaňovacích obdobích položkou snižující základ daně. Dle závěrů NSS by měl postoupitel v roce postoupení pohledávky ze smluvních sankcí dodat pouze skutečný příjem z jejího postoupení, nikoliv celou její jmenovitou hodnotu.

2. Preferenční daňový režim pohledávek ze smluvních sankcí

Pro smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů (dále „pohledávky ze smluvních sankcí“ nebo jen „smluvní sankce“) je v porovnání s běžnými pohledávkami stanoven zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) zvláštní režim. Preferenční daňový režim pohledávek ze smluvních sankcí je odůvodněn skutečností, že věřiteli nebylo v rámci původního plnění řádně plněno, a proto je smysluplné netrestat jej další daňovou povinností uvalenou na smluvní sankce, které mu nemusí být dlužníkem uhrazeny. Výnos zaúčtovaný v souvislosti se vznikem smluvní sankce se tak zdaňuje až ve chvíli, kdy věřitel peněžní prostředky skutečně obdrží.

Nadto, u běžných pohledávek lze za splnění zákonných podmínek tvořit zákonné opravné položky, které v případě postoupení běžné pohledávky snižují daňově neuznatelnou ztrátu z postoupení. V případě pohledávek ze smluvních sankcí je však tvorba zákonných opravných položek zákonem výslovně vyloučena.

3. Účetní zachycení pohledávek ze smluvních sankcí

Samostatnou otázkou vedle způsobu zdanění pohledávek ze smluvních sankcí je okamžik, kdy takovou pohledávku zaúčtovat. K účetnímu zachycení pohledávek ze smluvních sankcí totiž lze dle současných výkladů a praxe přistupovat v zásadě dvojím způsobem (v závislosti na tom, s jakou pravděpodobností věřitel očekává, že budou dlužníkem uhrazeny).

V praxi může tedy docházet k dvojímu přístupu účetního zachycení pohledávek ze smluvních sankcí, a to:

- a) k zaúčtování pohledávky k okamžiku jejího vzniku, tj. v období k němuž se tato časově váže (pokud existuje předpoklad, že pohledávka bude uhrazena), nebo
- b) k zaúčtování pohledávky až k okamžiku, kdy důvodně existuje určitá míra jistoty, že k úhradě pohledávky ze smluvních sankcí dojde.

Tento alternativní přístup se opírá o stanovisko Národní účetní rady k českým účetním standardům (Interpretace I 10 – Okamžik účtování o pohledávce z titulu příslušenství

k pohledávce u věřitele). Na základě tohoto stanoviska bylo v minulosti odsouhlaseno a v praxi je také ze strany finanční správy postupováno, že k zachycení pohledávky ze smluvních sankcí v účetnictví věřitele nemusí vždy dojít k okamžiku jejich vzniku jako u běžných pohledávek, ale s ohledem na specifický charakter těchto pohledávek až v okamžiku, kdy existuje důvodný předpoklad, že pohledávka bude uhrazena.

4. Daňový režim dalšího nakládání s pohledávkami ze smluvních sankcí

Otázka daňového režimu pohledávek ze smluvních sankcí se začíná komplikovat v situaci, kdy je s takovou pohledávkou zachycenou v účetnictví věřitelem dále nakládáno, tj. dojde-li k jejímu postoupení, odpisu apod. Pro tyto případy zákon o daních z příjmů nabízí úpravu v § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP a § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP.

Při interpretaci těchto ustanovení je důležité si uvědomit, že existuje různý daňový režim pro:

- (i) pohledávky z titulu smluvních sankcí, se kterými je nakládáno ve stejném období, ve kterém byly zaúčtovány [§ 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP] (viz 4.1. níže),
- (ii) pohledávky, u nichž dojde ke změně až v období následujícím [§ 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP] (viz 4.2. níže).

