

ABECEDA ÚČETNICTVÍ PRO PODNIKATELE

19. aktualizované vydání (únor 2023)

1. aktualizace k 1. 8. 2025

Kapitola 1. ÚVOD DO SOUSTAVY ÚČETNICTVÍ

1. Právní rámec

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, byl od vydání publikace novelizován:

- **zákonem č. 349/2023 Sb.**, kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (část třicátá pátá) – významnější novela nabyla účinnosti dnem 1. 1. 2024,
- **zákonem č. 263/2024 Sb.**, o veřejných kulturních institucích a o změně souvisejících zákonů (zákon o veřejných kulturních institucích) (část druhá) – novela nabyla účinnosti dnem 1. 1. 2025 a přinesla pouze doplnění § 1 odst. 3 o veřejné kulturní instituce,
- **zákonem č. 316/2025 Sb.**, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 416/2023 Sb., o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny – nabývá účinnosti dnem 1. 1. 2026, s výjimkou některých ustanovení, která nabyla účinnosti dnem 2. 9. 2025. Pro rok 2025 (účetní období započatá v roce 2025) zůstávají podmínky pro kategorizaci a následně povinnost auditu stejné jako pro rok 2024 (účetní období započatá v roce 2024). K zásadním změnám dochází až od roku 2026 – více k této problematice viz bod 2. Změna kritérií pro kategorizaci účetních jednotek a jejich dopady v praxi.

Celá novela zákona o účetnictví mění především:

- limity pro kategorizaci účetních jednotek a skupin účetních jednotek,
- povinnost ověření účetní závěrky auditorem,
- náležitosti výroční zprávy o nehmotných zdrojích a
- podmínky vyhotovení a náležitosti zprávy o udržitelnosti a konsolidované zprávy o udržitelnosti.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, **pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví**, ve znění pozdějších předpisů, byla novelizována vyhláškou č. 443/2023 Sb., kterou se mění některé vyhlášky provádějící zákon o účetnictví v souvislosti s vedením účetnictví v jiné než české měně, dorovnávací daní a vymezením čistého obrátu (část první) – nabyla účinnosti dnem 1. 1. 2024.

2. Změna kritérií pro kategorizaci účetních jednotek a jejich dopady v praxi

Novela zákona o účetnictví

V následujícím textu chceme informovat nejen o změně kritérií pro kategorizaci účetních jednotek, ale i o jejím dopadu na možnou změnu při každoroční povinnosti zařazení účetní jednotky do příslušné kategorie a následnou povinnost či nepovinnost ověření účetní závěrky auditorem. Pro lepší názornost je v některých případech uvedeno původní i nové znění příslušných účetních předpisů.

Znění zákona o účetnictví platné do 31. 12. 2023:

„§ 1e

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

(2) Pokud ve dvou po sobě následujících rozvahových dnech řádných účetních závěrek účetní jednotka nebo skupina účetních jednotek překročí nebo přestane překračovat 2 hraniční hodnoty podle § 1b a 1c, změní od počátku bezprostředně následujícího účetního období kategorii účetní jednotky nebo skupinu účetní jednotky, podle které je stanoven rozsah a způsob sestavování účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky.“

Ustanovení § 1d odst. 2 od 1. 1. 2024 zní:

„(2) Čistým obratem se pro účely účetnictví rozumí výše výnosů z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb za účetní období. Ročním úhrnem čistého obratu se pro účely účetnictví rozumí čistý obrat vydělený počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobený 12.“

Podle čl. LIX bodu 1 Přejímacího ustanovení k zákonu č. 349/2023 Sb. platí:

„1. Pro účetní období započaté přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se použije zákon č. 563/1991 Sb. a právní předpisy jej provádějící, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.“

Zákon č. 349/2023 Sb. nabyl účinnosti dnem 1. 1. 2024, tzn. že:

- pro účetní jednotky, jejichž účetním obdobím je kalendářní rok, platí nová pravidla již pro účetní období započaté 1. 1. 2024,
- pro účetní jednotky, jejichž účetním obdobím je hospodářský rok, platí nová pravidla nejdříve pro účetní období započaté 1. 2. 2024, 1. 3. 2024, 1. 4. 2024 atd.

