

meritum

Účetnictví podnikatelů 2018



Wolters Kluwer

15. vydání

meritum

Účetnictví podnikatelů 2018

Výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2018

Vzor citace: *Meritum Účetnictví podnikatelů 2018.*
Praha : Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 544

Odpovědná redaktorka: Zlata Švédová

Autorský kolektiv (v abecedním pořadí):

RNDr. Ivan Brychta	díl 14
Ing. Miroslav Bulla	díly 3, 4, 18, 22
Ing. Mgr. Tereza Krupová, Ph.D.	díl 2
Ing. Ivana Kuchařová, Ph.D.	díly 16, 21, 23
Ing. Ivana Pilařová	díly 1, 11, 12, 19, 20
Ing. Yveta Pšenková, Ph.D.	díl 15
prof. Ing. Jiří Strouhal, Ph.D.	díly 5, 6, 7, 8, 9, 10, 13, 17, 24

Upozornění

Všechna práva vyhrazena. Žádná část tohoto díla nesmí být reprodukována nebo kopírována v jakékoliv formě, bez předchozího souhlasu nakladatele. Dílo nebo jeho části nelze přetisknout, ani jinak užít, včetně užití v elektronické podobě. Chráněno je textové uspořádání i grafická úprava a zapovídá se i jejich napodobování. Právo na ochranu před nekalou soutěží zůstává nedotčeno.



Wolters Kluwer ČR, a. s.
U nákladového nádraží 10
130 00 Praha 3
tel.: 246 040 400, fax: 246 040 401
www.wolterskluwer.cz
e-mail: obchod@wolterskluwer.cz

© Wolters Kluwer ČR, 2018
ISBN 978-80-7552-989-3 (brožovaná)
ISBN 978-80-7552-990-9 (pdf)
15. vydání
Sazba Grafima, www.grafima.cz
Tisk Sowa Sp. z o.o., ul. Raszyńska 13,
05-500 Piaseczno, Poland

Obsah této publikace naleznete také v ASPI.



E-kniha je dostupná na www.wolterskluwer.cz/obchod

Obsah

Předmluva	XI
Přehled zkratk	XII

DÍL 1	Úvod do účetnictví – účetní jednotky a principy vedení účetnictví
KAPITOLA 1	Účetní jednotky a účetní období 1
	1.1 Účetní jednotky 1
	1.2 Kategorizace účetních jednotek 2
	1.3 Účetní období 3
KAPITOLA 2	Vedení účetnictví a zahajovací rozvaha 5
	2.1 Základní předpoklady a povinnosti pro vedení účetnictví 5
	2.2 Rozsah vedení účetnictví 6
	2.3 Použití mezinárodních účetních standardů 7
	2.4 Zahajovací rozvaha 7
KAPITOLA 3	Znovuzavedení jednoduchého účetnictví 8
	3.1 Účetní jednotky vedoucí jednoduché účetnictví 8
	3.2 Rozsah, zásady vedení a předmět jednoduchého účetnictví 9
KAPITOLA 4	Účetní záznamy, účetní knihy, účetní předpisy 10
	4.1 Účetní záznamy, účetní doklady a účetní knihy 10
	4.2 Předpisy upravující účetnictví 12

DÍL 2	Nový občanský zákoník – hlavní změny a jejich dopady do účetnictví
KAPITOLA 1	Východiska a dopady NOZ na právní předpisy 15
KAPITOLA 2	Systematika NOZ 18
KAPITOLA 3	Změny a novinky NOZ 19
	3.1 Věc 21
	3.2 Správa cizího majetku 24
	3.3 Závazkové právo 25
	3.4 Přechod smluv na NOZ 26
KAPITOLA 4	Novely NOZ 27
KAPITOLA 5	Zákon o registru smluv 29

DÍL 3	Dlouhodobý majetek
KAPITOLA 1	Obecné vymezení dlouhodobého majetku 35
	1.1 Vnitřní účetní směrnice 36
	1.2 Účtový rozvrh 37
KAPITOLA 2	Oceňování dlouhodobého majetku 38
	2.1 Oceňování při pořízení 38
	2.2 Odpisy 42
	2.3 Opravné položky 43
	2.4 Rezervy 44
KAPITOLA 3	Účtování o dlouhodobém majetku 45
KAPITOLA 4	Dlouhodobý nehmotný majetek 50
KAPITOLA 5	Dlouhodobý hmotný majetek 54
	5.1 Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný 54
	5.2 Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný 59

KAPITOLA 6	Technické zhodnocení dlouhodobého majetku	61
KAPITOLA 7	Dlouhodobý finanční majetek	63
KAPITOLA 8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek	66
KAPITOLA 9	Inventarizace dlouhodobého majetku	67

DÍL 4	Zásoby	
KAPITOLA 1	Obecné principy zásob	71
KAPITOLA 2	Oceňování zásob	74
KAPITOLA 3	Opravné položky	78
KAPITOLA 4	Materiál	81
KAPITOLA 5	Zásoby vlastní činnosti	86
KAPITOLA 6	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	89
KAPITOLA 7	Zboží	90
KAPITOLA 8	Poskytnuté zálohy na zásoby	93
KAPITOLA 9	Inventarizace zásob	95

DÍL 5	Peněžní prostředky v pokladně	
KAPITOLA 1	Obecná pravidla	99
KAPITOLA 2	Peníze v hotovosti a peníze na cestě	99
KAPITOLA 3	Ceniny	102

DÍL 6	Účetní operace ve vztahu k bance	
KAPITOLA 1	Obecná pravidla	105
KAPITOLA 2	Účty peněžních prostředků	105
KAPITOLA 3	Úvěry	106

DÍL 7	Účetní operace vyjádřené v cizí měně	
KAPITOLA 1	Obecná pravidla	111
KAPITOLA 2	Kursově rozdíly	112

DÍL 8	Pohledávky	
KAPITOLA 1	Obecné principy pohledávek	115
KAPITOLA 2	Pohledávky z obchodního styku	117
	2.1 Pohledávky za odběrateli	117
	2.2 Poskytnuté provozní zálohy	120
	2.3 Pohledávky z titulu reklamací	121
KAPITOLA 3	Pohledávky za společníky	122
	3.1 Pohledávky za společníky obchodní korporace	122
	3.2 Pohledávky za společníky sdruženými ve společnosti	124
KAPITOLA 4	Ostatní pohledávky	124
KAPITOLA 5	Rizikové a nedobytné pohledávky	125
	5.1 Metoda přímého odpisu	125
	5.2 Metoda odhadu	126
	5.3 Opravné položky tvořené v souladu se ZoR	126

DÍL 9	Dluhy	
KAPITOLA 1	Obecné principy dluhů	129
KAPITOLA 2	Závazky z obchodního styku	131
	2.1 Závazky vůči dodavatelům	131
	2.2 Přijaté zálohy a závdavky	135
KAPITOLA 3	Závazky vůči zaměstnancům	137
KAPITOLA 4	Závazky vůči státu	140
KAPITOLA 5	Závazky ke společníkům	141
	5.1 Závazky ke společníkům obchodní korporace	141
	5.2 Závazky ke společníkům sdruženým ve společnosti	143
KAPITOLA 6	Dlouhodobé závazky	144
KAPITOLA 7	Ostatní závazky	145
DÍL 10	Oceňování	
KAPITOLA 1	Obecné principy oceňování	147
KAPITOLA 2	Ocenění při pořízení majetku a dluhů	148
KAPITOLA 3	Oceňování k rozvahovému dni	150
	3.1 Přecenění na reálnou hodnotu	150
	3.2 Ostatní alternativy	150
KAPITOLA 4	Vedlejší pořizovací náklady	151
KAPITOLA 5	Oceňovací rozdíly při uplatnění reálné hodnoty	153
KAPITOLA 6	Kursově rozdíly u cenných papírů a podílů	154
KAPITOLA 7	Techniky ocenění úbytku zásob	154
DÍL 11	Opravné položky	
KAPITOLA 1	Opravné položky k majetku	157
	1.1 Obecná ustanovení opravných položek	157
	1.2 Tvorba a použití opravných položek	158
	1.3 Opravné položky k různým typům majetku	158
	1.3.1 Opravné položky k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku	158
	1.3.2 Opravné položky k zásobám	160
	1.3.3 Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku	161
	1.3.4 Opravné položky k pohledávkám	162
KAPITOLA 2	Zákonné opravné položky	164
DÍL 12	Časové rozlišení	
KAPITOLA 1	Zásady časového rozlišení nákladů a výnosů	169
KAPITOLA 2	Náklady příštích období	172
KAPITOLA 3	Komplexní náklady příštích období	176
KAPITOLA 4	Výdaje příštích období	178
KAPITOLA 5	Výnosy příštích období	180
KAPITOLA 6	Příjmy příštích období	182
KAPITOLA 7	Dohadné položky aktivní	183
KAPITOLA 8	Dohadné položky pasivní	186
	8.1 Dohadné položky v cizí měně	188
KAPITOLA 9	Následné opravy chybného účtování nákladů a výnosů	189
KAPITOLA 10	Interpretace NÚR I-29 – oprava účetních chyb a změna účetních odhadů	192

DÍL 13		Cenné papíry, podíly a deriváty
KAPITOLA 1	Obecné principy cenných papírů, podílů a derivátů	195
KAPITOLA 2	Akcie a podíly	197
KAPITOLA 3	Dluhopisy	202
KAPITOLA 4	Směnky	206
KAPITOLA 5	Deriváty	209
	5.1 Pevné termínované operace	210
	5.1.1 Forwardy	210
	5.1.2 Swapy	213
	5.2 Opční kontrakty	213
	5.3 Zajišťovací účetnictví	214
DÍL 14		Zúčtování se zaměstnanci
KAPITOLA 1	Mzdy	219
	1.1 Mzda z pohledu zdanitelného příjmu zaměstnance	220
	1.2 Odvody z mezd	222
	1.2.1 Odvody z mezd – daně	223
	1.2.2 Odvody z mezd – zdravotní a sociální pojištění	226
	1.3 Výpočet a účtování mzdy	227
	1.4 Mzdová dokumentace zaměstnavatele	231
	1.5 Náhrada mzdy při dočasné pracovní neschopnosti či karanténě	232
	1.6 Pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu či nemoci z povolání („úrazové“ pojištění)	233
KAPITOLA 2	Pracovní cesty	234
	2.1 Úkony před vysláním zaměstnance na pracovní cestu	234
	2.1.1 Způsob dopravy	236
	2.1.2 Předpokládaná doba pracovní cesty	237
	2.1.3 Zálohy na ostatní výdaje	238
	2.1.4 Sazby stravného	238
	2.1.5 Ostatní ujednání	240
	2.2 Povinnosti zaměstnance při průběhu pracovní cesty	241
	2.3 Vyúčtování nároku na cestovní náhradu po návratu	242
DÍL 15		Daně a dotace
KAPITOLA 1	Daně	247
	1.1 Obecné principy daní	247
	1.2 Daň z příjmů	248
	1.2.1 Daň z příjmů splatná	248
	1.2.2 Daň z příjmů odložená	253
	1.2.3 Ostatní přímé daně	254
	1.3 Daň z nemovitých věcí	257
	1.4 Daň silniční	260
	1.5 Daň z nabytí nemovitých věcí	262
	1.6 Daň z hazardních her	264
	1.7 Daň z přidané hodnoty	265
	1.8 Spotřební daně	281
	1.9 Energetické daně	282
KAPITOLA 2	Dotace	283

DÍL 16 Leasing	
KAPITOLA 1	Obecné principy leasingu 285
KAPITOLA 2	Druhy leasingu a jejich srovnání 285
	2.1 Operativní leasing 285
	2.2 Finanční leasing 286
	2.3 Zpětný leasing 288
	2.4 Výhody a nevýhody finančního leasingu 289
KAPITOLA 3	Leasingová smlouva 290
	3.1 Leasingová smlouva a její náležitosti 290
	3.2 Předčasné ukončení leasingové smlouvy 292
KAPITOLA 4	Daňová problematika leasingu 294
	4.1 Leasing a daň z příjmů 294
	4.2 Leasing a DPH 299
KAPITOLA 5	Účetní problematika leasingu 300
DÍL 17 Základní kapitál, fondy	
KAPITOLA 1	Obecné principy základního kapitálu a fondů 309
KAPITOLA 2	Právní formy podnikání 311
	2.1 Akciová společnost 311
	2.2 Společnost s ručením omezeným 312
	2.3 Veřejná obchodní společnost 312
	2.4 Komanditní společnost 313
	2.5 Družstvo 314
	2.6 Další formy obchodních společností v souvislosti se členstvím v EU 314
KAPITOLA 3	Základní kapitál a jeho změny 315
	3.1 Úpis a splácení kapitálu 315
	3.2 Zvýšení kapitálu v různých formách účetní jednotky 316
	3.3 Snížení základního kapitálu v různých formách účetní jednotky 322
KAPITOLA 4	Kapitálové fondy 325
	4.1 Ážio 325
	4.2 Ostatní kapitálové fondy 326
	4.3 Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků 327
	4.4 Oceňovací rozdíly při přeměnách obchodních korporací 328
	4.5 Rozdíly z přeměn obchodních korporací 329
	4.6 Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací 329
KAPITOLA 5	Fondy ze zisku, převedené výsledky hospodaření 329
	5.1 Fondy ze zisku 330
	5.2 Výsledky hospodaření minulých let 331
KAPITOLA 6	Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení 332
KAPITOLA 7	Časté chyby při účtování o základním kapitálu a fondech 335
DÍL 18 Rezervy	
KAPITOLA 1	Obecné principy rezerv 337
KAPITOLA 2	Účtování o rezervách, zachycení rezerv ve výkazech 339
KAPITOLA 3	Rezervy podle zvláštních právních předpisů (zákonné rezervy) . 340
	3.1 Rezerva na opravy hmotného majetku 342
	3.2 Bankovní rezervy 346
	3.3 Rezervy v pojišťovnictví 346

	3.4	Rezerva na pěstební činnost	347
	3.5	Ostatní rezervy tvořené na základě ZoR	347
	3.6	Rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů uvedených na trh do dne 1. 1. 2013	348
KAPITOLA 4		Rezervy tvořené na základě účetních předpisů (účetní rezervy) .	349
	4.1	Rezerva na rizika a ztráty	349
	4.2	Rezerva na daň z příjmů	350
	4.3	Rezerva na důchody a podobné závazky	351
	4.4	Rezerva na restrukturalizaci	352
	4.5	Ostatní rezervy neuvedené v zákoně o účetnictví	353
KAPITOLA 5		Časté chyby při tvorbě a účtování rezerv	353
	DÍL 19	Odložená daňová povinnost	
KAPITOLA 1		Obecné principy odložené daňové povinnosti	355
KAPITOLA 2		Výpočet odložené daně.	355
KAPITOLA 3		Interpretace Národní účetní rady českých účetních předpisů. ...	364
	DÍL 20	Účetní odpisy	
KAPITOLA 1		Účetní odpisy majetku.	369
	1.1	Obecná ustanovení účetních odpisů	369
	1.2	Účetní jednotky a odpisované předměty	369
	1.3	Průběh odpisování	377
	1.4	Účtování odpisů	384
KAPITOLA 2		Odpisy pohledávek	385
	DÍL 21	Tržby	
KAPITOLA 1		Obecné principy tržeb	389
KAPITOLA 2		Tržby za vlastní výrobky.	391
KAPITOLA 3		Tržby z prodeje služeb.	392
KAPITOLA 4		Tržby za zboží.	394
	4.1	Prodej zboží s přijatou zálohou.	394
	4.2	Prodej zboží do jiného členského státu EU.	396
	4.3	Reklamace zboží.	397
	4.4	Skonta a bonusy.	400
	4.5	Ostatní druhy tržeb.	404
	DÍL 22	Náklady	
KAPITOLA 1		Obecné principy nákladů	409
KAPITOLA 2		Náklady v účetnictví.	410
	2.1	Zachycení nákladů ve výkazech	410
	2.2	Vnitřní účetní směrnice, účtový rozvrh	411
	2.3	Základní postupy při účtování nákladů	412
KAPITOLA 3		Základní účetní zásady týkající se nákladů.	413
KAPITOLA 4		Náklady v provozní oblasti	418
	4.1	Účtové skupiny provozních nákladů.	418
	4.2	Účtová skupina 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	421
	4.3	Manka a škody	423
	4.4	Další příklady účtování nákladů	426
KAPITOLA 5		Náklady ve finanční oblasti.	429

KAPITOLA 6	Daňové a nedaňové náklady, daň z příjmů	432
	6.1 Daňové a nedaňové náklady	432
	6.2 Náklady na daň z příjmů – splatná a odložená daň	432
KAPITOLA 7	Časté chyby při účtování nákladů	434

DÍL 23	Výnosy	
KAPITOLA 1	Obecné principy výnosů	439
KAPITOLA 2	Účtová skupina 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží	444
KAPITOLA 3	Účtová skupina 64 – Jiné provozní výnosy	446
KAPITOLA 4	Účtová skupina 66 – Finanční výnosy	456
KAPITOLA 5	Účtová skupina 69 – Převodové účty	465

DÍL 24	Účetní závěrka	
KAPITOLA 1	Obecná ustanovení účetní závěrky	467
KAPITOLA 2	Účetní závěrka	468
	2.1 Řádná účetní závěrka	468
	2.2 Mimořádná účetní závěrka	468
	2.3 Mezitímní účetní závěrka	469
	2.4 Povinný obsah účetní závěrky	469
KAPITOLA 3	Inventarizace	470
	3.1 Druhy inventur	470
	3.2 Provádění inventarizace jednotlivých položek rozvahy a práce na účetní závěrce	471
	3.2.1 Stálá aktiva	471
	3.2.2 Zásoby	473
	3.2.3 Pohledávky	473
	3.2.4 Finanční majetek	474
	3.2.5 Dluhy, úvěry	474
	3.2.6 Rezervy	475
	3.2.7 Ostatní aktiva a pasiva	475
	3.2.8 Náklady a výnosy	475
KAPITOLA 4	Uzavření účetních knih	476
KAPITOLA 5	Výkazy, příloha a přehledy	477
	5.1 Rozvaha a Výkaz zisku a ztráty	477
	5.2 Příloha v účetní závěrce	477
	5.3 Přehled o peněžních tocích (cash-flow)	478
	5.4 Přehled o změnách vlastního kapitálu	480
	5.5 Výroční zpráva	481
KAPITOLA 6	Účetní závěrka a mezinárodní účetní standardy účetního výkaznictví (IFRS)	491
	6.1 Rozdíly v oceňování dle českých předpisů a dle IFRS	491
	6.1.1 Nehmotný majetek	491
	6.1.2 Hmotný majetek	492
	6.1.3 Zásoby	493
	6.1.4 Finanční nástroje	493
	6.1.5 Rezervy	493
KAPITOLA 7	Ověření účetní závěrky auditorem	494
	7.1 Obecné principy ověření účetní závěrky auditorem	494
	7.2 Testování rozvahových a výsledkových položek	495
	7.3 Zpráva auditora	498

KAPITOLA 8	Rozbor hospodaření účetní jednotky	501
8.1	Horizontální a vertikální analýza	502
8.2	Poměrové ukazatele	503
8.2.1	Ukazatele rentability	503
8.2.2	Ukazatele likvidity	504
8.2.3	Ukazatele aktivity	504
8.2.4	Ukazatele zadluženosti	505
8.2.5	Využití českých účetních výkazů pro potřeby finanční analýzy	506
8.3	Ekonomická přidaná hodnota	507
Příloha – Typový účtový rozvrh		511
Věcný rejstřík		519

Účetnictví podnikatelů 2018

meritum Účetnictví podnikatelů 2018 je koncipováno jako praktická každodenní pomůcka pro účetní a pro všechny, kteří se chtějí v oblasti účetnictví orientovat. Publikace je rozdělena do 24 dílů a obsahuje srozumitelný výklad všech účetních oblastí, které se v praxi při vedení účetnictví běžně vyskytují, a to ve znění předpisů pro rok 2018.