4.1. Daňový režim pohledávek ze smluvních sankcí, které byly zaúčtovány do výnosů v témže zdaňovacím období, ve kterém byly postoupeny

K daňovému režimu pohledávek ze smluvních sankcí, které byly zaúčtovány do výnosů v témže zdaňovacím období, ve kterém byly postoupeny, se vyjádřil Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 2. května 2019, č. j. 10Af 9/2015 - 73. V uvedeném rozsudku dospěl soud k závěru, že způsob zdanění pohledávek ze smluvních sankcí, které byly zaúčtovány do výnosů v témže zdaňovacím období, ve kterém byly postoupeny, nevzbuzuje další pochybnosti, neboť je zákonodárcem výslovně upraven v § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP, a to tak, že výsledek hospodaření se speciálně dle pravidel pro sankční pohledávky neupravuje.

4.2. Daňový režim pohledávek ze smluvních sankcí, které byly v předchozích zdaňovacích obdobích položkami snižujícími základ daně

Pohledávka z titulu smluvních sankcí bude odúčtována do nákladů v případě :

1. odpisu pohledávky, při kterém pohledávka právně nezaniká (například z manažerského rozhodnutí, tj. firma se rozhodne pohledávku nadále nevymáhat a z rozvahy ji odúčtuje, aniž by právně zanikla);
2. odpisu právně zaniklé pohledávky (z důvodu uzavření dohody o narovnání, prominutí dluhu, zániku dlužníka bez právního nástupnictví aj.);
3. postoupení pohledávky.

Jak v případě odpisu právně nezaniklé, tak právně zaniklé pohledávky se bude jednat o daňově neutrální režim. V prvním případě se § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP vůbec neuplatní. V případě druhém nebude neuhrazená pohledávka z titulu smluvních sankcí podléhat zdanění

a odpis pohledávky bude posouzen jako daňově neuznatelný náklad bez dalších daňových dopadů.¹⁷

5. Stanovení základu daně z příjmů v případě postoupení pohledávky ze smluvních sankcí, které byly v minulých zdaňovacích obdobích položkou snižující základ daně

Otázce stanovení základu daně z příjmů v případě postoupení pohledávek ze smluvních sankcí, které byly v předchozích zdaňovacích obdobích položkami snižujícími výsledek hospodaření, tj. za situace, kdy byly pohledávky postupovány až v některém z období následujícím po jejím vzniku, se v rámci své rozhodovací praxe věnovat NSS teprve nedávno v rozsudku ze dne 25. února 2020, č. j. 10 Afs 171/2019 – 51, a následně v rozsudku ze dne 21. ledna 2021, č. j. 8 Afs 71/2020 – 69.

Ve věci posuzované NSS se jednalo o situaci, kdy ve zdaňovacím období vzniku pohledávky bylo účtováno do výnosů, ale dlužná částka nebyla dlužníkem uhrazena, a proto se o tuto hodnotu snižuje výsledek hospodaření v souladu s § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP (neuhrazená pohledávka ze smluvních sankcí se nezdaňuje). A teprve v následujícím období dochází k postoupení.

Předmětnou situaci si lze nejlépe představit na příkladu převzatém i NSS, kdy postupitel postoupí pohledávku ze smluvních pokut v rozvahové hodnotě 100 000 Kč za úplatu ve výši 1 000 Kč. Ztráta z postoupení bude v daném případě činit částku 99 000 Kč a o tuto hodnotu jakožto daňově neuznatelný náklad postupitel zvýší výsledek hospodaření, což je za určitých podmínek pravidlo obecně platné pro jakoukoliv pohledávku.

Tabulka č. 1: Odpis pohledávky při postoupení v období následujícím po jejím zaúčtování dle závěrů NSS

Kalkulace základu daně/rok	Pohledávka ze smluvní sankce [rok vzniku pohledávky]	Pohledávka ze smluvní sankce [rok postoupení pohledávky]
Hospodářský výsledek před zdaněním (ř. 10 DaP)	100 000 [výnos z titulu pohledávky]	1 000 [výnos z postoupení pohledávky] - 100 000 [náklady – hodnota odepsané pohledávky]
Položka zvyšující hospodářský výsledek		99 000 (ř. 40 DaP) [ztráta z prodeje dle § 24 odst. 2 písm. s) ZDP] 1 000 (ř. 30 DaP) [§ 23 odst. 3 písm. a) bod 6. ZDP]

¹⁷ Viz Velflová, M. (2018) „Pohledávky z titulu smluvních sankcí“ Finanční, daňový a účetní bulletin, roč. 2018, č. 2, s. 26.