Tato změna má dopad na vznik povinnosti auditu a dále na lhůtu pro podání daňového přiznání za zdaňovací období započaté v roce 2024 u těch klientů, kterým zanikne povinnost ověření účetní závěrky auditorem.

Zrušení povinnosti ověření účetní závěrky auditorem u malých účetních jednotek od 1. 1. 2026

Změny týkající se povinnosti auditu stanové v § 20 nabývají účinnosti podle čl. VII zákona č. 316/2025 Sb. až 1. 1. 2026.

To znamená, že pro účetní období započaté v roce 2025 ještě platí „starý režim“.

Společnost s ručením omezeným; účetní období: kalendářní rok

KRITÉRIUM	HODNOTA K		
	31. 12. 2023	31. 12. 2024	31. 12. 2025
Aktiva celkem (netto)	50 mil. Kč	52 mil. Kč	54 mil. Kč
Roční úhrn čistého obratu	120 mil. Kč veškeré výnosy	103 mil. Kč obrat podle obchodního modelu	105 mil. Kč obrat podle obchodního modelu
Průměrný počet zaměstnanců	48	49	49
Kategorie ÚJ	malá ÚJ podle hodnot k 31. 12. 2021 a 2022	malá ÚJ podle hodnot k 31. 12. 2022 a 2023	malá ÚJ podle hodnot k 31. 12. 2023 a 2024

Pro společnost s ručením omezeným platí do konce roku 2025 „staré“ pravidlo:

- 1. Zařazení do kategorie na začátku roku 2025 → malá účetní jednotka*
- 2. Malé účetní jednotky se testují na povinnost auditu (40 mil. : 80 mil. : 50)*

Závěr:

I. Účetní závěrka k 31. 12. 2025 této společnosti podléhá povinnosti auditu (Aktiva celkem (netto) k 31. 12. 2024 a 2025 přesáhla 40 mil. Kč a roční úhrn čistého obratu k 31. 12. 2024 a 2025 přesáhl 80 mil. Kč).

II. Na základě hodnot ke konci roku 2024 a 2025 bude tato společnost pro rok 2026 opět v kategorii „malá účetní jednotka“, ale již bez povinnosti ověření účetní závěrky k 31. 12. 2026 auditorem, protože od roku 2026 budou povinnosti auditu podléhat pouze střední a velké účetní jednotky.

Kategorizace pro rok 2026**Společnost s ručením omezeným; účetní období: kalendářní rok**

KRITÉRIUM	HODNOTA K		KATEGORIE ÚJ PRO ROK 2026
	31. 12. 2024	31. 12. 2025	
Aktiva celkem (netto)	110 mil. Kč	112 mil. Kč	
Roční úhrn čistého obratu podle obchodního modelu	220 mil. Kč	225 mil. Kč	
Průměrný počet zaměstnanců	49	50	
Kategorie ÚJ	Střední ÚJ podle hodnot k 31. 12. 2022 a 2023	Střední ÚJ podle hodnot k 31. 12. 2023 a 2024	Malá ÚJ podle hodnot k 31. 12. 2024 a 2025

Závěr: Účetní jednotka, která byla před rokem 2026 vždy na počátku účetního období zařazena do kategorie „střední“, a z tohoto titulu podléhala povinnosti auditu, bude v důsledku zvýšení prahových hodnot přearžena od 1. 1. 2026 do kategorie „malá“ a od roku 2026 již nebude mít povinnost ověření účetní závěrky auditorem.

Nové prahové hodnoty platné od roku 2026

Hraniční hodnoty kategorií účetních jednotek / skupin účetních jednotek

Hraniční hodnoty / kategorie ÚJ	Mikro ÚJ	Malá ÚJ	Střední ÚJ	Velká ÚJ
Aktiva celkem netto	≤ 11 mil.	> 11 mil. ≤ 120 mil.	> 120 mil. ≤ 600 mil.	> 600 mil.
Roční úhrn čistého obratu	≤ 22 mil.	> 22 mil. ≤ 240 mil.	> 240 mil. ≤ 1 200 mil.	> 1 200 mil.
Průměrný počet zaměstnanců	≤ 10	> 10 ≤ 50	> 50 ≤ 250	> 250

Mikro účetní jednotka je taková, která nepřekročí alespoň dvě hraniční hodnoty pro mikro účetní jednotku.