Výklad je zpracován jednoduše, přehledně a je doplněn názornými příklady pro snadné pochopení problematiky.

meritum obsahuje všechny důležité informace nezbytné pro správné vedení účetnictví.

Výhodou **meritum** je **přehledná a praktická struktura textů**, které odpovídá i **grafické odlišení** jeho jednotlivých částí.

Pro případné **vyhledání právní úpravy** vysvětlovaného problému jsou v textech uváděny na okraji stran, příp. v závorkách v textu, konkrétní odkazy (např. [§ 5 odst. 1 ZÚ]). Ke snadné orientaci v textu a práci s ním přispívá také *Přehled zkratk*.

Věříme, že oceníte přehlednost a srozumitelnost výkladu a že vám **meritum** Účetnictví podnikatelů 2018 poskytne řešení vašich každodenních problémů. Uvítáme jakékoli vaše podněty či připomínky k obsahu i formě výkladu.

Redakce **meritum** Účetnictví podnikatelů

Přehled zkratk

Zkratky užitých právních předpisů

Zkratka	Název předpisu	Číslo předpisu
CUS	Český(é) účetní standard(y)	České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
DŘ	Daňový řád	Zákon č. 280/2009 Sb.
IAS	Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards)	
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)	
INZ	Zákon o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon)	Zákon č. 182/2006 Sb.
NOZ	Nový občanský zákoník	Zákon č. 89/2012 Sb.
OBZ	Obchodní zákoník	Zákon č. 513/1991 Sb.
OZ	Občanský zákoník	Zákon č. 40/1964 Sb.
VPU	Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v podvojném účetnictví	Vyhláška č. 500/2002 Sb.
ZCP	Zákon o cenných papírech	Zákon č. 591/1992 Sb.
ZDNNV	Zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí	Zákon č. 340/2013 Sb.
ZDNV	Zákon o dani z nemovitých věcí	Zákon č. 338/1992 Sb.
ZDP	Zákon o daních z příjmů	Zákon č. 586/1992 Sb.
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty	Zákon č. 235/2004 Sb.
ZDS	Zákon o dani silniční	Zákon č. 16/1993 Sb.
ZDuP	Zákon o důchodovém pojištění	Zákon č. 155/1995 Sb.
ZDuS	Zákon o důchodovém spoření	Zákon č. 458/2011 Sb.
ZNP	Zákon o nemocenském pojištění	Zákon č. 187/2006 Sb.
ZoA	Zákon o auditorech	Zákon č. 93/2009 Sb.
ZOK	Zákon o obchodních korporacích	Zákon č. 90/2012 Sb.
ZOPSZ	Zákon o organizaci a provádění sociálního zabezpečení	Zákon č. 582/1991 Sb.
ZoR	Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů	Zákon č. 593/1992 Sb.
ZP	Zákoník práce	Zákon č. 262/2006 Sb.
ZPDuS	Zákon o pojistném na důchodové spoření	Zákon č. 397/2012 Sb.
ZPOSD	Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev	Zákon č. 125/2008 Sb.
ZPSZ	Zákon o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti	Zákon č. 589/1992 Sb.

Zkratka	Název předpisu	Číslo předpisu
ZPZP	Zákon o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění	Zákon č. 592/1992 Sb.
ZSD	Zákon o spotřebních daních	Zákon č. 353/2003 Sb.
ZSVR	Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů	Zákon č. 261/2007 Sb.
ZÚ	Zákon o účetnictví	Zákon č. 563/1991 Sb.
ZVZP	Zákon o veřejném zdravotním pojištění	Zákon č. 48/1997 Sb.
ŽZ	Živnostenský zákon	Zákon č. 455/1991 Sb.

Ostatní zkratky

Zkratka	Pojem
CP	cenný papír
CZK	česká koruna
ČNB	Česká národní banka
ČSÚ	Český statistický úřad
D	Dal
DFM	dlouhodobý finanční majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DIČ	daňové identifikační číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
EUR	euro
GW	goodwill
IČO	identifikační číslo
IF	investiční fond
KAČR	Komora auditorů ČR
MD	Má dát
MF	Ministerstvo financí
MPSV	Ministerstvo práce a sociálních věcí
N	náklady
NV	nedokončená výroba
OP	opravné položky
OR	oceňovací rozdíl
PC	pořizovací cena
PF	podílový fond
PL	podílový list
pol.	položka
PS	počáteční stav
PZ	počáteční zůstatek

PŘEHLED ZKRATEK

Zkratka	Pojem
RUZ	řádná účetní závěrka
Sb.	Sbírka zákonů
SP	sociální pojištění
t	tuna
UZ	účetní závěrka
V	výnosy
VH	výsledek hospodaření
VK	vlastní kapitál
ZC	zůstatková cena
ZK	základní kapitál
ZP	zdravotní pojištění
ZVČ	zásoby vlastní činnosti

DÍL 1

Úvod do účetnictví – účetní jednotky a principy vedení účetnictví

KAPITOLA 1

Účetní jednotky a účetní období

1.1 Účetní jednotky

Účetními jednotkami, na které se vztahuje ZÚ, se rozumí:

§ 1 odst. 2 ZÚ

Právnícké osoby

Právnícké osoby, které mají sídlo na území České republiky.

§ 20 NOZ

Právnícká osoba je definována jako organizovaný útvar, kterému zákon přiznává právní osobnost. NOZ stanoví jednotlivé právní formy právníckých osob (korporace, fundace, ústavy). Právníckou osobou jsou i zájmová sdružení právníckých osob a obecně prospěšné společnosti, které NOZ již nedefinuje, existují však na základě již zrušených právních předpisů, a to s oporou přechodných ustanovení NOZ.

Zahraniční právnícké osoby a zahraniční jednotky

Jedná se o takové právnícké osoby, které jsou podle právního řádu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny, účetní jednotkou nebo jsou povinny vést účetnictví, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů.

Organizační složky státu

Organizační složky státu vznikají podle veřejnoprávních předpisů. Jedná se například o ministerstva, soudy, státní zastupitelství, NKÚ, Kancelář Poslanecké sněmovny, Kancelář Senátu, Akademie věd České republiky, Úřad pro ochranu osobních údajů a další.

Fyzické osoby

Fyzické osoby se stávají účetní jednotkou z těchto důvodů:

- a) fyzické osoby jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,

- b) fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle § 4a ZDPH, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč. Účetní jednotkou jsou pak od prvního dne kalendářního roku,
- c) ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí, přičemž se ani nemusí jednat o podnikatele, ale například i o pronajímatele,
- d) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou společníky sdruženými ve společnosti, pokud alespoň jeden ze společníků sdružených v této společnosti je účetní jednotkou,
- e) ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis.

Účetní jednotky bez právní subjektivity

Novinkou jsou účetní jednotky, které samy o sobě nejsou právními osobami, zákon jim nepřiznává právní osobnost. Jedná se o:

§ 1448 a násl. NOZ

- a) svěřenské fondy,
- b) fondy obhospodařované penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření a podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,
- c) investiční fondy bez právní osobnosti podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy.

Účetní jednotkou je i takový subjekt, kterému povinnost sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní právní předpis nebo které jsou účetní jednotkou podle zvláštního právního předpisu.

1.2 Kategorizace účetních jednotek

ZÚ s účinností od 1. 1. 2016 zavádí kategorizaci účetních jednotek. Kromě již v minulosti existující kategorie „vybrané účetní jednotky“ přibyla kategorie „subjektů veřejného zájmu“, která byla dříve definována pouze ZoA. Novinkou je pak **kategorizace účetních jednotek**, která veškeré účetní jednotky rozděluje do čtyř kategorií podle tří kritérií zjišťovaných z účetní závěrky.

§ 1 odst. 3 a 4 ZÚ

Vybraná účetní jednotka

Od roku 2010 jsou některé účetní jednotky povinny podávat Ministerstvu financí informace potřebné pro vedení centrální informační soustavy státu a účetních výkazů za stát. Těmito účetními jednotkami jsou organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond České republiky, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny.

§ 1a ZÚ

Subjekty veřejného zájmu

Subjekty veřejného zájmu jsou definovány jako banky nebo spořitelny a úvěrní družstva, pojišťovny nebo zajišťovny, penzijní společnosti, zdravotní pojišťovny a emitenti investičních CP přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu (definovaní v § 19a

odst. 1 ZÚ). Do nabytí účinnosti novely byly subjekty veřejného zájmu definovány ZoA. Rozdíl mezi definicemi je v tom, že ZoA označoval za subjekt veřejného zájmu také jednotku, jejíž průměrný přepočtený stav zaměstnanců převýšil 4 000, což ZÚ nepřevzal.

Kategorizace účetních jednotek

§ 1b ZÚ

Účetní jednotky jsou zákonem rozděleny do 4 skupin – kategorií podle toho, zda převýší alespoň dvě ze tří kritérií, kterými jsou:

- (1) aktiva celkem, jimiž se rozumí aktiva netto. Tato definice aktiv pak platí pro celý ZÚ (například pro § 20 či 37 ZÚ),
- (2) roční úhrn čistého obrátu přepočtený na celé účetní období, pokud je toto kratší než 12 měsíců (celkový obrat dělený skutečným počtem měsíců účetního období a vynásobený 12). Ve Výkazu zisku a ztráty je nově hodnota obrátu vyjádřena na samostatném (posledním) řádku výkazu,
- (3) průměrný počet zaměstnanců během účetního období.

Účetní jednotka	(1)	(2)	(3)
Mikro	9 mil. Kč včetně	18 mil. Kč včetně	10 včetně
Malá	9–100 mil. Kč včetně	18–200 mil. Kč včetně	10–50 včetně
Střední	100–500 mil. Kč včetně	200–1 000 mil. Kč včetně	50–250 včetně
Velká	nad alespoň dvěma kritérii střední jednotky		

Mezi velké jednotky patří také subjekty veřejného zájmu a vybrané účetní jednotky.

Způsob zařazení a hodnocení kritérií

§ 1e ZÚ

Účetní jednotky se do uvedených kategorií zařadily poprvé pro zdaňovací období 2016, a to podle výsledků předcházejícího účetního období (roku 2015). Nové účetní jednotky se zařadí do kategorie podle kritérií, u nichž lze předpokládat jejich dosažení. Pokud ve dvou po sobě následujících rozvahových dnech řádných účetních závěrek účetní jednotka překročí (nebo naopak přestane překračovat) dvě hraniční hodnoty, změní svoji kategorii od následujícího účetního období. První možnost změny kategorie tedy nastane k 1. 1. 2018. Z uvedeného je zřejmé, že všechny účetní jednotky si pro účetní období roku 2017 podrží svoji kategorii, do které spadaly v uplynulém zdaňovacím období roku 2016.

Pokud nedojde ke změně kategorie podle výše uvedeného k 1. 1. 2018 podle výsledků roku 2016 a 2017, další možností pro změnu je rok 2019 a to na základě výsledků roku 2017 a 2018 a tak dále i v dalších účetních obdobích.

1.3 Účetní období

Účetní jednotky vedou účetnictví za účetní období. Definici a druhy účetních období stanoví § 3 ZÚ.

§ 3 ZÚ

Rozeznáváme tyto základní **druhy účetních období**:

- a) Kalendářní rok.
- b) Hospodářský rok – je účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden.

- c) Přechodové období mezi kalendářním a hospodářským rokem, případně mezi dvěma hospodářskými roky. Toto období pak může být kratší i delší než 12 měsíců, přičemž v obou případech se jedná o účetní období.
- d) Účetní období související s přeměnami obchodních korporací s výjimkou změny právní formy a příhraničního přemístění sídla. Účetní období začíná rozhodným dnem a končí posledním dnem účetního období, ve kterém byl proveden zápis uvedených skutečností do obchodního rejstříku, jde-li o nástupnickou účetní jednotku, o účetní jednotku rozdělovanou odstěpením nebo o přejímajícího společníka v případě převodu jmění na společníka. U zúčastněných účetních jednotek končí účetní období dnem předcházejícím rozhodnému dni podle zvláštního právního předpisu.
- e) Účetní období delší než 12 měsíců – toto období je možné zvolit jen v těchto případech:
 - při vzniku účetní jednotky v období 3 měsíců před koncem kalendářního roku,
 - při zániku účetní jednotky v období 3 měsíců po skončení kalendářního roku nebo hospodářského roku,
 - případně-li rozhodný den u nástupnické účetní jednotky, u účetní jednotky rozdělované odstěpením nebo u přejímajícího společníka v případě převodu jmění na společníka do období 3 měsíců před skončením kalendářního nebo hospodářského roku a dojde-li v tomto období zároveň k zápisu přeměny obchodní korporace do obchodního rejstříku.

Způsob přechodu na hospodářský rok

§ 3 odst. 5 ZÚ

Účetní jednotky mohou uplatnit hospodářský rok pouze po oznámení záměru změny účetního období místně příslušnému správci daně z příjmů nejméně 3 měsíce před plánovanou změnou účetního období nebo před koncem běžného účetního období, a to podle toho, který z termínů nastává dříve, jinak účetní období zůstává nezměněno. Toto však neplatí pro organizační složku státu a územní samosprávný celek.

§ 3 odst. 6 ZÚ

Hospodářský rok je možné uplatnit i **při vzniku účetní jednotky**, a to za předpokladu, že tento úmysl účetní jednotka správci daně oznámí do 30 dnů od svého vzniku, v případě přeměny pak do 30 dnů ode dne zápisu přeměny obchodní korporace do obchodního rejstříku.

KAPITOLA 2

Vedení účetnictví a zahajovací rozvaha

2.1 Základní předpoklady a povinnosti pro vedení účetnictví

Předmět účetnictví

§ 2 ZÚ

Novinkou je rozdělení definice předmětu účetnictví pro účetní jednotky vedoucí podvojně a jednoduché účetnictví. Účetní jednotky, které vedou účetnictví v plném, nebo ve zjednodušeném rozsahu, účtují podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. Předmětem jednoduchého účetnictví jsou výdaje a příjmy, majetek a závazky.

Základními předpoklady pro vedení účetnictví je:

- **akruální princip**, čímž se rozumí účtování podvojnými zápisy do období, kdy dochází k uskutečnění účetního případu, bez ohledu na to, kdy dochází ke změně stavu nebo struktury aktiv či pasiv, § 3 odst. 1 ZÚ
- předpoklad **nepřetržitého trvání účetní jednotky** znamená, že účetní jednotka je schopna platit své dluhy a nezamýšlí ani nemusí ukončit svou činnost nebo významným způsobem omezit její rozsah, § 7 odst. 2 ZÚ
- **věrný a poctivý obraz skutečnosti**, který má podávat účetní závěrka, je základním požadavkem, který má účetnictví splňovat. Poctivého obrazu je dosaženo tehdy, když při zobrazení předmětu účetnictví v účetní závěrce jsou účetní metody použity takovým způsobem, který nepovede ke zkreslování skutečnosti.