Položka snížující hospodářský výsledek	- 100 000 (ř. 111 DaP) [neuhrazená smluvní sankce dle § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP]	
Dopad do základu daně	0	1 000

Předmětem sporu před Nejvyšším správním soudem byl výklad § 23 odst. 3 písm. a) bodů 2 a 6 ZDP, tedy otázka, zda má být následně zvýšen výsledek hospodaření ještě o celou rozvahovou hodnotu postoupené pohledávky (v našem případě 100 000 Kč), protože to je hodnota pohledávky, která nebyla díky speciálnímu daňovému režimu dosud zdaněna, nebo zda má být zvýšen jen o skutečný příjem z postoupení (v našem případě 1 000 Kč).

5.1. Dosavadní praxe finanční správy

Finanční správa doposud v případě výše uvedeného příkladu zastávala názor, že postupitel by měl za této situace zvýšit výsledek hospodaření ještě o celou rozvahovou hodnotu pohledávky (100 000 Kč). Právní úprava zakotvená v § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP totiž poplatníkovi odpouští dodanění hodnoty sankční pohledávky (tj. hodnoty, která nebyla kvůli absenci faktické úhrady dosud zdaněna), ale pouze za předpokladu, že byl o stejnou částku (tedy v našem případě o rozvahovou hodnotu pohledávky 100 000 Kč) zvýšen výsledek hospodaření z titulu daňově neuznatelného nákladu. A tuto podmínku dle finanční správy naše situace nesplňuje, protože daňově neuznatelná ztráta z prodeje pohledávky činila pouhých 99 000 Kč.

Tabulka č. 2: Odpis pohledávky při postoupení v období následujícím po jejím zaučtování dle dosavadní praxe finanční správy

Kalkulace základu daně/rok	Pohledávka ze smluvní sankce [rok vzniku pohledávky]	Pohledávka ze smluvní sankce [rok postoupení pohledávky]
Hospodářský výsledek před zdaněním (ř. 10 DaP)	100 000 [výnos z titulu pohledávky]	1 000 [výnos z postoupení pohledávky] - 100 000 [náklady – hodnota odepsané pohledávky]
Položka snížující hospodářský výsledek		99 000 (ř. 40 DaP) [ztráta z prodeje dle § 24 odst. 2 písm. s) ZDP] 100 000 (ř. 30 DaP) [§ 23 odst. 3 písm. a) bod 6. ZDP]
Položka snížující hospodářský výsledek	- 100 000 (ř. 111 DaP) [neuhrazená smluvní sankce dle § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP]	
Dopad do základu daně	0	100 000

Výklad dotčených ustanovení finanční správou tak v konečném důsledku vedl k tomu, že by byl ve výše uvedeném příkladu postupitel povinen v roce postoupení zvýšit výsledek hospodaření o 199 000 Kč, tj., o částku vyšší, než byla samotná jmenovitá hodnota pohledávky.

5.2. Výklad provedený NSS

NSS setrval na svém názoru, že ZDP v případě pohledávek ze smluvních sankcí upřednostňuje skutečné příjmy před zaúčtovanými výnosy, tj. hotovostní princip. V případě zdanění pohledávek ze smluvních sankcí je tak nutné zohlednit skutečnost, že jejich úhrada je značně nejistá a ke zdanění by tak mělo docházet až při jejich úhradě, pokud k ní dojde.

S ohledem na výše uvedené NSS potvrdil, že zvýšení výsledku hospodaření podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 ZDP je vyloučeno v rozsahu, v jakém již byl výsledek hospodaření zvýšen podle bodu 2 téhož odstavce, tj. z titulu daňově neuznatelné ztráty z postoupení.