Malá účetní jednotka je taková, která není mikro účetní jednotkou a nepřekročí alespoň dvě hraniční hodnoty pro malou účetní jednotku.

Střední účetní jednotka je taková, která není malou účetní jednotkou a nepřekročí alespoň dvě hraniční hodnoty pro střední účetní jednotku.

Velká účetní jednotka je taková, která překročí alespoň dvě hraniční hodnoty pro střední účetní jednotku. Velkou účetní jednotkou je vždy subjekt veřejného zájmu nebo vybraná účetní jednotka.

Obecné pravidlo stanovené v § 1e odst. 2 zní:

„Pokud ve dvou po sobě následujících rozvahových dnech řádných účetních závěrek účetní jednotka nebo skupina účetních jednotek překročí nebo přestane překračovat 2 hraniční hodnoty podle § 1b a 1c, změně od počátku bezprostředně následujícího účetního období kategorií účetní jednotky nebo skupinu účetní jednotky, podle které je stanoven rozsah a způsob sestavování účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky.“ (poznámka: toto ustanovení není novelou změněno).

Podle čl. VII zákona č. 316/2025 Sb. nabývají ustanovení čl. I bodů 1 až 11 účinnosti dnem následujícím po dni jeho vyhlášení, tzn. 2. 9. 2025.

Podle čl. II přechodných ustanovení zákona č. 316/2025 Sb. se nové hraniční hodnoty použijí již od roku 2024.

Novela vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Ustanovení § 35 od 1. 1. 2024 zní:

„§ 35 Čistý obrat

(1) Pro účely určení čistého obratu se výnosy z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb rozumí výnosy, na kterých je založen obchodní model účetní jednotky. Při určování těchto výnosů se přihlíží zejména k odvětví a trhu, na kterém účetní jednotka působí, a k podstatě činnosti účetní jednotky pro její zákazníky.

(2) Pro účely určení čistého obratu se nepřihlíží k tomu, ve které položce výkazu zisku a ztráty je výnos podle odstavce 1 vykazován.“

Důvodová zpráva k novele vyhlášky č. 500/2002 Sb. vysvětluje nezbytnost navrhované právní úpravy a odůvodňuje její hlavní principy následovně:

- I. Obecná část 1. Vysvětlení nezbytnosti navrhované právní úpravy, odůvodnění jejích hlavních principů

„Předkládaný návrh vyhlášky, kterou se mění některé vyhlášky provádějící zákon o účetnictví v souvislosti s vedením účetnictví v jiné než české měně, dorovnávací daní a vymezením čistého obrátu, reaguje na nutnost provést změny v těchto prováděcích právních předpisech k zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“):

- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami, ve znění pozdějších předpisů, a
- vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.“

- K čl. I k bodu 5 (§ 35)

„Navrhované znění ustanovení § 35 reaguje na novelu zákona o účetnictví v rámci zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, kterou se kromě jiného zajišťuje řádná transpozice čl. 2 odst. 5 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2022/2464 ze dne 14. prosince 2022, kterou se mění nařízení (EU) č. 537/2014, směrnice 2004/109/ES, směrnice 2006/43/ES a směrnice 2013/34/EU, pokud jde o podávání zpráv podniků o udržitelnosti (dále jen „účetní směrnice“). S ohledem na čl. 2 odst. 5 účetní směrnice se v novele zákona o účetnictví roční úhrn čistého obrátu navrhuje vymezit jako „čistý obrát vydělený počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobený 12“ (viz § 1d zákona o účetnictví ve znění novely zákona o účetnictví).

Oproti dosavadnímu stavu se novelou zákona o účetnictví navrhuje definovat také pojem „čistý obrát“, kterým se rozumí výše výnosů z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb za účetní období. Předmětná definice čistého obrátu je však koncipována obecně, a tudíž bez dalšího není vyhovující pro různé obchodní modely všech účetních jednotek, na které se zákon o účetnictví vztahuje. Zvláštní definice čistého obrátu je v novele zákona o účetnictví s ohledem na čl. 2 odst. 5 účetní směrnice navržena pro účetní jednotky, které jsou bankami, spořitelními a úvěrními družstvy, systémově významnými obchodníky, pojišťovnami nebo zajišťovnami.