Pro dosažení cíle – tedy naplnění předmětu účetnictví, **musí být účetnictví** vedeno jako:

§ 8 ZÚ

- **správné** – tj. v souladu se zákonem a podzákonnými účetními předpisy, přičemž není zároveň porušen ani jiný právní předpis,
- **úplné** – tj. došlo k zaúčtování všech účetních případů, které s tímto obdobím věcně a časově souvisí, byla sestavena účetní závěrka, pokud je pro účetní jednotku předepsána, tak také sestavena výroční zpráva, případně konsolidovaná účetní závěrka a výroční zpráva, pro které tato povinnost vyplývá ze zákona, jsou údaje účetní závěrky odpovídajícím způsobem zveřejněny. Teprve při splnění všech uvedených povinností je možné konstatovat, že účetnictví je úplné;
- **průkazné** – tj. účetní záznamy odpovídají skutečnosti a byla provedena inventarizace,
- **srozumitelné** – tj. je možné jednotlivě i v souvislostech určit obsah účetních případů a účetních záznamů,
- **přehledné a trvanlivé** – tj. účetní záznamy jsou vytvořeny a uloženy ve formě zaručující trvanlivost a musí být zpracovány a uloženy tak, aby je bylo možné bez zbytečných

obtíží vyhledat, a musí být vyhotoveny tak, aby byly pro fyzickou osobu čitelné po celou dobu povinného uschování či aby je bylo možno do čitelné formy po celou tuto dobu převést;

- § 4 odst. 12 a 13 ZÚ – **vedené v českém jazyce** – účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v českém jazyce, přičemž účetní doklady mohou být vyhotoveny v cizím jazyce. Musí však být splněna podmínka srozumitelnosti pro uživatele;
- **vedené v české měně** – účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V případě pohledávek a závazků, podílů na obchodních společnostech, práv z cenných papírů a zaknihovaných cenných papírů a derivátů, cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, a cizích měn, jsou účetní jednotky povinny použít současně i cizí měnu. Tato povinnost platí i u opravných položek, rezerv a technických rezerv, pokud majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně;
- § 7 odst. 6 ZÚ – **zákaz vzájemného zúčtování** – účetní jednotky mohou provádět vzájemné zúčtování jen v případech upravených účetními metodami (§ 58 VPU) a jsou-li zúčtovávané částky, ve výši ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3, uvedeny v příloze v účetní závěrce.

§ 5 a 4a ZÚ **Odpovědnost za vedení účetnictví** leží na statutárním orgánu účetní jednotky, či na fyzické osobě, která je sama účetní jednotkou. Účetní jednotky mohou pověřit vedením svého účetnictví i jinou právnickou nebo fyzickou osobu, čímž se však nezabývají odpovědností za vedení účetnictví.

2.2 Rozsah vedení účetnictví

Základní podoba účetnictví je podvojně účetnictví v plném rozsahu. Výjimku – tj. možnost **vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu** a sestavovat také účetní závěrku ve zkráceném rozsahu, budou mít jen:

- a) příspěvkové organizace, kterým toto povolí zřizovatel,
- b) mikro a malé účetní jednotky, pokud jsou právnickými osobami, nepodléhající povinnému auditu, pokud se jedná o:
 - bytová a sociální družstva,
 - spolky, nadační fondy, církve, společenství vlastníků jednotek, o.p.s., ústavy, odborové organizace (účtující podle vyhlášky č. 504/2002 Sb.),
 - svěčenské fondy účtující podle vyhlášky č. 504/2002 Sb. nebo VPU,
- c) fyzické osoby, které jsou mikro účetními jednotkami nebo malými účetními jednotkami a nepodléhají povinnému auditu.

V případě, že by výše jmenovaná účetní jednotka chtěla vést účetnictví v plném rozsahu, je takové rozhodnutí možné. Z výše uvedeného výčtu účetních jednotek vyplývá, že **žádná obchodní společnost**, ale ani družstvo, které není bytovým či sociálním družstvem, nemůže zvolit vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

Zjednodušení a omezení účetních metod ve zjednodušeném účetnictví

§ 13a ZÚ

Ve zjednodušeném účetnictví platí určitá omezení, a to aniž dojde k porušení zásady věrného zobrazení a nenaplnění předmětu účetnictví.

Účetní jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu,

- sestavují účtový rozvrh, v němž mohou uvést pouze účtové skupiny, nemusí využívat analytické účty a nemusí účtovat na podrozvahových účtech,
- mohou spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize, nicméně toto zjednodušení není v praxi příliš používáno,
- nepoužijí zásadu opatrnosti s výjimkou účtování odpisů a s výjimkou zákonných rezerv a zákonných opravných položek,
- nepoužijí ustanovení o oceňování reálnou hodnotou,
- sestavují účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu.

2.3 Použití mezinárodních účetních standardů

Účetní jednotky a konsolidující účetní jednotky, které jsou emitenty cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu se sídlem v členském státě Evropské unie, použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky **mezinárodní účetní standardy**, upravené právem Evropské unie. Konsolidující účetní jednotky, které neúčtují podle mezinárodních účetních standardů povinně, mohou při konsolidaci podle mezinárodních účetních standardů postupovat, přičemž dodrží české účetní předpisy.

§ 19a ZÚ

Mezinárodní účetní standardy mohou též použít konsolidované účetní jednotky, u kterých lze přepokládat, že k rozhodnému dni se budou muset podrobit konsolidaci za pomoci mezinárodních účetních standardů, pokud to schválí nejvyšší orgán účetní jednotky. Ustanovení § 19a ZÚ stanoví podrobné podmínky a postupy platné při přechodu na účtování a sestavování účetní závěrky podle mezinárodních účetních standardů a naopak pro ukončení jejich používání.

§ 19a ZÚ

Důležité je uvědomit si, že účetní jednotky, které se oprávněně řídí mezinárodními standardy, nepoužijí při účtování a sestavování účetní závěrky a výroční zprávy české účetní předpisy. Platí to ale i naopak. Pokud účetní jednotka podle mezinárodních účetních standardů podle § 19a ZÚ neúčtuje, není možné si některá jejich ustanovení „vypůjčit“ a uplatňovat je v účetnictví vedeném podle českých předpisů.

2.4 Zahajovací rozvaha

Zahajovací rozvaha se sestavuje ke dni, ke kterému účetní jednotka vzniká (nejčasněji se jedná datum zápisu do rejstříku), dále pak k prvnímu dni každého dalšího účetního období, a dále:

§ 17 ZÚ

- ke dni vstupu do likvidace,
- ke dni následujícímu po dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku nebo ke dni následujícímu po dni zpracování zprávy o naložení s majetkem podle zvláštních právních předpisů,

- ke dni, ke kterému nastanou účinky rozhodnutí o úpadku, nebo ke kterému nastanou účinky rozhodnutí soudu o přeměně reorganizace v konkurs,
- ke dni následujícímu po dni, kterým nastanou účinky zrušení konkursu, nebo schválení reorganizačního plánu.

Zcela rozdílná je zahajovací rozvaha zcela nové účetní jednotky a zahajovací rozvaha k prvnímu dni období, která se shoduje s obsahem konečné rozvahy sestavené na konci uplynulého účetního období. **Obsahem zahajovací rozvahy** nově vzniklé účetní jednotky je stručně řečeno obsah zakladatelské smlouvy či listiny, nebo statutu. Jedná se zejména o údaje o výši:

- základního kapitálu,
- případného emisního či vkladového ážia,
- splaceného vkladu,
- pohledávky za hodnotu nesplaceného vkladu,
- závazku vůči společníkovi, který se případně vztahuje k hodnotě splaceného vkladu.

Zcela specifickou zahajovací rozvahou by byla rozvaha nové společnosti založené vkladem obchodního závodu nebo jeho části.

O účetních případech, které se uskutečnily před vznikem účetní jednotky, speciálně pak obchodní korporace, se účtuje až po otevření účetních knih. Mohou tak vzniknout zřizovací výdaje, které jsou zároveň závazkem obchodní korporace vůči zakladatelům obchodní korporace, nebo náklady spojené se založením a vznikem obchodní korporace.

KAPITOLA 3

Znovuzavedení jednoduchého účetnictví

3.1 Účetní jednotky vedoucí jednoduché účetnictví

Možnost vedení **jednoduchého účetnictví** mohou využít jen právnické osoby včetně zahraničních právnických osob, které splní řadu zákonem stanovených podmínek. Fyzická osoba jednoduché účetnictví vést nemůže, a to ani v případě, že se stane účetní jednotkou. Tento zákaz nijak nesouvisí s možností vedení daňové evidence fyzických osob podle § 7b ZDP. Fyzické osoby, které nejsou účetní jednotkou a využijí podle svého rozhodnutí vedení daňové evidence, nespádají pod ZÚ s výjimkou obsahového vymezení složek majetku v daňové evidenci, kde se § 7b odst. 2 ZDP odvolává na ZÚ.

Podmínky pro vedení jednoduchého účetnictví

Účetní jednotka – právnická osoba může vést jednoduché účetnictví za souběžného splnění těchto podmínek:

- a) není plátcem DPH,
- b) její celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 000 000 Kč,
- c) hodnota jejího majetku nepřesáhne 3 000 000 Kč,

d) je současně:

- 1) **spolkem** a pobočným spolkem, nebo
- 2) **odborovou organizací**, pobočnou odborovou organizací, mezinárodní odborovou organizací a pobočnou mezinárodní odborovou organizací, nebo
- 3) **organizací zaměstnavatelů**, pobočnou organizací zaměstnavatelů, mezinárodní organizací zaměstnavatelů a pobočnou mezinárodní organizací zaměstnavatelů, nebo
- 4) **církví a náboženskou společností** nebo církevní institucí, která je právnickou osobou evidovanou podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností, nebo
- 5) **honebním společenstvem**.

U nově vzniklých účetních jednotek pracujeme s odhadovanými výsledky – pokud se důvodně předpokládá, že požadované limity účetní jednotka nepřekročí a jedná se o účetní jednotku uvedenou v písm. d), je možné jednoduché účetnictví vést i v roce vzniku nové účetní jednotky.

Hodnotou majetku se rozumí úhrn majetku z přehledu o majetku a závazcích za účetní období; nezahrnují se pohledávky z prodeje dlouhodobého majetku a jejich úhrady a nahodilé a mimořádné pohledávky a jejich úhrady.

Celkovými příjmy se pro účely jednoduchého účetnictví rozumí úhrn příjmů z přehledu o příjmech a výdajích za účetní období. Do úhrnu příjmů se nezahrnují průběžné položky, příjmy z prodeje dlouhodobého majetku a příjmy nahodilé a mimořádné.

Z výše uvedeného je zřejmé, že žádná z obchodních korporací jednoduché účetnictví vést nemůže, neboť je určeno pro alternativní využití pouze výše jmenovanými „neziskovými“ právnickými osobami, které jsou z hlediska daně z příjmů považovány za veřejně prospěšné poplatníky.

3.2 Rozsah, zásady vedení a předmět jednoduchého účetnictví

Rozsah vedení jednoduchého účetnictví

§ 13b odst. 4 a 5 ZÚ

V jednoduchém účetnictví se neúčtuje o:

- odpisech, opravných položkách, účetních rezervách (tj. neuplatňuje se zásada opatrnosti),
- přepočtech pohledávek a závazků k rozvahovému dni, s výjimkou oceňování peněžních prostředků,
- přecenění reálnou hodnotou.

Zákonné rezervy je pak možné tvořit pouze podle podmínek ZoR, jako snížení či zvýšení základu daně, a to mimoúčetní úpravou základu daně v daňovém přiznání. Stejně tak bude naloženo s daňovými odpisy, pokud budou uplatněny. Účetní jednotky vedoucí jednoduché účetnictví si také za své účetní období nesmí zvolit hospodářský rok. Je však možné uplatnit maximálně 15měsíční účetní období v případě vzniku či zániku účetní jednotky (§ 3 odst. 4 ZÚ).

§ 13b odst. 1 ZÚ

Předmět jednoduchého účetnictví a účetní knihy

Předmětem jednoduchého účetnictví jsou výdaje a příjmy, majetek a závazky (§ 3 ZÚ). Je tedy možné se i nadále spolehnout na „cash“ princip.

Účetní jednotky v jednoduchém účetnictví vedou **účetní knihy**, kterými jsou:

- peněžní deník,
- kniha pohledávek a kniha závazků,
- pomocné knihy o ostatních složkách majetku.

Peněžní deník obsahuje alespoň informace o:

- peněžních prostředcích v hotovosti a peněžních prostředcích na účtech, zejména v bankách, spořitelních a úvěrních družstvech,
- příjmech a výdajích skutečně přijatých či zaplacených v účetním období,
- průběžných položkách, za které se považují pohyby peněžních prostředků, které nejsou konečným příjmem nebo výdajem.

Další podrobné informace jsou obsaženy v prováděcí vyhlášce k jednoduchému účetnictví (vyhláška č. 325/2015 Sb.).

§ 13b odst. 3 ZÚ

Účetní závěrka v jednoduchém účetnictví

Povinnou součástí účetní závěrky v jednoduchém účetnictví je sestavení Výkazu o majetku a závazcích a Výkazu o příjmech a výdajích, a to do 6 měsíců od rozvahového dne. Rozsah a zásady vedení jednoduchého účetnictví, stejně tak jako obsah přehledů a způsoby přechodu na podvojné účetnictví stanoví vyhláška č. 325/2015 Sb.

KAPITOLA 4

Účetní záznamy, účetní knihy, účetní předpisy

4.1 Účetní záznamy, účetní doklady a účetní knihy

§ 6 odst. 1 a 2 ZÚ

Účetní jednotky jsou povinny zachycovat skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, účetními doklady. Skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, se nazývají účetními případy. Průkazné účetní případy účetní jednotka zaznamenává v účetních knihách.

§ 4 odst. 10 a § 33 odst. 1 ZÚ

Účetní záznam jako pojem není přímo definován, jedná se o každý dokument, jehož obsahem jsou data – informace, které jsou zobrazením skutečnosti účetní jednotky. Účetní záznamy mohou mít listinnou, technickou nebo smíšenou formu, přičemž se pro účely ZÚ považuje za:

- listinnou formu** – účetní záznam provedený na analogový nosič rukopisem, psacím strojem, tiskařskými nebo reprografickými technikami anebo tiskovým výstupním zařízením výpočetní techniky, jehož obsah je pro fyzickou osobu čitelný,
- technickou formu** – účetní záznam provedený elektronickým, optickým nebo jiným způsobem nespádajícím pod vymezení listinného záznamu, který umožňuje jeho převod do formy, v níž je jeho obsah pro fyzickou osobu čitelný,

- c) **smíšenou formu** – účetní záznam v listinné formě obsahující též informace v technické formě pro fyzickou osobu nečitelné, který umožňuje jeho převedení do formy, v níž je jeho obsah pro fyzickou osobu čitelný.

Zákon dále neuvádí žádné priority jednotlivých forem účetních záznamů, nepředepisuje povinné formy ani pro archivaci, vše je na uvážení každé účetní jednotky.

Průkazným účetním záznamem je takový záznam,

§ 33a ZÚ

- jehož obsah je prokázán přímo porovnáním se skutečností, kterou tento záznam prokazuje,
- jehož obsah je prokázán obsahem jiných průkazných účetních záznamů, nebo
- účetní záznam týkající se výhradně skutečností uvnitř jedné účetní jednotky, k němuž je připojen podpisový záznam osoby oprávněné a odpovědné.

Zcela neopomenutelná je podmínka souladu se skutečností, pokud toho není dosaženo, jedná se bez dalšího o neprůkazný účetní záznam.

Podpisový záznam je takový účetní záznam, kterým je identifikována osoba, která ho učinila. Podpisovým záznamem může být:

§ 33a odst. 5 ZÚ

- vlastnoruční podpis, pokud je umístěn na listinném účetním záznamu a odpovídá podpisovému vzoru účetní jednotky,
- v případě účetního záznamu v technické formě jeho podepsání uznávaným elektronickým podpisem podle zvláštního právního předpisu, anebo obdobným průkazným účetním záznamem v technické formě,
- v případě účetního záznamu ve smíšené formě jeho podepsání vlastnoručním podpisem na listinné části a současně u částí účetního záznamu v technické formě obsahující digitální data jejich podepsání uznávaným elektronickým podpisem podle zvláštního právního předpisu, anebo obdobným průkazným účetním záznamem v technické formě.

Pro praxi je stěžejní skutečnost, že k jednomu účetnímu záznamu může být připojeno více podpisových záznamů.

Účetní doklad je účetní záznam (listinný či v technické – elektronické podobě) vystavený účetní jednotkou, jehož obsahem je některá ze skutečností, která je předmětem účetnictví, a který musí obsahovat tyto náležitosti:

§ 11 odst. 1 ZÚ

- označení účetního dokladu,
- obsah účetního případu a jeho účastníky,
- peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem podle písm. d),
- podpisový záznam podle osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování.

§ 33a odst. 4 ZÚ

Účetní doklad podle ZÚ a daňový doklad pro účely DPH mají odlišné náležitosti, pokud je doklad účetním dokladem, nemusí být zároveň také daňovým dokladem, podle kterého je možné uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu.

Účetní knihy jsou účetní záznamy v technické nebo listinné podobě, ve které jsou zapsány účetní případy. Účetními knahami jsou:

§ 13 a 16 ZÚ

- Deník,
- Hlavní kniha,
- Knihy analytických účtů,
- Knihy podrozvahových účtů.

Způsoby účtování v jednotlivých účetních knihách v dnešní době zajišťují software, je tedy zbytečné rozvádět podrobně obsah jednotlivých účetních knih.

4.2 Předpisy upravující účetnictví

Hierarchie **předpisů upravujících účetnictví** se odvíjí od ZÚ, který upravuje účetní jednotky, účetní období, předmět účetnictví, základní požadavky na vedení účetnictví, účetní závěrku, výroční zprávu, zásady pro oceňování, inventarizace, archivaci účetních dokladů, formální náležitosti účetních záznamů, podmínky pro ověření účetní závěrky auditorem a v neposlední řadě sankce vyplývající ze správních deliktů.

Podzákonnými předpisy jsou:

- a) Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a
- b) České účetní standardy pro jednotlivé typy účetních jednotek, přičemž tato publikace je zaměřena na České účetní standardy podnikatele.

Prováděcí právní předpisy pro účetní jednotky, které jsou podnikateli, upravuje tyto oblasti:

část druhá, hlava I. VPU	– rozsah a způsob sestavování účetní závěrky,
část druhá, hlava II. VPU	– uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce, včetně uspořádání, označování a obsahového vymezení podrozvahových účtů,
část druhá, hlava III. VPU	– uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce,
§ 39–39c VPU	– uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze v účetní závěrce,
hlava V. VPU	– uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu,
Příloha 4 VPU	– směrnou účtovou osnovu,
§ 47–61a VPU	– účetní metody, zejména způsoby oceňování a jejich použití včetně oceňování souboru majetku, postupy tvorby a použití opravných položek, postupy odpisování, postupy tvorby a použití rezerv, metodu přeměny obchodní korporace včetně úprav prováděných v rámci přeměn obchodní korporace k datu zápisu do obchodního rejstříku s účinky od rozhodného dne, metodu sestavení zahajovací rozvahy a úpravy při přeshraniční přeměně, vkladu nebo prodeji obchodního závodu,
§ 61b VPU	– metody přechodu z jednoduchého účetnictví nebo daňové evidence na účetnictví,
§ 62 až 67 VPU	– uspořádání, označování a obsahové vymezení položek konsolidované účetní závěrky, metody konsolidace účetní závěrky, postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku.