3. Závěr

V souladu s aktuální judikaturou NSS je tak postupitel v případě postoupení pohledávek ze smluvních sankcí, které byly v předchozích zdaňovacích obdobích položkami snižujícími výsledek hospodaření (tj. v situaci, kdy byly pohledávky postupovány až v některém z období následujícím po jejím vzniku), povinen výsledek hospodaření zvýšit pouze o částku odpovídající příjmu z postoupení pohledávek (1 000 Kč), což v součtu s daňově neuznatelnou ztrátou z titulu postoupení (99 000 Kč) dosáhne rozvahové hodnoty pohledávky (100 000 Kč).

Literatura

- [1] Velflová, M. (2018) „Pohledávky z titulu smluvních sankcí“ *Finanční, daňový a účetní bulletin*, roč. 2018, č. 2, s. 26.
- [2] Interpretace NÚR I 10 – Okamžik účtování o pohledávce z titulu příslušenství k pohledávce u věřitele, dostupné z www.nur.cz

Abstrakt

Príspevek se věnuje způsobu zdanění pohledávek ze smluvních sankcí v případě jejich postoupení v období následujícím po jejím vzniku dle aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud odmítl dosavadní praxi orgánů Finanční správy České republiky spočívající v nutnosti „dodanění“ celé jmenovité hodnoty postoupených pohledávek ze smluvních sankcí, bez ohledu na skutečný příjem z jejich postoupení.

Klíčová slova: Nejvyšší správní soud, Pohledávky ze smluvních sankcí, Postoupení, Daň z příjmů

Taxation of receivables from contractual sanctions in case of their assignment

Abstract

The article provides an interpretation of the Supreme Administrative Court of the method of taxation of receivables from contractual sanctions in case of their assignment in the period following its occurrence. The Supreme Administrative Court rejected the current practice of the Financial Administration of the Czech Republic consisting in the need to tax the entire nominal value of the assigned receivables from contractual sanctions, regardless of the actual income from their assignment.

Key words: Supreme Administrative Court, Receivables from contractual sanctions, Assignment of receivables, Income tax

JEL klasifikace: K34, H20, M41

Audit účetní závěrky v České republice[#]

Ing. Václav Černý, Ph.D.

Vysoká škola ekonomická, Fakulta financí a účetnictví,
katedra finančního účetnictví a auditingu
Nám. W. Churchilla 4, Praha 3, 130 67
cernyvac@vse.cz

1. Audit účetní závěrky v České republice

Historie auditingu sahá do dávné historie lidské civilizace (cca 3 500 let), novodobé začátky auditingu jako ucelené činnosti sahají do první poloviny devatenáctého století, v České republice je vznik auditingu jako řádné činnosti datován od roku 1993 (se vznikem České republiky). Komora auditorů jako profesní orgán zastřešující a řídicí činnost jednotlivých auditorů a upravující oblast auditu účetní závěrky byla založena v roce 1993 (<https://www.kacr.cz/o-komore-auditoru>).

Vzhledem k plánovanému rozsahu článku se zaměřím na statutárního auditora vykonávajícího auditorskou činnost vlastním jménem a na vlastní účet, nikoli na auditorskou společnost a audit individuální účetní závěrky společnosti, nikoli konsolidované účetní závěrky.

Legislativně je činnost auditorů upravena zákonem o auditorech č. 93/2009 Sb. odst. 2a), (dále jen ZoA). Podle tohoto zákona se rozumí „povinným auditem ověření účetní závěrky, zda podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví v souladu s právními předpisy a příslušným rámcem účetního výkaznictví, na jehož základě je účetní závěrka nebo konsolidovaná účetní závěrka sestavena, pokud takové ověření vyžaduje jiný právní předpis nebo přímo použitelný předpis Evropské unie“.