Způsob zjištění čistého obrátu je však nutné podrobněji vymezit i pro ostatní podnikatelské účetní jednotky, aby byl zajištěn stejný postup obdobných účetních jednotek (srovnatelnost) a předešlo se výkladovým nejasnostem vznikajícím zejména u specifických

oborů podnikání. Jednotná výpočtová báze je nezbytná, aby účetní jednotky byly zařazeny do správné kategorie účetních jednotek, neboť na kategorizaci jsou navázány další zákonem o účetnictví upravené povinnosti (rozsah účetní závěrky a v ní zveřejňované informace, povinnost auditu). Rovněž je nezbytné zabránit nesprávnému výkladu pojmu „čistý obrat“ v tom smyslu, že se jedná pouze o tržby (řádky I. a II. výkazu zisku a ztráty v druhovém členění). Takový výklad by zcela opomíjel obory činností, které zobrazují výnosy ze své obvyklé hospodářské činnosti na jiných řádcích, než jsou uvedené tržby. Účetními jednotkami, které nevykazují výnosy z „běžné“ či „obvyklé“ podnikatelské činnosti (tzv. core business nebo ordinary activities) v tržbách (řádky I. a II. výkazu zisku a ztráty v druhovém členění), jsou například:

- směnárný (výnosy ze svých služeb vykazují jako transakce s cizí měnou, tedy jako kurzové zisky nebo ztráty),
- faktoringové společnosti (výnosy z transakcí se „zbožím“, kterým jsou v jejich případě tedy pohledávky, vykazují v ostatních výnosech),
- poskytovatelé půjček (výnosy ze svých služeb vykazují jako výnosové úroky),
- účetní jednotky v zemědělství (výnosy z klíčových dotací spjatých s jejich běžným podnikáním vykazují jako ostatní výnosy),
- leasingové společnosti (výnosy z prodeje předmětů nájmu vykazují jako výnosy z prodeje majetku).

V souladu se zmocněním v ustanovení § 4 odst. 8 písm. c) zákona o účetnictví se proto navrhuje ve vyhlášce podrobněji vymezit definici čistého obratu prostřednictvím vymezení výnosů z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb, tak, aby při výpočtu čistého obratu (tj. při stanovení výnosů z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb pro účely výpočtu čistého obratu) byly zohledněny výnosy, na kterých je založen obchodní model dané účetní jednotky, tedy výnosy z činnosti, kterou je možné označit jako „běžnou“ či „obvyklou“ a která je pro danou účetní jednotku v podstatě zdrojem „obživý“. Při určení této činnosti se bere především v úvahu, v jakém odvětví, oboru a na jakém trhu účetní jednotka působí a v čem spočívá její činnost pro její odběratele. Naopak se neberou v úvahu transakce nahodilé či mimořádné a takové, které nejsou charakteristickými znaky podnikatelského modelu účetní jednotky.

Pro stanovení čistého obratu pomocí součtu výnosů není určující, kde se ve výkazu zisku a ztráty příslušné výnosy vykazují. Může se jednat jak o výnosy vykázané jako tržby, tak i další výnosy, jako jsou výnosy z úroků, výnosy z prodeje majetku, výnosy z transakcí s pohledávkami, výnosy z transakcí s cizí měnou nebo výnosy z pravidelně se opakujících dotací. Z tohoto důvodu se rovněž navrhuji odpovídající úpravy v přílohách č. 2 a 3, kde je upravena struktura výkazu zisku a ztráty, v němž je čistý obrat vykazován.

Je-li čistý obrat používán jako kritérium a posuzuje-li se pro tyto účely za více účetních období, pak v případě, že čistý obrat za některé z posuzovaných účetních období byl určen podle dosavadního znění právních předpisů upravujících účetnictví, bude účetní jednotka vycházet vždy z čistého obratu za účetní období určeného v souladu s právními předpisy platnými pro účetní období, za který byl daný čistý obrat určen. Podle obecného přechodného ustanovení totiž platí, že nová právní úprava (tj. nový způsob určení čistého obratu) se poprvé použije v účetním období započatém ode dne účinnosti této vyhlášky. Čistý obrat je položkou vykazovanou v účetní závěrce, do které nelze pouze z důvodu změny právní úpravy zasahovat. Účetní jednotka tedy posuzuje hodnoty již dříve zjištěné (a uvedené v účetní závěrce) a pro účely posouzení stanoveného kritéria nelze položku čistého obratu za účetní období započaté před účinností navrhované vyhlášky znovu vy počítat podle nové právní úpravy, byť by kritérium bylo posuzováno až v účetním období započatém po nabytí účinnosti navrhované vyhlášky.“