České účetní standardy rozvádí konkrétní způsoby účtování podle jednotlivých skupin aktiv, pasiv, nákladů a výnosů. CUS poskytují největší detail účetních postupů včetně konkrétních souvztažností.

Seznam jednotlivých CUS

001	Účty a zásady účtování na účtech
002	Otevírání a uzavírání účetních knih
003	Odložená daň
004	Rezervy
005	Opravné položky
006	Kursově rozdíly
007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008	Operace s cennými papíry a podíly
009	Deriváty (obsahuje odkaz na VPU)
010	Zvláštní operace s pohledávkami – aktuálně je zrušen
011	Operace s podnikem
012	Změny vlastního kapitálu
013	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
014	Dlouhodobý finanční majetek
015	Zásoby
016	Krátkodobý finanční majetek, peněžní prostředky a krátkodobé závazky k úvěrovým institucím
017	Zúčtovací vztahy
018	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
019	Náklady a výnosy
020	Konsolidace
021	Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
022	Inventarizace majetku a závazků při převezech majetku státu na jiné osoby
023	Přehled o peněžních tocích
024	Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016 (platnost pouze do 31. 12. 2016)

Neopomenutelnou roli hrají také **Interpretace Národní účetní rady**. Nejedná se o podzákonné předpisy, nicméně pokud budou jednotlivé Interpretace užity v souladu s předmluvou Národní účetní rady, zaručují postupy, které jsou v souladu s českými účetními předpisy. V současné době je vydáno a schváleno 36 Interpretací, další jsou v připomínkovém řízení. Důležitou skutečností je, že Interpretace NÚR nikdy neřeší problematiku daní.

DÍL 2

Nový občanský zákoník – hlavní změny a jejich dopady do účetnictví

KAPITOLA 1

Východiska a dopady NOZ na právní předpisy

Úprava občanského práva, jmenovitě zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále „NOZ“), spolu se zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích); dále „ZOK“, jsou součástí právního řádu od března roku 2012, kdy nabyly platnosti a byly publikovány ve Sbírce zákonů České republiky.

Již od doby nabytí platnosti se tyto zákony staly předmětem debat a terčem kritiky odborné i laické veřejnosti, a to z mnoha důvodů. Jedním z nich, na první pohled zřejmě nejvýraznějším, i když pravděpodobně ne tím nejzásadnějším, je změna terminologie, kterou s sebou **rekodifikace soukromého práva**, jak se tomuto počínu odborně říká, přinesla. Další z novinek jsou změny věcné, které, jak ostatně několikaletá účinnost zákoníku ukázala, mají dopad do praxe závažnější než terminologie. Připomeňme, že NOZ spolu se ZOK nabyly účinnosti dnem 1. ledna 2014. V současné době jsou již účinné dvě novely předpisu, které reagují na nejzásadnější nejasnosti a aplikační problémy, které již praxe stačila odhalit. Několik poznámek k obsahu provedených změn je uvedeno na konci této části textu. Zároveň si v této části představíme novinky, které na první pohled s NOZ nesouvisejí, a to otázky nového zákona o registru smluv (zákon č. 340/2015 Sb., o zvláštních podmínkách účinnosti některých smluv, uveřejňování těchto smluv a o registru smluv – zákon o registru smluv. Vzhledem k tomu, že problematika smluvního práva je primárně zakotvena v NOZ, povinnost vkládat některé vybrané smlouvy do tzv. registru smluv pod sankcí jejich neplatnosti je velký průlom do tzv. smluvní volnosti, a přináší tím i do účetního či daňového světa nová zásadní pravidla.

Nabytím účinnosti jmenovaných zákonů byl dovršen téměř patnáctiletý proces, jehož cílem bylo sepsání nového kodexu civilního práva. Tím, že v březnu 2012 spatřily NOZ a ZOK světlo světa, začal další zdoluhavý postup, když bylo třeba upravit i dosavadní právní předpisy (včetně těch účetních a daňových) tak, aby korespondovaly s terminologií a také s novinkami nových zákonů. Výsledkem prací bylo několik zákonů, z nichž je důležité zmínit:

- zákon č. 303/2013 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím rekodifikace soukromého práva (někdy také „doprovodný zákon k NOZ“), tento zákon je novelou více jak sedmdesát právních předpisů (např. zákon o oceňování majetku, o státní památkové péči, o bankách, o cenách, zákoník práce a mnoho dalších).
- zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob, který nově upravuje jak hmotné právní, tak i procesně-právní úpravu zápisů do veřejných

rejstříků. Zákon upravuje obchodní rejstřík, rejstřík nadací, nadačních fondů, spolků (dnešních občanských sdružení) a ústavů. V zákoně jsou obsažena i pravidla, kterými se právnické a fyzické osoby v případě, že chtějí být do rejstříku zapsány, musí řídit, náležitosti návrhu na zápis a postup soudu, který dané subjekty zapisuje.

- zákonná opatření Senátu, z nichž je pro účely tohoto článku nejdůležitější č. 344/2013 Sb., zákonné opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů.

POZNÁMKA

Proč muselo dojít v oblasti zejména daňové k tomu, že úprava zákonů v gesci Ministerstva financí byla přijata formou zákonných opatření Senátu a nikoliv zákonem tak, jak je běžné?

Ministerstvo financí se z různých důvodů při úpravě „svých“ zákonů nepřipojilo k výše zmíněnému zákonu č. 303/2013 Sb., tedy doprovodnému zákonu k NOZ. Hlavním důvodem bylo, že navrhované novely zejména daňových zákonů v sobě měly obsahovat také změny vedoucí k dokončení projektu jednoho inkasního místa a také jiných věcných změn, které s novou úpravou občanského práva nesouvisely. Návrh zákonů však během legislativního procesu neuspěl, a to konkrétně při projednávání v Senátu. Vzhledem k tomu, že Senát návrh zamítl, došlo k velmi zájímavé situaci, a to z toho důvodu, že v momentu zamítnutí byla rozpuštěna Poslanecká sněmovna, která by za obvyklých okolností mohla Senát přehlasovat, případně, návrhy zákonů přijmout ve znění upraveném Senátem atd. Nastala proto patová situace, ze které byla v podstatě pouze dvě východiska – prvním z nich odložení účinnosti rekodifikace s tím, že v mezidobí by nově vzniklá Poslanecká sněmovna přijala novely zákonů. Druhým řešením, ke kterému se nakonec přistoupilo, bylo přijetí změn předmětných zákonů formou zákonného opatření, což je institut, který umožňuje Ústava ČR Senátu v době, kdy není Poslanecká sněmovna. Zákonné opatření je tak zjednodušeně řečeno právní předpis s právní silou zákona, ovšem o zákon se nejedná, jelikož zákon zákonem dělá mimo jiné to, že ho přijmou obě komory Parlamentu. K tomu, aby zákonné opatření mohlo v praxi fungovat, je nutné, aby bylo legitimizováno také Poslaneckou sněmovnou, a to na její první schůzi. To se v případě předmětných zákonných opatření stalo, když na své schůzi dne 27. listopadu 2013 nová Poslanecká sněmovna zákonná opatření posvětila, tzv. ratihovala. Pro praxi tak dále není podstatné, zda se jedná o zákon, nebo zákonné opatření, právní důsledky obou jsou shodné.

Zákonné opatření obsahuje také novelu ZÚ. V návaznosti na změny ZÚ byly také ve Sbírce zákonů České republiky na samotném konci roku 2013 vyhlášeny novelizované prováděcí vyhlášky, které zapracovaly věcné i terminologické změny NOZ.

- zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon), jedná se o nový zákon, který ruší dosavadní zákon č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon), nový katastrální zákon reaguje například na nové pravidlo o tom, že stavba je součástí pozemku, mění se také počet zapisovaných skutečností a procesní pravidla pro zápis (např. se poměrně výrazně prodlouží doba, ve které katastr skutečnosti zapisuje), nově je upraven zápis nového „druhu“ nemovité věci, kterou je právo stavby a další. Pozornost je třeba věnovat také nové katastrální vyhlášce, která rozpracovává podrobnosti týkající se zápisů a ostatních důležitých procesů týkajících se katastrálního práva. Jedná se o vyhlášku č. 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí.

Velmi důležitou změnou, která v souvislosti s rekodifikací nastala, je také to, že NOZ vyjmenovává celou řadu právních předpisů, které byly ke dni nabytí jeho účinnosti, tedy k 1. lednu 2014, zrušeny. Zmíněné ustanovení čítá celkem 238 položek. Logicky byl NOZ zrušen starý občanský zákoník (zákon č. 40/1964 Sb., „OZ“), byť to neznamená, že se podle

něj nebudou ještě nějaké právní vztahy řídit. Jedním z nejdůležitějších rušených předpisů je zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů („OBZ“). Dualita občanského a obchodního práva je opuštěna, velkou většinu obchodně-právní problematiky tak nalezneme v NOZ, kde zejména o definice pojmu podnikatel, obchodní závod, cenný papír, dochází také ke sjednocení závazkového (zejména smluvního) práva. Nadále tedy není nutné zkoumat (a někdy velmi pracně), zda se uzavřená kupní smlouva řídí OZ nebo OBZ. Takové určení mělo výrazné dopady na práva a povinnosti stran, délku promlčecích lhůt a podobně. V souvislosti se zrušením OBZ došlo také k opuštění pravidel známých z § 39 a 40 OBZ o účetnictví podnikatelů. Tyto dva paragrafy, které v podstatě jen deklarovaly povinnost účetnictví vést, stejně neměly pro praxi hlubšího významu, když tatáž pravidla byla a jsou stanovena v účetních předpisech.

V NOZ nenalezneme část OBZ, která upravuje obchodní společnosti a družstva – tato úprava je, jak je zřejmé z jeho názvu, ponechána zvláštnímu zákonu, a tím je právě ZOK.

Další z významných rušených předpisů jsou například:

- zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), úprava bytového spoluvlastnictví je nově upravena právě v NOZ, která nově definuje jednotku, stanovuje také nová pravidla pro vznik společenství vlastníků jednotek apod.;
- obsahová část (část druhá) zákona č. 37/2004 Sb., o pojistné smlouvě a o změně souvisejících zákonů (zákon o pojistné smlouvě), pojistná smlouva a úprava soukromého pojištění opouští úpravu v samostatném zákoně a je začleněna mezi smlouvy v NOZ;
- zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, NOZ opouští pojem občanského sdružení a nahrazuje ho podle autorů vhodnějším pojmem „spolek“, úprava spolků je také začleněna do NOZ. Zde je nutné upozornit, že všechna občanská sdružení, která tu byla před lednem 2014, jsou již déle než rok spolky, jelikož NOZ ve svých přechodných ustanoveních provedl „automatickou“ transformaci občanských sdružení, když v § 3045 uvádí: *„Sdružení podle zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů, se považují za spolky podle tohoto zákona.“* Spolky se ze starých občanských sdružení staly automaticky, je ale nutné, aby do tří let od nabytí účinnosti NOZ upravily svá zakladatelská právní jednání (typicky stanovy) tak, aby byly v souladu s novou právní úpravou (§ 3041 odst. 2 NOZ). Do dvou let, tedy do konce roku 2016 (respektive k 1. 1. 2017), musí být dán do souladu název právnické osoby (§ 3042 NOZ), v případě spolků to znamená umístit slovo „spolek“, „zapsaný spolek“ nebo zkratku „z.s.“ do názvu (tato povinnost podle § 3042 NOZ neplatí, *„jsou-li pro to důležité důvody, zejména užívala-li právnická osoba svůj název dlouhodobě a je-li pro ni tak příznačný, že jeho zaměnitelnost nebo klamavost nelze rozumně předpokládat“*;
- zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, úprava cenných papírů, tak jako úprava většiny obchodně-právních institutů je upravena v NOZ v jeho první části týkající se pojmu věc a jejího dělení.

KAPITOLA 2

Systematika NOZ

NOZ proti úpravě „starého“ OZ podstatně zbytněl. Svými 3081 paragrafy představuje velmi obsáhlé dílo, které svým dopadem zahrnuje celou škálu lidského života od jeho běžných záležitostí jako narození, manželství, vlastnictví majetku či uzavírání smluv až po oblasti obchodního práva. Pokud se jedná o **systematiku NOZ**, je tento dělen do pěti částí:

- § 1–654 NOZ – **Obecná část**, která obsahuje definice základních pojmů a zásad, se kterými je pracováno v dalších částech zákona a se kterými je pracováno také v ZOK. Obecná část definuje pojem osoba, dělí jej na fyzickou a právnickou, a dále se zde dozvíme jak je definována věc, cenný papír, podnikatel, spotřebitel a další.
- § 655–975 NOZ – **Rodinné právo**. Úprava rodinného práva byla do konce roku 2013 provedena zákonem o rodině, nově je s určitými změnami obsažena v NOZ.
- § 976–1720 NOZ – **Absolutní majetková práva**. Tato část v sobě zahrnuje ta majetková práva, která se v právní teorii nazývají absolutní, což znamená, že jsou to práva působící tak zvané vůči všem. Pokud někomu náleží absolutní právo, tomuto právu odpovídá povinnost všech ostatních (právnických, fyzických osob či státu) do jeho práva vyjma zákonných výjimek nezasahovat. Typickým příkladem absolutního majetkového práva je vlastnictví; pokud někdo vlastní určitý majetek, jeho vlastnickému právu odpovídá povinnost všech nebránit mu v užívání předmětu vlastnictví. Pojem absolutní majetkové právo je pak dáván do protikladu s relativními majetkovými právy, která nalezneme v části čtvrté NOZ. Mezi absolutní majetková práva patří zejména již uvedené vlastnické právo, problematika spoluvlastnictví, věcných práv k věcem cizím (věcná břemena, zástavní a zadržovací právo a novinky, kterými jsou právo stavby a správa cizího majetku). Do skupiny absolutních majetkových práv patří dále úprava dědického práva, tedy pravidla pro přechod majetku po zemřelé osobě (zůstaviteli), ale také pro to, jak lze pořídit o svém majetku pro případ smrti.
- § 1721–3014 NOZ – **Relativní majetková práva**. Pokud o nějakém právu řekneme, že je relativní, znamená to, že působí mezi určitými stranami. Relativní majetkové právo je proto právem závazkovým, jelikož právě závazek je vztah, kdy práva a povinnosti vznikají určitým přesně vymezeným subjektům. Ideálním příkladem relativního majetkového práva je kupní smlouva (nebo jakákoliv jiná smlouva). Strany smlouvy, předem určené a dobře specifikované, mají povinnosti si navzájem plnit. Relativní majetková práva zahrnují kromě závazků ze smluv (právního jednání) také závazky z deliktů (protiprávního jednání), tedy problematiku náhrady újmy. V této části nalezneme také úpravu nekalé soutěže, známou z OBZ.
- § 3015–3081 NOZ – **Ustanovení společná, přechodná a závěrečná**. Tato část bývá často ve výkladech opomíjena, ačkoliv by tomu tak být nemělo. Právě zde se totiž dozvíme například to, které z právních předpisů jsou NOZ rušeny (§ 3080 NOZ), a také jak se má nahlížet na právní vztahy, které vznikly před nabytím účinnosti NOZ a které pokračují i po 1. lednu 2014.

POZNÁMKA

S koncem „starého“ OZ, OBZ a dalších rušených právních předpisů neskončil jejich právní život. Naopak, tyto právní předpisy jsou a budou i za účinnosti nového civilního práva na spoustu právních vztahů aplikovány, a to klidně i několik desítek let. Toto někdy činí v praxi problémy – u každé smlouvy a právního vztahu je nutné sledovat, kterým právním předpisem se řídí. V úvahu jich připadá několik – „starý“ OZ či OBZ, nebo právě NOZ. V tomto smyslu je třeba hlídat i různé dodatky smluv, které mohou změnit předpis, kterým se ta která smlouva má řídit.

Občanské právo, tedy odvětví, které je formováno zejména NOZ a ZOK, je odvětvím soukromého práva. Soukromé právo je kategorie, pod kterou řadíme takové právní vztahy a právní odvětví, pro které platí rovnost subjektů a stejně tak pravidlo takzvané legální licence vyjádřené kromě Ústavy a Listiny základních práv a svobod také v § 1 odst. 2 NOZ. Pravidlo lze shrnout slovy „co není zakázáno, je povoleno“. Proti soukromému právu stojí kategorie práva veřejného, kde výše uvedené neplatí. Naopak veřejné právo stojí na zásadě nerovného postavení subjektů, kdy na jedné straně stojí osoba (právnícká či fyzická) a na straně druhé veřejná (státní) moc. Do této kategorie patří například trestní právo, daňové, účetní právo, stavební právo atd. Na zmíněné dělení práva navazuje důležité pravidlo, které působí mezi právníky dlouhé diskuze, a to ustanovení § 1 odst. 1 druhá věta: *„Uplatňování soukromého práva je nezávislé na uplatňování práva veřejného.“* Z tohoto ustanovení plyne jeden důležitý závěr – byť si rekodifikace soukromého práva vyžádala řadu změn napříč právním řádem, neznamená to, že by bylo od ledna 2014 vše naprosto odlišné od předchozí právní úpravy. Vzhledem k tomu, že například účetní předpisy patří do kategorie veřejného práva, bylo třeba v nich provést změny nutné zejména kvůli terminologickým novinkám (např. přidat k pojmu „záloha“ také nový pojem „závdavek“).