Auditorskou činností rozumí tento zákon provádění povinného auditu, přezkoumání hospodaření nebo jiného právního předpisu (např. podle zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí), pokud toto přezkoumání provádí auditor. Dále pak ověřování účetních záznamů, ověřování jiných ekonomických informací auditorem nebo provádění dalších činností auditorem, pokud tak stanoví jiný právní předpis nebo přímo použitelný předpis Evropské unie, nebo jiné ověřování účetní závěrky, jiných účetních záznamů nebo jejich částí prováděné auditorem.

Auditorskou činnost jsou oprávněni provádět podle zákona o auditorech pouze auditori zapsaní v seznamu auditorů u Komory auditorů ČR.

Auditorem se podle ZoA může stát fyzická osoba, která získala vysokoškolské vzdělání v bakalářském nebo magisterském studiu, je plně svéprávná, bezúhonná, absolvovala po dobu alespoň tří let odbornou praxi jako asistent auditora, nevykonává činnost, na kterou se vztahuje ustanovení paragrafu 23 ZoA (podnikání s výjimkou správy vlastního majetku, vědecké, pedagogické, literární činnosti, vedení účetnictví nebo provozování poradenské a

[#] Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory IP100040.

organizační činnosti, daňového poradenství, výkonu funkce insolvenčního správce, činnosti znalce, činnosti mediátora), složila auditorskou zkoušku, nemá evidovaný nedoplatek u orgánů Finanční správy České republiky a orgánů Celní správy České republiky, v oblasti sociálního a zdravotního pojištění, složila slib auditora.

Průběh auditorské zkoušky upravuje §8 ZoA, podle kterého se zkouška skládá z dílčích částí, je v českém jazyce a je písemná, úspěšně musí být složeny všechny její části. Zahrnuje oblasti znalostí ze všeobecné účetní teorie a zásad, právních předpisů a standardů vztahujících se k sestavení účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, mezinárodních účetních standardů (IFRS) a souvisejících interpretací, finanční analýzy, manažerského účetnictví, řízení rizik a vnitřní kontroly, provádění auditu a profesních znalostí, právních předpisů a profesních standardů vztahujících se k povinnému auditu (ISA), profesní etika a nezávislost. Kromě těchto požadavků se v rozsahu významném pro provádění auditorské činnosti dále zkouška zaměřuje na znalosti v oboru správa a řízení obchodních korporací, informačních a komunikačních systémů, podnikové ekonomiky a všeobecné a finanční ekonomie, matematiky, statistiky, základních zásad finančního řízení, a na obory práva se zaměřením na občanské a obchodní právo, finanční právo, insolvenční právo a pracovní právo a právo sociálního zabezpečení. Průběh zkoušek se řídí zkušebním řádem Komory. Kromě toho se auditori musí průběžně vzdělávat formou kontinuálního profesního vzdělávání v rozsahu maximálně 40 hodin ročně. Toto zahrnuje účast na školeních a seminářích, publikační činnost, lektorskou činnost. Auditori jednou ročně o průběžném kontinuálním vzdělávání zpracovávají písemné hlášení Komoře auditorů České republiky (KAČR).

Auditor při své činnosti musí dodržovat Etický kodex (vnitřní předpis KAČR), který mu stanoví základní podmínky dodržování zásady bezúhonnosti, nezávislosti, nestrannosti, odborné způsobilosti a náležitě péče.

Jedním ze základních požadavků na činnost auditora je zásada profesního skepticismu, obnášejícího kritické myšlení, všímavost a citlivost poukazující na možnost nesprávností způsobených chybou nebo dokonce podvodným jednáním a kritické posuzování důkazních informací a přezkumu odhadů zpracovaných účetní jednotkou, zejména pokud jde o oceňování reálnou hodnotou, změny hodnot aktiv a pasiv, tvorbu a použití rezerv a budoucí peněžní toky významné pro předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky.