3. Vedení účetnictví v jiné než české měně

Novela zákona o účetnictví

Novela přinesla rovněž možnost vést účetnictví v jiné měně než v českých korunách. S tím souvisí vymezení nových pojmů v § 24a a § 4 odst. 8:

Pojem	Obsah nového pojmu	Právní úprava
Měna účetnictví	Měnou účetnictví může být: a) česká měna, nebo b) jiná měna, pokud je funkční měnou účetní jednotky a jedná se o: 1. euro, 2. americký dolar, nebo 3. britskou libru.	§ 24a odst. 1
Funkční měna	Funkční měnou se rozumí měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka působí.	§ 24a odst. 2
Měnu účetnictví lze změnit pouze k prvnímu dni účetního období. Pokud je měnou účetnictví jiná než česká měna, nelze změnit měnu účetnictví na českou měnu, ledaže tato jiná měna přestane být funkční měnou.		§ 24a odst. 4
Způsob určení funkční měny a postup při změně měny účetnictví stanoví prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro jednotlivé skupiny účetních jednotek.		§ 4 odst. 8 písm. y)

Dosavadní úprava týkající se přepočtu cizích měn na Kč (tj. § 24 odst. 6 až 9) byla zrušena.

Za § 24 se vkládají nové § 24a až § 24d, které včetně nadpisů znějí:

„§ 24a Měna účetnictví

(1) Měnou účetnictví může být

- a) česká měna, nebo
- b) jiná měna, pokud je funkční měnou účetní jednotky a jedná se o
 - 1. euro,
 - 2. americký dolar, nebo
 - 3. britskou libru.

(2) Funkční měnou se rozumí měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka působí.

(3) Měnou účetnictví vybrané účetní jednotky a účetní jednotky vedoucí jednoduché účetnictví je česká měna.

(4) Měnu účetnictví lze změnit pouze k prvnímu dni účetního období. Pokud je měnou účetnictví jiná než česká měna, nelze změnit měnu účetnictví na českou měnu, ledaže tato jiná měna přestane být funkční měnou.

§ 24b

Přepočet účetních limitů na jinou měnu

(1) Účetní kritérium uvedené v české měně v tomto zákoně nebo v jiném právním předpise se v případě, že měnou účetnictví účetní jednotky není česká měna, přepočte na měnu účetnictví kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou k měně účetnictví pro poslední den bezprostředně předcházejícího účetního období.

(2) Částky přepočtené podle odstavce 1 se

- a) nezaokrouhlují, pokud je přepočítávaná částka uvedena s přesností na celé stokoruny, desetikoruny, koruny nebo haléře,
- b) zaokrouhlují na celá čísla, pokud je přepočítávaná částka uvedena s přesností na celé tisícekoruny.

§ 24c

Okamžik přepočtu cizí měny na měnu účetnictví

(1) Majetek a závazky vyjádřené v cizí měně účetní jednotka přepočítává na měnu účetnictví obecným kurzem, a to k okamžiku ocenění

- a) podle § 24 odst. 2 písm. a), nebo
- b) podle § 24 odst. 2 písm. b), a to pouze majetek a závazky uvedené v § 4 odst. 12.

(2) K okamžiku ocenění podle § 24 odst. 2 písm. a) lze pro přepočet na měnu účetnictví použít pevný kurz.

§ 24d

Kurzy přepočtu cizí měny na měnu účetnictví

(1) Obecným kurzem se pro účely účetnictví rozumí kurz vyhlášený k cizí měně centrální bankou příslušnou pro měnu účetnictví pro den přepočtu, je-li kurz vyhlášován každý pracovní den nebo každý týden.