Co se věcných změn v NOZ týče, na ně účetní předpisy reagovaly spíše nutnými úpravami s tím, aby vše mohlo fungovat jako dosud. Pokud například stará právní úprava oddělovala vlastnictví pozemku a stavby a nová úprava v NOZ stojí na principu opačném a považuje stavbu za součást pozemku, bylo třeba účetní předpisy upravit tak, aby byly pozemek a stavba odděleny. Některé nové instituty musely být do účetních i daňových předpisů přidány – jedná se zejména o poněkud kontroverzní svěřenské fondy (§ 1448–1474 NOZ).

KAPITOLA 3**Změny a novinky NOZ**

Autoři NOZ se nechali při práci na zákoníku inspirovat velkou spoustou zdrojů. Jedním z hlavních vzorů sloužil všeobecný zákoník občanský z roku 1811 (ABGB – Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch), který na našem území v některých svých částech platil až do roku 1950, kdy byl nahrazen tzv. středním občanským zákoníkem (zákon č. 141/1950 Sb.); v části týkající se služební smlouvy platil ABGB na našem území dokonce až do roku 1965. Právě inspirace v právní normě z přelomu osmnáctého a devatenáctého století je jedním z důvodů pro zvláštní styl jazyka a pojmů v NOZ.

NOZ zavedl pro velkou řadu institutů nové pojmy, případně zavedeným pojmům přikládá nové významy. Neznamená to, že by účetnictví nutně muselo opustit svou dosavadní terminologii; je ale nutné brát v potaz, že stejný pojem může znamenat něco jiného pro občanské právo a něco jiného pro účetnictví. Jednou z nejmarkantnějších změn je pojem *závazek*. NOZ chápe tento pojem v širším slova smyslu, než jak byl chápán dříve.

§ 1721 NOZ

Závazkem se rozumí jak část oprávnění (pohledávka), tak i část povinnosti (dluh). To je patrné z ustanovení § 1721 NOZ, které zní: „*Ze závazku má věřitel vůči dlužníku právo na určité plnění jako na pohledávku a dlužník má povinnost toto právo splněním dluhu uspokojit.*“ Dluh je tedy to, co má dlužník ze závazku plnit, závazek je naproti tomu označení vztahu mezi věřitelem a dlužníkem.

Závazek v NOZ je tedy něčím jiným než účetní kategorií závazků, jak je ostatně zmiňováno i v důvodové zprávě zákonného opatření, které mění ZÚ. Proto není plně pochopitelné, proč zákonodárci upravili § 2 ZÚ tak, že jej doplnili o pojem dluh: „*Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.*“

V této souvislosti je třeba uvést ještě jeden pojem, a tím je dospělost. NOZ totiž hovoří o **dospělosti dluhu**, čímž myslí to, co známe spíše pod pojmem splatnost. Například v § 641 NOZ hovoří o promlčení jednotlivých dílčích plnění, která se stala dospělými, § 1315 NOZ hovoří o ujednáních, která jsou zakázána v zástavní smlouvě, dokud zajištěný dluh nedospěje aj.

Dalším pojmem, který stojí za zmínku, je závod (obchodní závod).

§ 502 NOZ

Závod (obchodní závod) je definován jako organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti. Pojem obchodní závod je nahrazen termínem podnik. Podle důvodové zprávy nový pojem závod lépe odpovídá skutečnému významu obsahu slova podnik a bude tak lépe vyhovovat praxi, a to zejména v návaznosti na požadavky evropského práva.

Poněkud nešťastným termínem je společnost. Nešťastným proto, že znamená něco jiného pro NOZ a pro ZOK.

§ 2716 a násl. NOZ

NOZ hovoří o společnosti jako o zvláštním smluvním typu, jehož jádrem je sdružení několika osob jako společníků za společným účelem činnosti, nebo věci. Pojem **společnost** se tedy rozumí sdružení osob bez právní subjektivity podle § 829 a následujících starého OZ. Neoznačuje tedy právnickou osobu, jak by se i na základě běžně užívané terminologie mohlo zdát, nýbrž jeden z typů smluv.

Určitý problém však nastává při pohledu do ZOK, který ve svém § 1 odst. 1 říká, že „*obchodními korporacemi jsou obchodní společnosti (dále jen „společnost“) a družstva*“. Autoři ZOK totiž také pracují s pojmem společnost, ale zapomněli na to, že v NOZ je termín použit pro něco jiného. Pojem společnost v ZOK znamená zkratku termínu obchodní společnost (veřejnou obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným a akciovou společnost).

ZÚ, ale i ostatní předpisy, zejména daňového práva, byly novelizovány tak, aby nadále obsahovaly pojem **společníci sdružení ve společnosti**, a to namísto dřívějšího pojmu „účastníci sdružení“. Naopak tam, kde dříve bylo v zákoně upraveno pravidlo týkající se společností a družstev ve smyslu právnických osob, bylo třeba pojmy změnit na „obchodní korporace“ [např. § 3 odst. 3, nebo § 3 odst. 4 písm. e) ZÚ].

§ 15 NOZ

K důležitým pojmům také patří **právní osobnost a svéprávnost**. Tyto pojmy nahrazují dřívější způsobilost k právům a způsobilost k právním úkonům. Jejich obsah je s minulou úpravou totožný, v případě právní osobnosti jde o schopnost pouhou vlastní existencí být subjektem práv a povinností (i roční dítě může dědit, vlastnit majetek). Svéprávnosti naopak nabývá člověk postupně, v úplném rozsahu zpravidla dosažením věku 18 let (roční dítě nebude svéprávné ke koupi majetku, starší dítě již k určité koupi již ano atd.). Obsah těchto kategorií tedy zůstal nezměněn, nová jsou pouze pojmenování.

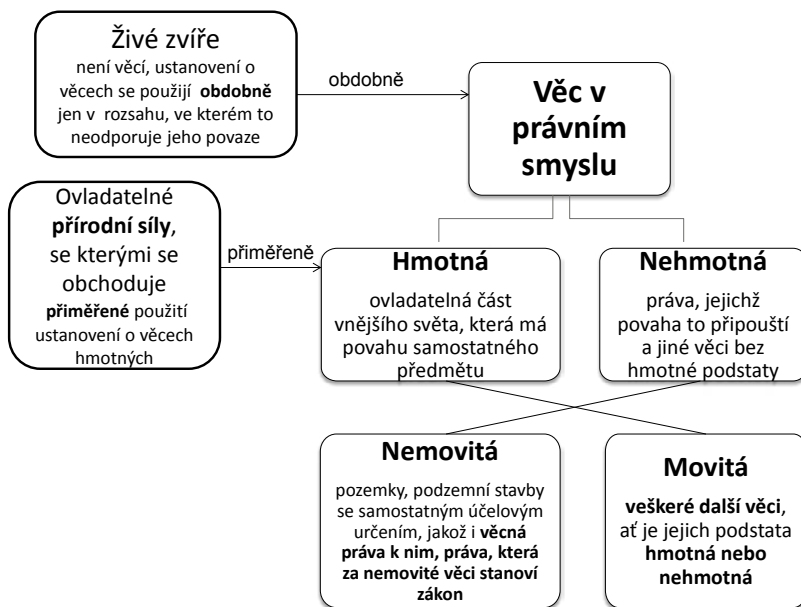
3.1 Věc

Nová právní úprava zavedla definici pojmu věc. Oproti minulé právní úpravě, která věci pouze rozdělovala podle druhu, ustanovení § 489 NOZ vymezuje pojem věc v právním smyslu jako co vše, je rozdílné od osoby a slouží potřebě lidí.

Věc je definována velmi široce a dá se říci, že věci podle nové právní úpravy je cokoliv, co není člověk nebo právnická osoba a je nějak užitečné, popřípadě ovladatelné. Široká definice věci byla přijata zejména z důvodu, aby odpadly problémy jak charakterizovat nehmotné statky typu práv duševního vlastnictví (patenty, licence atd.). Věcí tedy může být téměř cokoliv, a z toho důvodu je například i pohledávka věcí (je odlišná od osoby a slouží potřebě lidí). Věcí je proto ve smyslu NOZ jakékoliv aktivum.

§ 489 NOZ

Skutečnost, že je pojem „věc“ vymezen velmi široce, je důležitá pro další výklad, zejména pro pravidlo „stavba je součástí pozemku“ a pro novinku, kterou je právo stavby. NOZ dělí věci, stejně jako tomu bylo v minulé právní úpravě, na hmotné a nehmotné, movité a nemovité, přičemž každá z věcí je zařaditelná vždy do jedné ze skupin (hmotná movitá nebo hmotná nemovitá, nehmotná movitá, nebo nehmotná nemovitá). Je výslovně stanoveno, že živé zvíře není věcí, ale přiměřeně se na něj užijí pravidla pro věci, obdobně je to i u ovladatelných přírodních sil, se kterými se obchoduje, na které se užijí ustanovení pro věci hmotné. Přehledné dělení je uvedeno v následujícím diagramu:



V rámci ustanovení, která se věnují pojmu „věc“, nalezneme také pojem „obchodní závod (závod)“. Má se za to, že závod tvoří vše, co zpravidla slouží k jeho provozu. Je charakterizován jako věc hromadná (soubor jednotlivých věcí náležejících téže osobě, považovaný za jeden předmět a jako takový nesoucí společné označení). V souvislosti se závodem je třeba zmínit ještě jeden pojem a tím je obchodní tajemství. Vzhledem k široké definici pojmu věc, je i tajemství věcí.

§ 504 NOZ

Obchodní tajemství je charakterizováno jako konkurenčně významné, určitelné, ocenitelné a v příslušných obchodních kruzích běžně nedostupné skutečnosti, které souvisejí se závodem a jejichž vlastníci zajišťuje ve svém zájmu odpovídajícím způsobem jejich utajení.

Mezi věci jsou řazeny také cenné papíry. Vzhledem k tomu, že NOZ zrušil ZCP, jsou cenné papíry upraveny § 514 až 554 NOZ. Základní principy a pravidla, která se na ně vztahují, zůstávají zachovány.

NOZ se vrátil k zásadě „**stavba je součástí pozemku**“ (někdy také tzv. *superficiální zásada*). Stejně pravidlo platilo na našem území do padesátých let 20. století a je známé také většině evropských států. Pravidlo staví na principu, že pokud je na pozemku zřízena stavba, je žádoucí, aby vlastníci pozemku i stavby byla jedna a tatáž osoba, jelikož se potenciálně předejde mnoha konfliktům. Zároveň je to právě pozemek, který je hmotným nosičem stavby a oddělené vlastnictví pozemku a stavby proto jde proti přirozené logice.

§ 506 NOZ

V případě postavení stavby na pozemku, se tato stavba stává jeho součástí. Stavba je tak součástí věci, kterou je právě a jen pozemek. Není tedy možné chtít prodat stavbu bez toho, aby byl prodán také pozemek pod ní (obdobně jako není možné prodat například jen obrazovku, která je součástí notebooku).

Pokud byl někdo do 31. 12. 2013 vlastníkem jak pozemku, tak stavby na něm zřízené, je za účinnosti NOZ vlastníkem „jen“ pozemku, stavba je pak jeho součástí.

§ 3055 a 3056 NOZ

Stavby, které byly do konce roku 2013 ve vlastnictví jiného subjektu než vlastníka pozemku, se automaticky nestaly s účinností NOZ součástí pozemku. Taková stavba je nadále samostatnou nemovitou věcí.

S cílem, aby v budoucnu došlo k tomu, že se stavby stanou částí pozemku, vzniklo dnem účinnosti NOZ předkupní právo vlastníka stavby k pozemku a naopak. Kdykoliv tedy bude chtít vlastník pozemku či stavby svoji věc prodat, bude mít povinnost nabídnout ji ke koupi vlastníku stavby či pozemku.

Toto pravidlo nepřináší větší problémy v občanském právu, musely se s ním ale vyrovnat účetní a daňové předpisy, a to zejména pro účely odpisů. Vzhledem k tomu, že stavba je do budoucna součástí pozemku a samostatnou věcí je jen a pouze pozemek, nebylo možné ponechat bez dalšího v platnosti pravidlo, které by vylučovalo pozemky z odpisování. V tomto směru byla pak ve VPU upravena definice dlouhodobého hmotného majetku v § 7, který nově definuje obsah rozvahové položky „pozemky“: „*Položka „B.II.1. Pozemky“ obsahuje pozemky bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím (§ 9 odst. 5). Tato položka neobsahuje součásti pozemku, které jsou odpisovány a vykazují se jako majetek nebo jeho části v položkách „B.II.2. Stavby“, „B.II.4. Pěstitelské celky trvalých porostů“ a „B.II.6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek“ podle odstavce 6 písmene a)*“.

POZNÁMKA

Vzhledem k tomu, že si účetní předpisy pro své účely definovaly pojem „pozemek“ tak, že pod něj nebude spadat pojem „stavba“, pak nadále budou stavby na pozemku předmětem odpisů, zatímco pozemek nikoliv. Účetní předpisy váží pojem stavba (stejně jako tomu bylo do konce roku 2013) na definici v zákoně č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon). Pro účetní účely se tedy z hlediska odpisů nic nemění, jen byl tento závěr třeba legislativně upravit do účetních předpisů (kde došlo k právnímu „oddělení“ pozemku a stavby).

Derivátem pravidla „stavba součástí pozemku“ je nový institut, který však naše právní úprava opět znala i v minulosti, a tím je právo stavby. Právo stavby řeší situaci, kdy někdo bude chtít mít stavbu či stavět na pozemku, který nevlastní. K takové situaci může dojít v případě, kdy například nebude mít stavebník zájem na tom, aby koupil pozemek, případně

nebude disponovat dostatečným majetkem k tomu, aby ho koupil. Může se jednat i o situaci, kdy vlastník pozemku nebude chtít svůj pozemek prodat, ale nebude mu vadit mít ho zatížen právě právem stavby.

Právo stavby je definováno jako oprávnění stavebníka mít na povrchu pozemku stavbu. Jedná se o oprávnění stavět na cizím pozemku, případně o možnost mít na cizím pozemku stavbu. Důležitý závěr je, že tato stavba potom nebude součástí pozemku, ale bude ve vlastnictví toho, komu právo stavby náleží, tedy tzv. stavebníka.

§ 1240–1246 NOZ

Právo stavby se zpravidla zřídí smlouvou uzavřenou mezi vlastníkem pozemku a stavitel. V této souvislosti je potřeba upozornit na jednu důležitou věc, která souvisí také s výše popsanou definicí pojmu „věc“ v právním smyslu. Právo stavby je označeno za nemovitou věc.

§ 1242 NOZ

Jako takové je evidováno v katastru nemovitostí. Věcí je tedy již samo právo stavby. Pokud (a nemusí k tomu v praxi vůbec dojít, byť zpravidla dojde) je na pozemku v rámci práva stavby postavena stavba, pak se stane součástí práva stavby. Na první pohled se to může zdát komplikované, NOZ ale stojí na pravidlu, které by se dalo shrnout tak, že stavba má být vždy součástí něčeho. V ideálním případě to bude součást pozemku (superficiální zásada); v případě, že se chceme vyhnout tomuto důsledku, můžeme si zřídit výše uvedené právo stavby a vystavěná stavba se pak stane součástí práva stavby, které je, stejně jako pozemek, nemovitou věcí.

Charakteristickým znakem práva stavby je jeho dočasnost.

§ 1244 NOZ

Může být zřízeno jen jako dočasné, s maximální délkou trvání 99 let (je možné délku trvání prodloužit). Délka trvání práva stavby se zapíše do veřejného seznamu (katastru nemovitostí). Po skončení trvání práva stavby pak stavba právně splyne s pozemkem a stane se jeho součástí. Je proto věcí smluvních stran, které právo stavby zřídily, aby se dohodly, co s takovou stavbou následně (pokud na pozemku i po 99 letech bude). Zejména půjde o to, zda stavebník bude mít povinnost stavbu odstranit, nebo zda vlastník pozemku poskytne za stavbu, která k jeho pozemku přirostla, stavebníkovi úplatu a podobně. Nedohodnou-li se, pak se bude aplikovat pravidlo § 1255 NOZ: „*Není-li nic jiného ujednáno, dá vlastník stavebního pozemku stavebníkovi při zániku práva stavby uplynutím doby, na kterou bylo zřízeno, za stavbu náhradu. Náhrada činí polovinu hodnoty stavby v době zániku práva stavby, ledaže si strany ujednají jinak.*“

Účetní předpisy se s právem stavby vyrovnaly tím způsobem, že se bude vykazovat:

§ 7 odst. 2 písm. b) VPU

- v kategorii samostatný dlouhodobý hmotný majetek pod položku „Stavby“ v případě, že není záměrem účetní jednotky realizovat stavbu vyhovující právu stavby (například chce jen zabránit někomu jinému, aby na dotyčném pozemku stavěl);
- jako součást ocenění stavby v případě, kdy je cílem účetní jednotky stavbu realizovat, tedy na pozemku opravdu stavět;
- jako zboží v položce „C.I. Zásoby“, v případech, kdy účetní jednotka bude právo stavby mít jako majetek určený k obchodování (právo stavby je nemovitá věc, je proto možné jej prodat, směnit atd.).

Vzhledem k dočasnosti práva stavby a také k tomu, že i právo stavby je věcí, bylo nutno upravit pravidla pro jeho odpisování. Účetně se má odpisovat po dobu, na kterou je sjednáno. V případě, že právo stavby bude součástí ocenění stavby, odpisy práva stavby se promítnou v rámci odpisů dané stavby. Je nutné zohlednit délku trvání práva stavby a předpokládanou délku užívání stavby, která je součástí práva stavby.

Právo stavby může být zřízeno úplatně (hovoří se o tzv. stavebním platu) či bezplatně. Účetně patrně bude dělat problém ocenění bezplatného práva stavby.

§ 506 NOZ

Součástí věci je však také to, co je zapuštěno ve zdech stavby, která je součástí pozemku, nebo zapuštěno v pozemku. Toto na první pohled neškodné ustanovení však bude mít pravděpodobně velký dopad.