Základním požadavkem kladeným na auditora je jeho nezávislost. Jako nezávislý nemůže být auditor na účetní jednotce pokud existuje jakýkoliv finanční nebo obchodní vztah s účetní jednotkou, pokud by docházelo ke kontrole vlastních služeb auditora, nebo pokud by existoval osobní zájem na výsledku povinného auditu. Auditor je povinen před přijetím zakázky prověřit, že splňuje požadavky nezávislosti, pokud by existovala rizika ohrožení této zásady musí přijmout opatření ke snížení tohoto rizika, případně zakázku odmítnout.

Statutární auditor vykonávající auditorskou činnost vlastním jménem a na vlastní účet zavede řídicí a kontrolní systém, který zahrnuje požadavky na zásady a postupy řízení, postupy pro zamezení vzniku možného střetu zájmů nebo ohrožení nezávislosti a nestrannosti auditora, řádné administrativní postupy a účetní postupy, systém řízení rizik včetně přijímání opatření s cílem jejich minimalizace, a systém vnitřní kontroly (zahrnuje pravidelnou kontrolu dodržování právních předpisů a povinností plynoucích z Etického kodexu, ISA a dalších předpisů).

Auditor je povinen zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, které nejsou veřejně známy a týkají se účetní jednotky, u které provádí audit, Auditor nesmí od účetní jednotky

přijmout odměnu za provedení povinného auditu, která by byla ovlivněna poskytováním jiné služby této účetní jednotce auditorem, vypočítaná podle předem daných určených pravidel v závislosti na výsledku povinného auditu nebo ovlivněna další skutečností, ohrožující nezávislost auditora.

Auditora u účetních jednotek, majících povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem určí nejvyšší orgán. Osoba, která je oprávněna právně jednat za účetní jednotku, může uzavřít smlouvu o povinném auditu pouze s auditorem určeným nejvyšším orgánem.

Při provádění auditorské činnosti auditor postupuje v souladu s auditorskými standardy upravenými právem Evropské unie a s auditorskými předpisy vydanými Komorou, které stanoví postupy auditora při provádění auditorské činnosti.

Základním zveřejňovaným výstupem statutárního auditora je Zpráva auditora, která obsahuje povinnou strukturu a povinné údaje. Tyto povinné údaje musí zpráva obsahovat jinak by mohla být následně zneplatněna příslušnými orgány. K těmto povinným údajům patří úvod, kde auditor uvede základní identifikační údaje auditované účetní jednotky, identifikaci účetní závěrky a období, za které byla závěrka zpracována a auditována. Dále ve zprávě auditor uvádí rozsah auditu včetně odkazu na auditorské standardy v souladu s kterými byl povinný audit proveden. Nejdůležitější částí Zprávy auditora je jeho výrok, který musí jasně vyjádřit stanovisko auditora, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví v souladu s předpisy a příslušným rámcem účetního výkaznictví, na jehož základě je účetní závěrka sestavena. Výrok auditora je buď bez výhrad, s výhradou, záporný, nebo je vyjádření výroku odmítnuto jestliže auditor není schopen se k účetní závěrce vyjádřit.

Dále ve zprávě auditor uvede popis všech skutečností, které nejsou obsaženy ve výroku a auditor je považuje za nezbytné uvést nebo na ně upozornit (zejména významné nejistoty s významným vlivem na předpoklad neomezeného trvání účetní jednotky).

Ve zprávě také auditor uvede, zda údaje obsažené ve výroční zprávě, které popisují skutečnosti, jež jsou též předmětem zobrazení v účetní závěrce jsou ve všech podstatných ohledech v souladu s předloženou účetní závěrkou. Tuto zprávu auditor projedná s vedením společnosti. Zpráva musí samozřejmě obsahovat i identifikaci auditora.

O průběhu auditorské činnosti vede auditor spis, který obsahuje informace podle auditorských standardů a dále záznamy a dokumenty podle nařízení Evropského parlamentu a Rad EU. Spis je auditor povinen uchovávat po dobu nejméně po dobu 10 let ode dne vypracování auditorské zprávy, přičemž spis musí být uzavřen nejpozději do 60 dnů ode dne následujícího po dni data vyhotovení zprávy auditora. Zákon upravuje okruh osob majících právo do spisu nahlížet, zejména kárná komise pro účely kárného řízení a členové kontrolního výboru pro účely kontroly kvality.