(2) Není-li kurz k cizí měně centrální bankou příslušnou pro měnu účetnictví vyhlášován každý pracovní den nebo každý týden, za obecný kurz se považuje také

- a) kurz mezibankovního trhu cizí měny k euru nebo americkému dolaru pro den přepočtu, přepočítaný, není-li měnou účetnictví euro nebo americký dolar, na měnu účetnictví kurzem uvedeným v odstavci 1 pro den přepočtu, nebo
- b) kurz vyhlášený k cizí měně centrální bankou příslušnou pro měnu účetnictví pro den přepočtu.

(3) Za kurz pro den přepočtu lze považovat také kurz vyhlášený pro předcházející den.

(4) Pevným kurzem se pro účely účetnictví rozumí obecný kurz uvedený v odstavci 1 vyhlášený pro první den zvoleného období používání pevného kurzu. Zvolené období používání pevného kurzu určí účetní jednotka na základě vnitřního předpisu a končí nejpozději posledním dnem účetního období. Zvolené období používání pevného kurzu končí také dnem předcházejícím dni,

- a) ve kterém došlo k devalvaci nebo revalvaci měny účetnictví,
- b) pro který byl vyhlášen kurz, kterým účetní jednotka vnitřním předpisem nahrazuje dosud používaný pevný kurz, nebo
- c) od kterého účetní jednotka vnitřním předpisem přestane používat pevný kurz.

(5) Obecný kurz uvedený v odstavci 2 písm. b) a pevný kurz nepoužije účetní jednotka, která

- a) k výkonu činnosti potřebuje podle jiných právních předpisů
 - 1. bankovní licenci,
 - 2. povolení k výkonu činnosti obchodníka s cennými papíry,

3. povolení ke vzniku investiční společnosti nebo investičního fondu,
 4. povolení ke vzniku a činnosti penzijního fondu,
 5. povolení k činnosti penzijní společnosti nebo povolení působit jako družstevní záložna,
 6. povolení k provozování pojišťovací nebo zajišťovací činnosti,
- b) je Českou národní bankou,
- c) je Českou kanceláří pojistitelů, nebo
- d) je zdravotní pojišťovnou.

(6) V případě nákupu nebo prodeje peněžních prostředků cizí měny za měnu účetnictví může být přepočten v okamžiku podle § 24 odst. 2 písm. a) proveden kurzem použitým při uskutečnění tohoto nákupu nebo prodeje.“

Novela vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Funkční měny se týká nový § 61d, který zní:

„61d Způsob určení funkční měny

(1) Funkční měna účetní jednotky se určuje na základě kritérií pro určení funkční měny podle mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropské unie.

(2) Způsob určení funkční měny zahraniční jednotky a přepočten údajů týkajících se zahraniční jednotky podle mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropské unie se použijí pouze u konsolidovaných účetních jednotek pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky.“

Ve vyhlášce jsou další navazující ustanovení týkající se problematiky funkční měny, např. § 4 odst. 8, § 39 odst. 3 – Základní informace v příloze v účetní závěrce, § 61e – Postup při změně měny v účetnictví.

Důvodová zpráva k novele vyhlášky č. 500/2002 Sb. uvádí:

K čl. I k bodu 11 (§ 61d a 61e)

„V návaznosti na novelu zákona o účetnictví v rámci zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, která umožňuje vedení účetnictví v jiné než české měně, se navrhuje nové ustanovení § 61d, jehož cílem je v souladu se zmocněním podle nově navrhovaného ustanovení § 4 odst. 8 písm. y) zákona o účetnictví upravit novou účetní metodu týkající se způsobu určení funkční měny. Funkční měna je v nově navrhovaném ustanovení § 24a odst. 2 zákona o účetnictví definována jako měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka vyvíjí svoji činnost. Vymezení funkční měny v návrhu zákona odpovídá definici funkční měny v mezinárodním účetním standardu IAS 21 Dopady změn měnových kurzů (dále jen „IAS 21“). IAS 21 podrobně upravuje faktory a kritéria pro určení funkční měny účetní jednotky, a proto se navrhuje z těchto kritérií vycházet i pro účely určení funkční měny podle právních předpisů upravujících účetnictví v České republice. Navrhované ustanovení § 61d tedy v otázce konkrétních faktorů a kritérií pro určení funkční měny účetní jednotky odkazuje na mezinárodní účetní standardy. Vlastní vymezení kritérií pro určení funkční měny účetní jednotky se nenavrhuje z důvodu předcházení vzniku případných výkladových problémů a nežádoucích odklonů od faktorů a kritérií vymezených v IAS 21. S ohledem na tuto skutečnost se současně navrhuje legislativně technická úprava spočívající v upřesnění obsahu poznámky pod čarou č. 22. Tato poznámka pod čarou doposud obsahovala odkaz na nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů,

ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 297/2008. Konkrétní mezinárodní účetní standardy a jejich znění jsou však v návaznosti na toto nařízení upraveny až nařízením Komise (EU) 2023/1803 ze dne 13. srpna 2023, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002. Z tohoto důvodu se navrhuje poznámka pod čarou č. 22 upravit tak, aby odkazovala nejen na předmětné nařízení Evropského parlamentu a Rady jako doposud, ale současně přímo na příslušné nařízení Komise vydané v přenesené pravomoci.

IAS 21 uvádí kritéria pro určení funkční měny účetní jednotky. Jedná se zejména o to, které prostředí nejvíce ovlivňuje prodejní ceny zboží a služeb (často měna, ve které jsou stanoveny a hrazeny prodejní ceny zboží a služeb dané účetní jednotky), dále pak konkurenční prostředí a skutečnost, právní regulace, kterého státu se převážně podílí na určení prodejní ceny zboží a služeb nabízených danou účetní jednotkou nebo měna kterého prostředí nejvýrazněji ovlivňuje pořizovací náklady zboží a služeb (tj. mzdové náklady, náklady na pořízení materiálu apod.).

Standard IAS 21 přistupuje odlišným způsobem k účtování zahraničních poboček (ty podle IAS spadají pod tzv. zahraniční jednotky), než jak k této problematice přistupuje zákon o účetnictví. Proto přístup k zahraničním pobočkám (určování jejich funkční měny) je relevantní pouze pro konsolidované účetní jednotky (dceřiné společnosti), tj. může se v této souvislosti projevit jen v konsolidované účetní závěrce.

V návaznosti na novelu zákona o účetnictví v rámci zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, která umožňuje vedení účetnictví v jiné než české měně, a v souladu se zmocněním v nově navrhovaném ustanovení § 4 odst. 8 písm. y) zákona o účetnictví se navrhuje nové ustanovení § 61e, které stanoví postup při změně měny účetnictví. Tuto změnu může účetní jednotka provést pouze k prvnímu dni účetního období (viz nově navrhovaný § 24a odst. 4 zákona o účetnictví). Podle navrhovaného § 4 odst. 8 novelizované vyhlášky je účetní jednotka, která změní svou měnu účetnictví, povinna uvádět v rozvaze, ve výkazu zisku a ztráty, přehledu o změnách vlastního kapitálu a přehledu o peněžních tocích informace za minulé účetní období v měně účetnictví běžného období. Ustanovení § 61e upravuje způsob, jakým pro tyto účely účetní jednotka provede přepočty příslušných údajů, resp. jaký kurz pro tyto přepočty použije.

Účetní jednotka počáteční zůstatky účtů k prvnímu dni účetního období podle § 61e odst. 1 písm. b) přepočte obecným kurzem nové měny účetnictví, kterým se podle nově navrhovaného § 24d odst. 1 zákona o účetnictví rozumí kurz vyhlášený centrální bankou příslušnou pro měnu účetnictví pro den přepočtu. Dnem přepočtu je v tomto případě rozvahový den bezprostředně předcházejícího účetního období.

V souladu s § 61e odst. 1 písm. a) účetní jednotka přepočítává srovnávací informace tzv. závěrkovým kurzem předchozího účetního období (tj. obecným kurzem pro rozvahový den bezprostředně předcházejícího účetního období). Tento postup však nezohledňuje skutečnost, že přesnější informaci o transakcích (především pak výnosech a nákladech) lze získat přepočtem za použití průměrného obecného kurzu. Přepočtem průměrným obecným kurzem nicméně vede k významně přesnějším výsledkům pouze za předpokladu, že se tzv. závěrkový kurz významněji odchýlí od vývoje kurzu v průběhu účetního období.

Proto, pokud by z důvodu větší odchylky mezi průměrným a tzv. závěrkovým kurzem vznikly významné rozdíly ve srovnávacích informacích, účetní jednotka bude při přepočtu těchto informací postupovat podle ustanovení odstavce 2 a namísto tzv. závěrkového kurzu použije průměrný obecný kurz. Tento postup s lepší vypovídací hodnotou se však vyžaduje pouze na základě testu významnosti.