PŘÍKLAD

Mějme stavbu, která je součástí pozemku (popřípadě práva stavby). V této stavbě budeme mít nějaký stroj (výrobní linku), který je pevně zapuštěn do dané stavby. Podle zmiňovaného ustanovení je i taková výrobní linka součástí stavby, ergo součástí pozemku (práva stavby). Problém nastává v momentě, kdy výrobní linka bude patřit podnikateli A, který má poze-
mek/právo stavby (jehož součástí je i stavba) pouze pronajat od osoby B. Podle zákonné úpravy se totiž v momentě instalace výrobní linka stane součástí stavby a tím i pozemku, a případně do vlastnictví majiteli B. Tomuto závěru je možné se vyhnout jedině za použití ustanovení § 508 NOZ: „*Stroj nebo jiné upevněné zařízení (dále jen „stroj“) není součástí nemovitě věci zapsané do veřejného seznamu, byla-li se souhlasem jejího vlastníka zapsána do téhož seznamu výhrada, že stroj jeho vlastnictvím není.*“

Aby stroj byl nadále ve vlastnictví původního majitele, je třeba učinit tzv. **výhradu strojů**, tedy do katastru nemovitostí nechat zapsat údaj o tom, že stroj nebude součástí stavby a pozemku. Pro nově instalovaná zařízení a stroje je tedy nezbytná úprava nájemních smluv v popsáných případech tak, aby obsahovaly povinnost vlastníka pozemku (stavby) zapsat do katastru nemovitostí tuto výhradu. U stávajících strojů zabudovaných ve stavbách/pozemcích někoho jiného není podle převládajícího výkladu nutně třeba výhradu učinit, byť pro právní jistotu obou stran to jistě nebude na škodu.

3.2 Správa cizího majetku

ZÚ přináší novinku v podobě nového druhu účetních jednotek, kterými jsou nově takzvané svěřenské fondy. Svěřenské fondy spadají pod třetí část NOZ, absolutní majetková práva. Upraveny jsou v 6. díle s názvem Správa cizího majetku.

§ 1400 NOZ

Institut **správy cizího majetku** je vymezen jako situace, kdy je z vlastnictví nějaké osoby vyčleněn majetek, který bude obhospodařovat někdo jiný, než tato osoba. Jak je patrné z § 1400 NOZ: „*Každý, komu je svěřena správa majetku, který mu nepatří, ve prospěch někoho jiného (dále jen „beneficient“), je správcem cizího majetku.*“ Specifickým typem správy cizího majetku je svěřenský fond, který vzniká opět vyčleněním majetku k určitému účelu. Podstatným rysem svěřenského fondu je to, že vyčleněním majetku vzniká na původním vlastníkově oddělené a nezávislé vlastnictví, které má za úkol obhospodařovat osoba, kterou je svěřenský správce.

Svěřenské fondy podle NOZ jsou tak vyjmenovány ve výčtu účetních jednotek v ustanovení § 1 odst. 2 ZÚ. Pro svěřenský fond je významné, že se nejedná o osobu (fyzickou, nebo právnickou), ale je to tzv. non-subjekt. Jde o majetek, který je vyčleněn za nějakým účelem a poněkud překvapivě tento majetek nikomu nepatří.

§ 4a ZÚ

Svěřenský správce majetek pouze obhospodařuje, ustanovení § 1456 NOZ uvádí, že „*svěřenskému správci náleží plná správa majetku ve svěřenském fondu*“, ani on se ale nestává vlastníkem věci či majetku, který do fondu patří. Vzhledem k tomu, že se do právního řádu

prostřednictvím svěřenských fondů dostal „majetek bez vlastníka“, bylo nutné upravit účetní dopady tohoto pravidla. Právě proto je za účetní jednotku považován tento fond (byť sám o sobě nemá právní osobnost), za fond jedná svěřenský správce, který pak odpovídá za řádné vedení účetnictví.

Pokud je svěřenský fond zřízen ve prospěch nějaké osoby, potom se tato osoba nazývá obmyšleným. Majetek, který obmyšlený ze svěřenského fondu získá, podléhá jak účetní evidenci, tak daňový povinnostem.

3.3 Závazkové právo

Nová právní úprava s sebou přinesla také některé novinky v závazkovém právu. **Závazkové právo** patří do části čtvrté NOZ a obsahuje jak závazky z právního jednání, tedy smluvní právo, tak závazky z protiprávního jednání, tedy právo deliktů (povinnost k náhradě újmy). Důležité změny jsou zejména ve smluvním právu, byť jejich vliv na účetnictví bude minimální. První změna je ta, že vzhledem ke zrušení OBZ nebude třeba u smluv zkoumat, podle které právní normy byly uzavřeny, jelikož většina smluvních typů se podřídí NOZ.

NOZ přináší některé nové pojmy týkající se problematiky sjednávání smluv. Mezi ně patří například následující pojmy.

Závdavek – tento pojem navazuje na úpravu zálohy, kterou NOZ rozumí, stejně jako stará právní úprava, plnění, které dala jedna smluvní strana druhé ještě před uzavřením smlouvy. Jedná se de facto o propadlou zálohu. Závdavek je definován jako plnění, které je jednou ze stran dáno nejpozději při uzavření smlouvy.

§ 1808 NOZ

Jde o formu potvrzení o tom, že došlo k uzavření smlouvy. V případě, že jedna ze stran neplní řádně uzavřenou smlouvu, závdavek propadá straně, která jej přijala (v případě, že nebude řádně plnit ta strana, které byl závdavek poskytnut, může strana, která jej poskytla, požadovat vydání dvojnásobku). Účetní předpisy byly v této souvislosti doplněny tak, že pojem záloha byl doplněn o pojem závdavek (viz např. § 6 odst. 7, § 7 odst. 9, § 8 odst. 4 VPU).

Kvittance – pod tímto pojmem zákon rozumí potvrzení o splnění dluhu. Kvittance se vydá na žádost dlužníka (nejedná se tedy o jakýkoliv doklad, zvláště ne o ten, který je vydáván věřitelem povinně – ve smyslu pokladního dokladu apod.). V souvislosti s vydáním kvittance se uplatní i zákonná domněnka o tom, že pokud je potvrzení o splnění dluhu, tedy kvittance, vydáno na jistinu, byly plněny i úroky. Pokud tomu tak nebude, bude vhodné do kvittance poznamenat, že úroky uhrazeny nebyly, jelikož v případě sporu by se aplikovala domněnka o tom, že k jejich úhradě došlo a bylo by na věřiteli aby, často obtížně, prokazoval, že dlužník uhradil jen jistinu.

§ 1949 NOZ

Obdobnou domněnku stanovuje § 1950 NOZ, který předpokládá, že pokud je vydána kvittance na plnění v situaci, kdy jsou mezi věřitelem a dlužníkem poskytována opakovaná plnění téhož druhu (typicky například měsíční platby nájemného), pak se předpokládá, že byly uhrazeny i dříve splatné dluhy. Může jít o situaci, kdy je vydána kvittance na nájemné za jeden měsíc, pak se bude předpokládat, že i všechny dřívější nájemné byly uhrazeny. Pokud tomu tak nebylo, je třeba to opět, kvůli případnému problematickému dokazování, v kvitanci vyznačit.

Další ze změn, které smluvní právo doznalo, jsou nové druhy smluvních typů.

Výprosa – znamená specifický typ půjčky, u které není sjednána doba, na kterou je věc vypůjčena. Půjčitel tak může kdykoliv chtít po výprosníkovi aby mu ji vrátil. Hlavním znakem

§ 2189–2192 NOZ

výprosy je tedy to, že půjčitel (ten, kdo věc přenechal), může, slovy NOZ vyžadovat vrácení věci podle libosti. Dalším znakem výprosy je bezplatnost.

§ 2332–2357 NOZ

Pacht – tímto pojmem rozumí NOZ specifický typ nájmu. Zatímco charakterem nájmu je úplatné užívání věci, pro pacht platí, že nejde jen o užívání, ale také požívání věci. Požívacím právem je míněno obhospodařování věci s cílem mít z ní výnos. Pachtýřem bude tedy například ten, kdo si „pronajme“ zemědělskou půdu. Cílem nájmu totiž není jen moci užívat ji, ale zejména požívat (osít, obhospodařit a sklídit úrodu). Proto se podle nové právní úpravy již nebude jednat o nájem, ale právě o pacht.

Vzhledem k výše uvedené změně pojmu „podnik“ na „obchodní závod (závod)“, byla provedena také změna v institutu nájmu podniku. Nově proto místo smlouvy o nájmu podniku, kterou jsme znali z § 488b až § 488i OBZ, nalezneme v § 2349 a následujících NOZ pacht závodu.

§ 2390 NOZ

Zápůjčka – jde o vztah, kdy zapůjčitel vydlužiteli přenechává zastupitelnou věc tak, aby ji užil podle libosti a po čase vrátil věc stejného druhu. Starý OZ používal pro tuto skutečnost pojem půjčka a uživatelsky příjemněji strany nazýval věřitelem a dlužníkem. Věcně se úprava smlouvy o půjčce, nově zápůjčce, nemění. Opět bylo třeba provést terminologickou úpravu v předpisech tak, aby nově obsahovaly pojem zápůjčka namísto smlouvy o půjčce.

3.4 Přechod smluv na NOZ

Pro praxi je velmi důležité pravidlo týkající se přechodu „starých“ smluv (tedy smluv, které byly uzavřeny podle právní úpravy před lednem 2014) na novou právní úpravu. NOZ stanoví, že staré smlouvy není třeba měnit a podřizovat je úpravě NOZ, ale naopak, že se budou až do svého konce řídit dosavadní právní úpravou. Z toho plyne závěr, že nebylo a není třeba měnit a podřizovat nové úpravě smlouvy dříve uzavřené. Pokud tedy někdo uzavřel v roce 2013 smlouvu na 10 let, bude se tato smlouva řídit celých 10 let starou právní úpravou. NOZ ovšem nezakazuje, aby si strany ujednaly, že se chtějí řídit novou právní úpravou. Z tohoto pravidla vyjímá NOZ dva typy smluv.

První z nich je nájem nemovitých věcí.

§ 3074 NOZ

Nájemní smlouvy, jejichž předmětem byla nemovitá věc, se od ledna 2014 řídí novou právní úpravou. Nájemní smlouvy tedy nebylo nutné upravovat, protože v podstatě automaticky, na základě zákona, přešly pod režim NOZ. S ohledem na právní jistotu však lze doporučit, aby strany takových nájemních smluv pečlivě prostudovaly novou úpravu, protože ta se v některých detailech (zejména u nájmu bytu a domu, nájmu „nebytových“ prostor) od minulé právní úpravy liší. Pravidlo o tom, že nájmy nemovitých věcí se od ledna 2014 řídí novou právní úpravou, však neplatí pro pachtovní smlouvy. Pokud byla uzavřena nájemní smlouva, která by dnes odpovídala pachtu, řídí se tato nadále starou právní úpravou. Toto pravidlo může v praxi činit obtíže, jelikož ne vždy bude jednoduché odlišit nájem od pachtu.

Dalším smluvním typem, který se řídí NOZ ode dne jeho účinnosti, je **smlouva o účtu**. Smlouva o účtu, upravená v § 2662 a následující nahrazuje úpravu běžného a vkladového účtu, jež byly upraveny v OBZ. Nově se tedy nerozlišují tyto dva druhy účtů, ale je jen jeden. Ustanovení NOZ ovšem účet rozdělují na platební a jiný než platební účet. Smlouvy o účtu uzavřené podle staré právní úpravy se od ledna 2014 řídí novou právní úpravou. Opět zde tedy platí to, co bylo řečeno u nájmu nemovitých věcí – není třeba obligatorně měnit jednotlivá ustanovení smluv, byť s ohledem na právní jistotu stran to někdy bude vhodné (zejména terminologicky, odkazy na paragrafy apod.).

Pro účetní praxi je ale velmi důležité reagovat na případnou změnu smlouvy, respektive na její podřízení nové právní úpravě. Změna smlouvy s sebou totiž může přinést také změnu v délce **promlčecí lhůty** (OZ znal obecnou základní délku promlčení 3 roky, OBZ 4 roky, NOZ tuto dobu sjednotil na roky 3 – viz § 629 NOZ, v případě práv zapsaných ve veřejném seznamu jde o lhůtu 10 let stejně jako ve starém právu). Jako účetní, který vede svému klientovi účetnictví, je proto nutné být obezřetný a od klienta si vyžádat všechny změny stávajících smluv, jelikož u některých mohlo dojít ke změně promlčení.

Co se promlčení týče, je nutné upozornit ještě na jednu novinku, kterou je možnost sjednat kratší či delší promlčecí lhůtu, nejméně však 1 rok, nejvýše 15 let (§ 630 NOZ). Stejně tak jako znal speciální délky promlčecích lhůt OZ i OBZ, také nová právní úprava odlišuje speciální trvání lhůt v některých případech (uznání dluhu, pojistné plnění, vydání bezúvodného obohacení atd.).

KAPITOLA 4

Novely NOZ

Zákonodárci zasahovali do NOZ celkem dvakrát, a to novelami č. 460/2016 Sb. a č. 303/2017 Sb. První z uvedených má několik dat účinnosti (některá ustanovení jsou účinná ode dne jejího vyhlášení, tedy od konce roku 2016, většina pak od konce února roku 2017 a úprava předkupního práva mezi spoluvlastníky nemovitých věcí je účinná od 1. 1. 2018), druhá z novel je účinná taktéž od 1. 1. 2018. Představme si nejdůležitější změny, které byly výše uvedenými změnovými zákony provedeny:

- 1) Novela NOZ vrací úpravu **předkupního práva** do „starého“ režimu (tedy zjednodušeně řečeno vrací se pravidla známá z doby před rokem 2014) – od roku 2018 znovu zavádí povinnost spoluvlastníků nemovitých věcí (tedy nikoliv věcí movitých – tam je možné si předkupní právo sjednat, zákon sám ho ale nezakládá) nabídnout k odkupu jejich část věci ostatním spoluvlastníkům (toto před zmiňovanou novelou platilo při úplném i bezúplném převodu pouze po dobu šesti měsíců ode dne vzniku spoluvlastnictví, po této lhůtě bylo možné část nemovité věci prodat komukoliv bez povinnosti nejprve nabídnout podíl ostatním spoluvlastníkům). Pozor, předkupní právo neplatí v případě převodu nemovité věci na osobu blízkou, nebo tehdy, pokud se ho spoluvlastníci vzdají (taková informace se poté musí objevit v katastru nemovitostí).
- 2) Novela dále mění pojem **inženýrské sítě** na termín **liniové stavby** (§ 509 NOZ). Nejde jen o prostou změnu terminologie, pojem liniová stavba má širší obsah (kromě např. elektrického vedení, kanalizací a vodovodů do nich lze řadit i tunely či stavby drah). Tak jako před novelou bude platit, že tento typ sítí/staveb není součástí pozemku (jde tedy odklon od základního pravidla v § 506 NOZ, který říká, že stavba je součástí pozemku).
- 3) Další spíše praktickou změnou je úprava **maximální výše kauc**e, kterou může požadovat pronajímatel bytu či domu po nájemci. Zatímco NOZ výši této platby (slovy zákona již nejde o kauci, ale o tzv. jistotu) zvýšil na šestnásobek (oproti původnímu trojnásobku) nájemného, novela stanovuje opět limit trojnásobku nájemného. Bohužel je nutné dodat, že se novela nijak nezmiňuje o povinnosti založené v § 2254 odst. 2 NOZ, a to povinnosti úročit kauci ode dne jejího poskytnutí alespoň ve výši zákonné sazby. Jinými slovy – stále není prakticky vyjasněno, v jaké výši se má úrok stanovovat.

- 4) Zajímavou novinkou, která spíše upřesňuje dosavadní nejednotnou praxi soudů, je **možnost požadovat úroky z nesplaceného dlužného výživného** (§ 921 NOZ). Dosavad převládá výklad, který v případě dlužného výživného neumožňoval vymáhat i úroky z prodlení.
- 5) Druhá ze zmiňovaných novel ruší institut **veřejné prospěšnosti** (§ 146–150 NOZ), který vzhledem k absenci prováděcího předpisu neměl reálný význam.

Další okruhy, o kterých byla řeč již v předchozích verzích této publikace, se týkají:

- 1) **Práce nezletilých** (§ 35 NOZ) – zde se návrh vrací k právní úpravě před 1. lednem 2014, když stanovuje, že pracovní poměr nezletilého je možné sjednat již před ukončením jeho povinné školní docházky, jen samotný nástup práce musí být až v době, kdy je tato ukončena (nenovelizované ustanovení § 35 NOZ totiž život nezletilému komplikuje víc, než je třeba, kdy zakazuje i samotné sjednání pracovní smlouvy či pracovního poměru obecně dříve, než tento ukončí povinnou školní docházku). Dále se navrhuje zrušit možnost, aby zákonný zástupce nezletilého mladšího 16 let mohl jeho pracovní poměr zrušit, pokud je to nutné v zájmu jeho vzdělávání, vývoje nebo zdraví.
- 2) **Omezení svéprávnosti** (§ 59 NOZ) – stav, kdy NOZ umožňoval soudu omezit svéprávnost člověka maximálně na 3 roky, se ukázal jako nevyhovující (velká časová náročnost pro soudy a zejména posuzující lékaře, kteří apelují zejména na to, že v této lhůtě nejsou schopni svoji práci kvalitně plnit). Doba tří let byla prodloužena na 5 let.
- 3) **Souhlas s pitvou** (§ 113 a násl. NOZ) – nově není třeba výslovný souhlas umírajícího s provedením pitvy. Primární však zůstává možnost člověka rozhodnout se, co se po smrti z jeho tělem stane. Presumuje se však souhlas k pitvě.
- 4) **Formy plné moci** (§ 441 NOZ) – zde návrh navazuje na sjednocující stanovisko Nejvyššího soudu ČR ze dne 27. 11. 2014, sp. zn. 29 Cdo 3919/2014, ve kterém byl vysloven názor, že ačkoliv k nějakému právnímu jednání (např. uzavření smlouvy, založení společnosti) v některých případech zákon vyžaduje jejich provedení tzv. formou veřejné listiny (tj. notářským zápisem), a tím pádem také pro zastoupení k takovému jednání zákon vyžaduje, aby plná moc udělená k tomuto jednání měla stejnou formu (tudíž byla také sepsána u notáře), pro platnost tohoto jednání postačuje, je-li plná moc k tomuto právnímu jednání udělena v písemné formě s úředně ověřeným podpisem. V daném případě šlo o to, že Krajský soud odmítl zapsat nově vzniklou společnost s ručením omezeným do obchodního rejstříku, a to z důvodu, že plná moc, která byla udělena advokátce k tomu, aby ji za zakladatele založila, nebyla udělena ve formě notářského zápisu, ale pouze měla úředně ověřené podpisy, což odporovalo znění příslušných ustanovení NOZ a ZOK (dle logiky – založení společnosti je nutné učinit formou veřejné listiny, pak tutéž formu musí mít i zmocnění k takovému jednání, viz § 6 ZOK a § 441 odst. 2 NOZ v nenovelizovaném znění). Nejvyšší soud v tiskové zprávě k danému rozhodnutí ze dne 17. 12. 2014, uvedl, že v praxi to znamená, že i tehdy, je-li plná moc udělována k právnímu jednání, které musí mít formu notářského zápisu, postačí, je-li udělena písemně a je-li současně podpis zmocnitele úředně ověřen. V tomto smyslu bylo novelizováno předmětné ustanovení (tučně je zvýrazněna změna): „*Zmocnitel uvede rozsah zástupčího oprávnění v plné moci. Netyká-li se zastoupení jen určitého právního jednání, udělí se plná moc v písemné formě. Vyžaduje-li se pro právní jednání zvláštní forma, udělí se v téže formě i plná moc. Vyžaduje-li se pro právní jednání forma veřejné listiny, postačí, bude-li plná moc*

k tomuto právnímu jednání udělena v písemné formě s úředně ověřeným podpisem.