Kontroly kvality bývají auditoři v několika letých intervalech podrobeni. Kontroloři prověřují plnění povinností každého auditora (vykázání a splacení členských příspěvků, pevných i pohyblivých, splnění povinnosti být pojištěn proti rizikům plynoucím z činnosti auditora, předložení výkazu o splnění povinnosti kontinuálního profesního vzdělávání, seznam provedených auditů za kontrolované období, veškerou dokumentaci, zejména spis auditora).

Zákon také stanoví základní práva a povinnosti auditora. Kromě jiných povinností vymezených zákonem o auditorech je auditorovi stanovena povinnost dodržovat vnitřní předpisy Komory, nenařizovat změny a opravy údajů vykázaných účetní jednotkou, platit

povinný příspěvek na činnost Komory. Povinností účetní jednotky je poskytnout auditorovi potřebnou součinnost. Pokud by auditor zjistil při provádění auditu u účetní jednotky skutečnosti, svědčící o porušení jiných právních předpisů upravujících podmínky jejich činnosti a mající negativní vliv na její hospodaření, mohou ohrozit schopnost účetní jednotky trvat, je auditor povinen to oznámit příslušným orgánům.

Při provádění auditu musí auditor také prověřit Zprávu o vztazích mezi ovládanými a ovládajícími osobami, která se přikládá k výroční zprávě a prověřit, že se účetní jednotka zabývala vyhodnocením zásady neomezeného trvání podniku, nově také o případných rizicích vyplývajících z pandemie viru COVID 19 a zda pravdivě uvádí skutečného majitele v souladu se zákonem č 37/2021 Sb. o evidenci skutečných majitelů..

Auditorskou činnost zastřešuje profesní orgán – Komora auditorů České republiky. Vznikla v roce 1993. Zákon o auditorech ustanovuje orgány řídící činnost Komory auditorů. Těmito orgány jsou sněm, výkonný výbor a prezident Komory auditorů, dozorcí komise a kárná komise.

2. Závěr

Audit je relativně spolehlivým nástrojem ověření účetních závěrek společností včetně auditovaných výročních zpráv, jejichž součástí je ověřená účetní závěrka i Zpráva o vztazích. Samozřejmě není a ani nemůže být statutární audit 100% potvrzením správnosti účetní závěrky, neboť auditor pracuje s významností; auditovaná účetní závěrka by proto neměla obsahovat významnou nesprávnost.

Článek si kladl za cíl podat stručný přehled o činnosti statutárních auditorů a o vybraných ustanoveních zákona upravujícího činnost auditorů s ohledem na okruh čtenářů, kterými jsou především středoškolské pedagogové v oblasti účetnictví.

Literatura

[1] <https://www.kacr.cz/o-komore-auditoru>

[2] 93/2009 Sb. zákon ze dne 26. března 2009 o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech dle <https://www.kacr.cz/file/6524/zoa-527-2020.pdf>)

Abstrakt

Příspěvek přináší stručné pojednání o auditu a auditorské činnosti v České republice. Zaměřuje se na audit účetních závěrek, zejména na činnost statutárních auditorů při auditech individuálních účetních závěrek (nikoli konsolidovaných). Článek přináší stručný přehled o jednotlivých ustanoveních zákona o auditorech.

Klíčová slova:

Audit, účetní závěrka, statutární auditor, Komora auditorů České republiky

Audit in the Czech Republic

Abstract

The paper presents a brief discussion of audit and audit activities in the Czech Republic. It focuses on the audit of financial statements, in particular the activities of statutory auditors in audits of individual (not consolidated) financial statements. The article provides a brief overview of the individual provisions of the Act on Auditors.

Key words:

Audit, Financial statements, Statutory auditor, Chamber of Auditors of the Czech Republic

JEL klasifikace: M41