K danému návrhu je třeba dodat, že pro praxi může představovat jisté odbřemenění, zejména co se administrativy týče, a dozajista přinese i úspory, jelikož notářské zápisy jsou poměrně drahou záležitostí.

- 5) **Společného jmění manželů** (§ 709 NOZ) – vzhledem k výkladovým nejasnostem (zejména s ohledem na jeden možný závěr, který říká, že nabytím podílu jednoho z manželů, se členem korporace stává i druhý manžel) se jednoznačně stanovilo, že nabytí podílu v obchodní společnosti či družstvu nezakládá účast druhého manžela na této společnosti nebo družstvu, s výjimkou bytových družstev. Situace by se tak měla navrátit do stavu před 1. lednem 2014. Pokud tedy jeden z manželů v průběhu manželství nabyde podíl v obchodní společnosti či družstvu (s výjimkou družstva bytového), nevznikne členství i druhému z manželů, ten je oprávněným pouze z majetkové hodnoty podílu (ta do společného jmění spadá).
- 6) **Úpravě svěrenských fondů** (§ 1451 NOZ) – novela přináší zřízení evidence svěrenských fondů, což je jistě třeba kvitovat s povděkem, jelikož by se tím měla zvýšit transparentnost existence těchto majetkových struktur. Svěrenský fond tak nově vzniká až ode dne zápisu do této evidence.
- 7) **Změn v přechodných ustanoveních** – zde novela zakotvila jisté úlevy zejména pro spolky a společenství vlastníků, když zakotvila následující přechodné ustanovení: *„Spolek a společenství vlastníků vzniklé do 31. prosince 2013 nejsou ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona povinny uvést označení právní formy ve svém názvu do souladu s požadavky § 132 odst. 2, § 216 a § 1200 odst. 2 písm. a) zákona č. 89/2012 Sb.“* Jak již bylo zmíněno, požadavky na spolky a společenství vlastníků, které ukládají ustanovení, na které je odkazováno (úprava názvu – slovo „spolek“ či „společenství vlastníků“ jako povinná součást názvu), měly být splněny do konce roku 2015. Tudíž de facto by nemělo dojít k tomu, že by nebyly ze strany spolků a společenství vlastníků splněny (v praxi je tomu spíše opačně, jelikož NOZ přinesl poměrně značné požadavky na úpravy stanov a velká část subjektů se těmto změnám nestihla přizpůsobit, jelikož často ani nevěděla, jakým způsobem se tak má přesně učinit, a to z důvodu chybějících výkladů a stanovisek). Ze změn budou proto spíše profitovat ti, kteří se přizpůsobit NOZ z nějakého důvodu nestihli.

KAPITOLA 5

Zákon o registru smluv

Velmi důležitým právním předpisem, který se poměrně úzce váže na NOZ, je zákon č. 340/2015 Sb., **o zvláštních podmínkách účinnosti některých smluv, uveřejňování těchto smluv a o registru smluv (zákon o registru smluv)**. Záměrem zákona je posílit transparentnost veřejné správy a zejména poskytnout veřejnosti informace o nakládání s veřejnými prostředky. Zákon proto určitým povinným subjektům přikazuje, aby se jejich smlouva objevila v registru smluv.

Pozor – ačkoliv si spousta subjektů (podnikatelů, společností) myslí, že se na ně povinnost uveřejnit uzavřenou smlouvu v registru smluv nevztahuje, často se pletou. Stačí totiž, **aby jedna ze stran smlouvy byla povinným subjektem, druhou stranou může být**

prakticky kdokoliv (zejména OSVČ, ale i jakýkoliv jiný podnik, Ezopy, banky, pojišťovny, restaurace atd.). Dopad zákona je proto ohromný, a to i do podnikatelského světa. O tom ostatně svědčí již několik tisíc uveřejněných smluv za pár měsíců účinnosti zákona.

Základní data, která bychom měli mít s novým zákonem na paměti, jsou **1. červenec 2016**, kdy zákon vstoupil v účinnost. Od tohoto data existuje **povinnost vybrané typy smluv uveřejňovat (tedy pouze smlouvy, které jsou uzavřeny po tomto datu)**. Dalším, a možná ještě zásadnějším datem, je pak **1. červenec 2017**, od kdy platí pravidlo, že plnit na základě smlouvy lze až od jejího zveřejnění, a zároveň **sankce za případné neuveřejnění** smlouvy. Jinými slovy – v období od července 2016 do července 2017 platila povinnost uzavřené smlouvy uveřejnit, nicméně bez hrozby toho, že pokud tak strany neučiní, stane se smlouva neplatnou. Jedná se tak o určité zkušební období, kdy se zákon v praxi „testuje“. Zákon byl během roku 2017 také novelizován a zvýšil okruh výjimek, tedy subjektů, na které se povinnost uveřejnit smlouvu nevztahuje (specifické typy národních podniků apod.).

Povinné subjekty, aneb kdo a kdy uveřejňuje

Hned na úvod je třeba dodat, že zákon upravuje povinnost zveřejnit určité typy smluv, jejichž stranou je Česká republika či její složka, územní samosprávný celek, včetně městské části nebo městského obvodu územně členěného statutárního města nebo městské části hlavního města Prahy, státní příspěvková organizace, veřejná výzkumná instituce nebo veřejná vysoká škola, příspěvková organizace územního samosprávného celku, obecně prospěšná společnost založená státem nebo územním samosprávným celkem, státní podnik nebo národní podnik, zdravotní pojišťovna, Český rozhlas nebo Česká televize a další osoby vyjmenované v § 2 zákona o registru smluv (jedná se o tzv. povinné subjekty).

Na první pohled to tedy vypadá, že se úprava zveřejňování smluv netýká podnikatelského a živnostenského světa. Nicméně, jak již bylo výše uvedeno, je třeba si uvědomit, že pro smlouvu jsou vždy třeba dvě strany. Proto se povinnost uveřejnění smlouvy týká i smluvních partnerů povinných subjektů. Jinými slovy řečeno, pokud podnikatel uzavře určitou smlouvu (například s Českou televizí, s městem, školou, zdravotní pojišťovnou), která musí podléhat režimu uveřejnění, pak v případě, že se tato smlouva do určitého data neobjeví v registru smluv, bude sankcionována absolutní neplatností. Kdo smlouvu v registru smluv uveřejní, záleží na dohodě stran. **Je rozhodně vhodné doporučit, aby si strany již při sjednávání smlouvy určily, kdo z nich smlouvu do registru vloží.**

Lhůta pro uveřejnění je stanovena v § 7 zákona o registru smluv – mělo by k tomu dojít **bezodkladně, nejdéle do 30 dnů od uzavření smlouvy**. Uveřejněním smlouvy teprve vzniká oprávnění na základě smlouvy začít jednat (dodat materiál, platit za zboží či služby). Pokud se však smlouva nepublikuje ani do 3 měsíců od uzavření, stane se automaticky neplatnou a strany si budou muset svá plnění vrátit. Je proto možné shrnout, že hlavní lhůta jsou 3 měsíce od uzavření, jelikož až u porušení této lhůty nastane sankce.

Jaké smlouvy se uveřejňují

Zákon hovoří o povinnosti uveřejnit **soukromoprávní smlouvy**, jakož i **smlouvy o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci**, a to všude tam, kde je jednou ze stran povinný subjekt. Soukromoprávní smlouvou se rozumí smlouva uzavřená zejména dle NOZ (tedy například koupě, dílo, nájem apod.). Zákon pamatuje i na výjimky, tedy na ty situace, kdy není nutné smlouvu uveřejnit. Za nejdůležitější je třeba považovat (§ 3 zákona o registru smluv):

- 1) smlouvu **vzniklou v rámci právního jednání s fyzickou osobou, která jedná mimo rámec své podnikatelské činnosti**; to neplatí, jde-li o převod vlastnického práva povinného subjektu k hmotné nemovité věci,
- 2) technickou **předlohu, návod, výkres, projektovou dokumentaci**, model, způsob výpočtu jednotkových cen, vzor a výpočet,
- 3) smlouvu, jejíž plnění je **prováděno převážně mimo území České republiky**,
- 4) smlouvu, jestliže **výše hodnoty** jejího předmětu je **50 000 Kč bez DPH** nebo nižší,
- 5) smlouvu, která je uzavřena s **autorem nebo výkonným umělcem** v souvislosti s autorským dílem nebo uměleckým výkonem,
- 6) smlouvu, jejíž alespoň jednou **smluvní stranou je obec, která nevykonává rozšířenou působnost**, příspěvková organizace touto obcí zřízená nebo právnická osoba, v níž má taková obec sama nebo s jinými takovými obcemi většinovou účast.

Zajímavým je hned případ pod bodem 1. Jde o situace, kdy povinný subjekt bude uzavírat smlouvu s **nepodnikatelem**, tedy s fyzickou osobou, která v dané záležitosti nejedná na základě svého podnikání (typicky pracovní smlouvy, nebo například nájem bytu, kdy jednou stranou je nepodnikatel a druhou stranou město apod.). Ovšem v případě, že by si taková osoba – nepodnikatel, koupila od povinného subjektu nemovitou věc (dům, pozemek), pro platnost této smlouvy je nutné uvést ji v registru smluv. Otázku uveřejnění je povinen zkoumat katastr nemovitostí a v případě, že smlouva uveřejněna nebude, pak **nelze učinit vklad vlastnického práva**.

Další otázkou je nepřesný obsah bodu ad 2. Teprve praxe ukáže, co vše je míněno technickou předlohou, výkresem, projektovou dokumentací apod. Patrně se pod tyto pojmy může zahrnout i výrobní proces, postup, recept apod.

Pod bodem 6 se skrývá důležitá výjimka pro určité obce a jimi zřizované subjekty. Pokud se jedná o tzv. jedničkové a dvojkové obce, kdy jsou tyto stranou smlouvy, nemusí být celá smlouva uveřejněna. Stejně tak to platí, pokud je stranou smlouvy například příspěvková organizace jimi zřízená, **a to ať je druhou stranou kdokoli, včetně jinak povinného subjektu**. Pokud například obec bez rozšířené působnosti, případně škola nebo knihovna (příspěvková organizace) touto obcí zřízená, bude uzavírat smlouvu s hlavním městem Praha (povinný subjekt), tato smlouva nebude muset být uveřejněna v registru. Z toho plyne jeden důležitý závěr – nelze například říci, že všechny školy nebo knihovny jsou povinnými subjekty, vždy je třeba zkoumat, kdo je jejich zřizovatel.

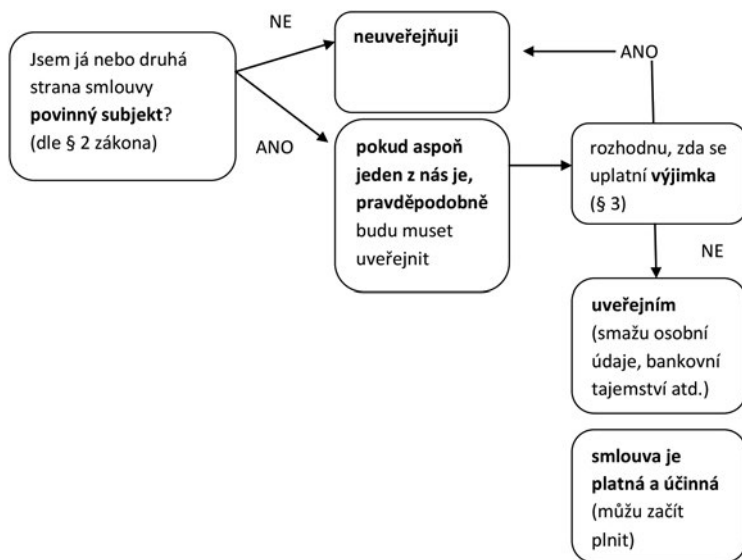
Poslední důležitou zmínkou je otázka hodnoty **plnění do 50 000 Kč bez DPH**. Nejedná se totiž o cenu, nýbrž hodnotu plnění, která může být i vyšší, než je cena (např. kupní) uvedená ve smlouvě. V případě nejednoznačnosti je nutné počítat s oceněním pomocí zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů. V případě smluv, které mají delší trvání a je na základě nich plněno opakovaně, ovšem po menších hodnotách než je 50 000 Kč, je třeba provést součet plnění za období trvání smlouvy (pronájem kanceláře na jeden rok, měsíční nájem 20 000 Kč – za období jednoho roku nájemné přesáhne 50 000 Kč, smlouvu je třeba uveřejnit). Tam, kde není pevně stanovena doba trvání smlouvy (smlouvy na dobu neurčitou), se hodnota pomocně určí, jako kdyby smlouva byla na 5 let (respektive – hodnota smlouvy uvedena v registru nebude, ale otázka, zda je nad 50 000 Kč bez DPH, se rozhodne právě pomocí lhůty 5 let).

Zákon vyjmenovává také ty typy informací, které nemusejí být zveřejněny. Prostřednictvím registru smluv se proto **neuveřejňují informace, které nelze poskytnout při postupu podle předpisů upravujících svobodný přístup k informacím** (tedy zejména zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů). Jedná se tak například o:

- 1) utajované informace,
- 2) osobní údaje,
- 3) obchodní tajemství,
- 4) informace o majetkových poměrech,
- 5) informace chráněné právy duševního vlastnictví,
- 6) informace chráněné,
- 7) a dle dalších zákonů, např. bankovní tajemství, zvláštní skutečnosti aj.

Takové informace proto budou z uveřejněné smlouvy vymazány. Mělo by se ovšem ve zveřejněné podobě objevit, že na tomto místě bylo např. uvedeno obchodní či bankovní tajemství apod.

K orientaci v úvahách, zda smlouvu uveřejnit, může sloužit následující diagram:



Co hrozí v případě neuveřejnění (od července 2017)

Uveřejnění smlouvy s sebou nese dva základní následky. Prvním je pravidlo v § 6 zákona, které stanoví: „Smlouva, na niž se vztahuje povinnost uveřejnění prostřednictvím registru smluv, nabývá účinnosti nejdříve dnem uveřejnění.“ Ačkoliv tedy strany mezi sebou smlouvu sjednají a podepíší, samotná **smlouva „ožije“ (tedy bude se podle ní moci začít plnit a jednat) až okamžikem uveřejnění** v registru. To má samozřejmě velký dopad na praxi stran a nutí tak zúčastněné aktéry k tomu, aby jednali co nejrychleji a smlouvu uveřejnili, jinak právně nelze ze smlouvy plnit.

Závažnější sankce potom dopadá na situaci, kdy strany smlouvu ani v požadovaném termínu neuveřejní. Znamená to totiž **absolutní neplatnost celé smlouvy**. Jinými slovy, strany mezi sebou, i kdyby si již plnily, nebudou mít platný právní vztah a budou si muset kompenzovat plnění na základě zásad o bezdůvodném obohacení. Což znamená, že si budou muset zpravidla vzájemná plnění vrátit.

Je důležité zmínit, že tyto dva paragrafy, tedy ustanovení o účinnosti smlouvy až k datu uveřejnění a o absolutní neplatnosti neuveřejněné smlouvy, mají tzv. odloženou účinnost. To znamená, že se začnou v praxi aplikovat až od 1. července 2017, jak bylo již výše uvedeno.

Jak uveřejnit

Uveřejnění smlouvy je nutné provést skrz portál registru smluv, který je spravován Ministerstvem vnitra (<http://www.mvcr.cz/>). Uveřejnění se provede pomocí datové zprávy zaslané pomocí formuláře a pokynů na příslušných internetových stránkách. Na internetových stránkách poskytuje Ministerstvo vnitra také metodické manuály jak k právním, tak technickým otázkám.

Velmi důležitým požadavkem na uveřejnění je formát. Nepostačí, pokud je do registru vložena nascanovaná verze smlouvy, naopak, zákon požaduje, aby šlo o **strojově čitelný formát**. Tedy takový formát, který umožňuje vyhledávání ve smlouvě (půjde o formáty typu pdf, word, odt apod.). Do registru se tak nebude vkládat kopie smlouvy, na které budou i podpisy smluvních stran, ale postačí jen verze smlouvy ve formátu k tisku. V praxi mohou činit problémy případy, kdy se bude dodatkem měnit či upravovat nějaká starší smlouva, jelikož zákon i u „starých“ smluv (tedy těch, které byly uzavřeny před 1. červencem 2016 a budou měněny), požaduje, aby byla do registru vložena i tato stará smlouva. Na tuto smlouvu se však nevztahuje povinnost být ve strojově čitelném formátu (zde tedy stačí pouhý scan).

Zároveň se do registru vkládají i tzv. **metadata**, která také usnadňují vyhledávání dle klíčových slov.

Metadata jsou podle zákona následující údaje (§ 5 odst. 5 zákona o registru smluv):

- 1) identifikace smluvních stran,
- 2) vymezení předmětu smlouvy,
- 3) cena, a pokud ji smlouva neobsahuje, hodnota předmětu smlouvy, lze-li ji určit (jinými slovy, pokud půjde o bezúplatnou smlouvu, nebo smlouvu na dobu neurčitou, kdy není jasné, kolik bude celková platba představovat, není nutné kolonku cena vyplňovat),
- 4) datum uzavření smlouvy.

Od 1. července 2016 by měl každý podnikatel, který uzavírá téměř jakoukoliv smlouvu se státem, či jeho jinými složkami, zpozornět a dbát na to, aby taková smlouva byla uveřejněna. Následující měsíce samozřejmě ukážou, jak bude registr smluv v praxi fungovat a jak půjde celý proces hladce či naopak. Ze začátku se není třeba ničeho výrazně obávat, a to díky přechodným ustanovením, kdy sankce v podobě neplatnosti smlouvy budou účinné až u těch smluv, které budou uzavřeny po 1. červenci 2017. Vzhledem ke spoustě výkladových nejasností i samo Ministerstvo vnitra radí – **pokud si nejsme jisti, raději smlouvu uveřejněme**.

DÍL 3

Dlouhodobý majetek

KAPITOLA 1

Obecné vymezení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek je podstatnou a důležitou součástí aktiv (celkového majetku) společnosti. Dlouhodobým majetkem se rozumí zpravidla takový majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok. Jedná se o dlouhodobá (stálá, fixní) aktiva, která předávají svou hodnotu do hodnoty vyráběné produkce postupně. Tento dlouhodobý majetek se tedy nespotřebovává najednou, ale opotřebovává se postupně během doby své životnosti a poskytuje tak ekonomický prospěch dlouhodobě.

Dlouhodobý majetek (stálá aktiva) se skládá z těchto tří základních skupin:

- 1) dlouhodobý nehmotný majetek,
- 2) dlouhodobý hmotný majetek,
- 3) dlouhodobý finanční majetek.

Dlouhodobý majetek patří mezi tzv. fixní aktiva, která mají být držena v účetní jednotce dlouhodobě, tj. více než 12 měsíců po sobě jdoucích, nebo déle než jeden běžný produkční cyklus. Ve spojení s dlouhodobým majetkem je vymezena **doba použitelnosti** jako: *„doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků“.*

§ 6 odst. 1 VPU

Smyslem a účelem existence dlouhodobého majetku v účetní jednotce je tedy buď jeho užívání (za účelem dosažení ekonomického prospěchu), nebo jeho zhodnocování (uložení dočasně volného kapitálu, který se výnosy z dlouhodobého majetku zvyšuje – zhodnocuje, nebo se zhodnotí při prodeji takového dlouhodobého majetku).

Dlouhodobý majetek se zobrazuje ve finančních (závěrkových) výkazech v rozvaze, a to na straně aktiv. Kromě toho se na straně aktiv jako položky snižující pořizovací hodnotu dlouhodobého majetku odpisovaného vyskytují tzv. oprávky, které snižují jeho hodnotu v průběhu životnosti tohoto majetku, rozdílem těchto dvou položek je tzv. zůstatková cena dlouhodobého majetku. Oprávky představují kumulované odpisy z jednotlivých let životnosti dlouhodobého odpisovaného majetku. Odpisy však nejsou rozvahovou položkou, ale položkou výsledovky. Představují náklady každého jednotlivého účetního období a ovlivňují tak (snižují) hospodářský výsledek.

V rozvaze se dlouhodobý majetek vykazuje v těchto položkách:

- B. Stálá aktiva** (do 31. 12. 2017: B. Dlouhodobý majetek)
- B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek
 - B.II. Dlouhodobý hmotný majetek
 - B.III. Dlouhodobý finanční majetek

1.1 Vnitřní účetní směrnice

Pro vedení evidence dlouhodobého majetku a účtování o tomto majetku je nutné mít sestaveny **vnitřní účetní směrnice**, které by měly obsahovat pravidla a postupy týkající se především následujících oblastí:

- vymezení dlouhodobého majetku,
- odpisové plány pro účetní a daňové odpisy,
- tvorba a čerpání rezerv,
- tvorba a rušení opravných položek,
- provádění inventarizace majetku.

Pro jednotlivé druhy majetku je vhodné v těchto vnitřních účetních směrnících mimo jiné stanovit následující pravidla:

- vymezení dlouhodobého majetku (cenové limity, doba použitelnosti atd.),
- způsob oceňování,
- postupy účtování,
- doba odpisování,
- metoda (způsob) odpisování (rovnoměrné, zrychlené, výkonové atd.), příp. odpisové sazby,
- od kdy do kdy se majetek odpisuje (tj. zda se odpisuje i v měsíci zařazení, resp. vyřazení).

§ 28 odst. 6 ZÚ

Účetní jednotky jsou podle § 28 odst. 6 ZÚ povinny sestavovat **odpisový plán**, který slouží jako podklad k vyčíslení účetních odpisů dlouhodobého majetku v průběhu jeho používání tak, aby odpisy věrně vyjadřovaly jeho ekonomické opotřebení. Odpisový plán pro jednotlivé předměty by pak měl obsahovat tyto údaje:

§ 56 odst. 4 VPU

- vstupní cenu majetku,
- příp. předpokládanou zbytkovou hodnotu majetku,
- vyčíslení odpisů v průběhu životnosti majetku (měsíčně, ročně),
- příp. vývoj opravěk a zůstatkové ceny majetku během doby jeho odpisování.

bod 6.3. CUS 013

Informace o jednotlivých položkách dlouhodobého majetku jsou uvedeny v **inventárních (majetkových) kartách** (knihách analytických účtů) v papírové či technické formě (např. evidence majetku v účetním SW). Zde by měly být obsaženy tyto údaje sloužící k identifikaci majetku:

- název, popis majetku nebo číselné označení,
- datum a způsob jeho pořízení a uvedení do užívání, datum zaúčtování na příslušný majetkový účet,
- ocenění,
- údaje o zvoleném postupu účetního a daňového odpisování, roční sazby účetních a daňových odpisů za účetní a zdaňovací období, částky účetních a daňových odpisů za účetní a zdaňovací období (odpisové plány),
- datum a způsob vyřazení,
- u majetku, k němuž účetní jednotka nemá vlastnické právo nebo je zatížený zástavním právem nebo věcným právem anebo na jehož pořízení byla poskytnuta dotace, se uvede vlastník majetku, zástavní věřitel, účastník věcného práva, výše dotace a další skutečnosti prokazující úplnost účetního případu,

- v případě souboru hmotných movitých věcí se rovněž uvádějí jednotlivé části souboru věcně a v hodnotovém vyjádření, pokud se k souboru přiřadí další věc nebo se naopak vyřadí, uvádí se datum přiřazení nebo vyřazení této věci,
- při převodu vlastnictví k nemovitým věcem, které podléhají vkladu do katastru nemovitostí, se v poznámce uvede podmíněnost uskutečnění okamžiku účetního případu nabytím právního účinku vkladu.

1.2 Účtový rozvrh

Důležité pro účtování o dlouhodobém majetku je samozřejmě vhodně sestavený **účtový rozvrh**. Při tvorbě účtového rozvrhu by měla účetní jednotka respektovat strukturu rozvahy z hlediska určení syntetických účtů, ale současně by měla vymezit takové analytické účty, které by jí umožňovaly bezproblémové zachycování relevantních informací.

Analytické účty se vedou v souladu s CUS 001 – Účty a zásady účtování na účtech mimo jiné:

CUS 001

- podle jednotlivých druhů majetku (dle typu dlouhodobého majetku),
- hmotně odpovědných osob,
- míst uložení či umístění majetku,
- odděleně se sleduje majetek zatížený zástavním právem nebo věcným právem, příp. převedené nebo poskytnuté zajištění (např. majetek, kterým účetní jednotka ručí za své dluhy).

Účty se v souladu s bodem 6 CUS 013 dále analyticky člení následujícím způsobem:

bod 6. CUS 013

- podle jednotlivých složek dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku,
- podle účelu stanoveného právními předpisy nebo vyplývající z požadavků vlastního řízení na kartách či v datových souborech.

Analytické účty se vedou odděleně také za:

- vypůjčený dlouhodobý hmotný majetek, jehož vlastnictví zajištěním dluhu převodem práva přešlo na půjčitele, avšak tento majetek na základě smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění dluhu odpisuje výpůjčitel,
- dlouhodobý majetek propachtovaný, pokud se tak propachtovatel s pachtýřem ve smlouvě dohodli.

Na **podrozvahových účtech** (účtové skupiny 75 až 79) se v souladu s bodem 2.3.2. CUS 001 a bodem 6.7. CUS 013 sledují např. následující skutečnosti související s dlouhodobým nehmotným a hmotným majetkem:

bod 2.3.2. CUS 001
bod 6.7. CUS 013

- přijaté hypotéky,
- najatý a propachtovaný majetek,
- majetek přijatý do úschovy,
- poskytnuté záruky a jiné obdobné dluhy,
- poskytnutá zástavní práva a věcná práva a převedená zajištění, pokud se o nich neúčtuje v účtových skupinách 01, 02 či 03,
- přijatá zástavní práva a věcná práva a přijatá zajištění,
- závazky z leasingu,
- dluhy z leasingu,
- majetek a technické zhodnocení při dotaci ve výši 100 % atd.

KAPITOLA 2

Oceňování dlouhodobého majetku

§ 26 odst. 3 ZÚ

Pod pojmem **oceňování** rozumíme v účetnictví přiřazování peněžní hodnoty jednotlivým účetním položkám. Ocenění dlouhodobého majetku je důležitým momentem pro posouzení finanční situace účetní jednotky a pro finanční analýzu.

V této kapitole se zmíníme i o rezervách, opravných položkách a odpisech, které slouží k vyjádření snížení hodnoty majetku a úzce tedy souvisí se samotným oceňováním majetku.

2.1 Oceňování při pořízení

Při procesu **oceňování dlouhodobého majetku** musí být zřejmé:

- co se považuje za dlouhodobý majetek (tj. DNM, DHM, DFM),
- jak vykazovat změny stavu a hodnoty dlouhodobého majetku (způsob ocenění, způsob účtování trvalých a dočasných změn hodnoty),
- kdy vykazovat změny stavu a hodnoty dlouhodobého majetku (k okamžiku uskutečnění účetního případu a ke konci rozvahového dne),
- který způsob ocenění využít (pořizovací cenu, vlastní náklady, jmenovitou hodnotu, reprodukční pořizovací cenu).

Při procesu oceňování musí účetní jednotka respektovat zejména princip významnosti, princip věrného a poctivého obrazu o účetní jednotce v účetnictví, musí dodržovat ustanovení ZÚ a VPU.

§ 25 ZÚ

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se oceňuje pořizovací cenou, s výjimkou majetku vytvořeného vlastní činností, který se oceňuje **vlastními náklady**. Finanční majetek se oceňuje zpravidla rovněž **pořizovací cenou**. V případě bezúplatného nabytí či v případě, kdy vlastní náklady na vytvoření majetku vlastní činností nelze zjistit, se oceňuje **reprodukční pořizovací cenou**.

Ze ZÚ vyplývá použití následujících cen pro ocenění jednotlivých položek dlouhodobého majetku (v okamžiku uskutečnění účetního případu):

Typ dlouhodobého majetku	Způsob ocenění
DNM a DHM externě pořízený	pořizovací cena
DNM a DHM vytvořený vlastní činností	vlastní náklady
Podíly, resp. majetkové cenné papíry (DFM)	pořizovací cena
Cenné papíry dluhové (DFM)	pořizovací cena
Pohledávky v podobě poskytnutých záloh a závdavků na DNM, DHM a DFM	jmenovitá hodnota
DNM, DHM a DFM bezúplatně nabytý (včetně povolenek na emisi skleníkových plynů a preferenčních limitů při nabytí prvním držitelem či provozovatelem)	reprodukční pořizovací cena
DNM a DHM vytvořený vlastní činností, jehož vlastní náklady nelze zjistit nebo jsou vyšší než reprodukční pořizovací cena	reprodukční pořizovací cena

Pořizovací cena – cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související. Používá se u majetku pořízeného za úplatu, jde o nejčastější formu vstupní ceny. Náklady, které jsou součástí ocenění majetku, jsou uvedeny v § 47 VPU (resp. § 48 VPU pro finanční majetek).

§ 47, 48 VPU

Vlastní náklady – jde o přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost (materiál, mzdy, zakoupené služby), popřípadě i **přířaditelné nepřímé náklady**, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami (náklady režijní povahy). Do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností. Používá se u majetku vytvořeného vlastní činností.

§ 25 odst. 5
písm. d) ZÚ

Reprodukční pořizovací cena – cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Touto cenou se oceňuje např. vložený majetek, majetek nabytý darováním, nově zjištěný majetek (např. při inventarizaci), příchovky. Používá se spíše jen výjimečně.

Nehmotným a hmotným dlouhodobým majetkem se stávají pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání. Tím se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (např. stavebními, ekologickými, požárními, bezpečnostními a hygienickými).

Součástí ocenění DNM a DHM nebo jeho části jsou také zejména:

§ 47 odst. 1 VPU

- náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného DNM a DHM:
 - odměny za poradenské služby a zprostředkování,
 - správní poplatky,
 - platby za poskytnuté záruky,
 - platby za otevření akreditiv,
 - platby za expertízy,
 - platby za patentové řešerše,
 - náklady na předprojektové přípravné práce,
- úroky z úvěru, pomocí něhož je DNM a DHM pořizován – pokud tak účetní jednotka rozhodne (v opačném případě nejsou úroky aktivovány, ale účtovány přímo do nákladů příslušného období),
- odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy,
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení staveníště, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy, clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby,
- licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, nikoliv pro budoucí provoz,
- vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby,
- náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníkovu nebo nájemci nebo pachtýři nemovité věci nebo za omezení v obvyklém užívání atd.,
- úhrady nákladů za přeložky, překládky a náhradní pozemní komunikaci,
- zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání,
- náklady na zabezpečovací, konzervační a udržovací práce.

Je zde přitom uvedeno slůvko „zejména“, tzn. kromě těchto uvedených položek do této skupiny nákladů, které jsou součástí ocenění, mohou patřit i další náklady podobného charakteru související s pořízením dlouhodobého majetku.

Naopak **součástí ocenění DNM a DHM nejsou** zejména:

§ 47 odst. 2 VPU

- opravy a údržba,
- náklady nájemce nebo pachtýře na uvedení najatého nebo propachtovaného majetku do předcházejícího stavu,

- náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předcházejícího stavu,
- kursové rozdíly,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů,
- nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba,
- náklady na zaškolení pracovníků,
- náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami,
- náklady na biologickou rekultivaci,
- náklady spojené s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání,
- v případě pozemku vykazovaného v položce „B.II.1.1. Pozemky“ náklady spojené s pořízením dlouhodobého hmotného majetku vykazovaného v položkách „B.II.1.2. Stavby“, „B.II.4.1. Pěstitelské celky trvalých porostů“ a „B.II.4.3. Jiný dlouhodobý hmotný majetek“ podle § 7 odst. 6 písm. a) VPU.

Podle NOZ jsou sice stavby nedílnou součástí pozemku, v účetnictví se ovšem se stavbami a pozemky i nadále nakládá samostatně, tj. evidují se odděleně. Při koupi pozemku včetně stavby je tedy třeba v účetnictví samostatně ocenit pozemek a samostatně stavbu (přestože např. v kupní smlouvě je uvedena pouze celková částka za pozemek a stavbu), pozemek totiž nelze odpisovat. K tomu je třeba např. nechat vypracovat znalecký posudek, na základě kterého bude možné zjistit poměr mezi cenou pozemku a cenou stavby a jednotlivé nemovité věci správně ocenit. Příp. provést kvalifikovaný odhad ceny pozemku (např. z cenové mapy pozemků).

§ 47 odst. 3 VPU

V případě práva stavby není součástí jeho ocenění stavba vyhovující právu stavby. Je-li při nabytí práva stavby oceněného jednou částkou jeho součástí stavba vyhovující právu stavby zřízená jinou účetní jednotkou nebo osobou, rozdělení ocenění práva stavby na část odpovídající stavbě a právu stavby se provede při respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení obou částí práva stavby.

§ 48 VPU

Součástí pořizovací ceny cenného papíru a podílu jsou též náklady s pořízením související, jde např. o:

- poplatky makléřům,
- poplatky poradcům,
- poplatky burzám.

Součástí pořizovací ceny cenného papíru a podílu nejsou zejména:

- úroky z úvěrů na pořízení cenných papírů a podílů,
- náklady spojené s držbou cenného papíru a podílu.

§ 47 odst. 1
písm. b) VPU
§ 48 VPU

PŘÍKLAD

Úrok z úvěru na pořízení DHM a DFM

Účetní jednotka pořizuje z úvěru DHM a DFM. O úroku u DHM rozhodla, že se stane součástí pořizovací ceny DHM. Účetní jednotka není plátcem DPH.

Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
1.	Přijatý dlouhodobý bankovní úvěr na DHM a DFM	1 500 000	221	461
2.	Cena pořízení DHM (budovy) – nákup na fakturu	1 000 000	042	321
3.	Úhrada dodavatelské faktury z běžného účtu	1 000 000	321	221
4.	Cena pořízení DFM plynoucí ze smlouvy (zde: cena pořízení = pořizovací cena DFM)	500 000	06x	379