Při zvolení tohoto postupu vznikají rozdíly z přepočtu na cizí měnu, protože různé položky jsou přepočítávány různým kurzem. V případě rozvahy, kde veškeré položky srovnávacích údajů jsou přepočteny závěrkovým kurzem a zisk za běžné období ve srovnávacích údajích průměrným kurzem, se rozdíl z přepočtu uvede na řádku jiného výsledku hospodaření minulých let ve srovnávacích údajích s příslušným komentářem v příloze. Jedná se o rozdíl, který je vždy (tedy bez ohledu na to, za změna měny účetnictví je důsledkem změny metody nebo změny funkční měny) důsledkem změny metody, protože výnosy a náklady za minulé období jsou prezentovány v jiné měně, než byly původně zaznamenány. Vždy se tedy jedná o změnu tzv. prezentační měny, což je jeden z případů změny účetní metody. V případě přehledu o vlastním kapitálu a peněžních tocích se rozdíly z přepočtu vykážou přímo v těchto výkazech.

Průměrný obecný kurz se v souladu s odstavcem 3 vypočítá jako průměr obecných kurzů v průběhu účetního období. Vyhláška blíže neurčuje výpočet průměrného obecného kurzu za srovnávací účetní období a jeho určení ponechává na účetní jednotce, která tak musí učinit na základě vnitřního předpisu. Obvykle se bude jednat o prostý aritmetický průměr dostupných obecných kurzů za celé účetní období.

Pro přepočet údajů za minulé období se nenavrhuje použití obecných kurzů platných k datu uskutečnění cizoměnové transakce, a to z důvodu, že tento postup je administrativně náročný, přičemž je mezinárodně uznáváno (viz IAS 21), že při použití průměrných kurzů dochází k přiměřenému poměru mezi náročností přepočtu údajů za minulé období a jejich vypovídací schopností.

Odstavce 5 a 6 upravují situace, kdy k datu přechodu na novou měnu účetnictví existují kurzové rozdíly vykazované ve skupině 41 podle § 60 odst. 3 a 4. Byť v případě kurzových rozdílů mezi původní a novou měnou účetnictví tyto rozdíly dále vznikat nebudou (původní cizí měna se stala měnou účetnictví), historické kurzové rozdíly kumulované v uvedených fondech v účetnictví zůstávají. K jejich vypořádání do výsledku hospodaření dojde v principu obdobně, jako kdyby ke změně měny účetnictví nedošlo (viz např. §60 odst. 4, věta druhá a třetí), což odstavce 5 a 6 staví najisto. V případě kurzových rozdílů k cenným papírům a podílům (viz odstavec 5) se navíc vyžaduje, aby o zůstatek kurzových rozdílů ve skupině 41 byla upravena účetní hodnota dotčených aktiv již k datu přechodu na novou měnu účetnictví.

Pro účetní jednotky, které doposud vedly účetnictví v eurech, amerických dolarech nebo britských librách v souladu s IAS 21, se nenavrhuje žádný zvláštní postup, protože účtování cizích měn dle IAS 21 a zákona o účetnictví se liší. Z IAS 21 se přebírá pouze definice funkční měny.“

4. Zpráva o udržitelnosti, konsolidovaná zpráva o udržitelnosti

Zprávě o udržitelnosti je věnovaná novelizovaná část osmá zákona o účetnictví (§ 32f až § 32l):

„§ 32f

Povinnost vyhotovovat zprávu o udržitelnosti

(1) Zprávu o udržitelnosti vyhotovuje účetní jednotka, která

- a) je obchodní korporací,
- b) je subjektem veřejného zájmu,
- c) by byla velkou účetní jednotkou, i kdyby nebyla subjektem veřejného zájmu, a
- d) k rozvahovému dni překročila kritérium průměrného počtu 500 zaměstnanců za účetní období.

(2) Účetní jednotka podle odstavce 1 s výjimkou účetní jednotky podle § 32g odst. 1 informuje zástupce zaměstnanců a projedná s nimi informace o udržitelnosti včetně prostředků pro jejich získávání a ověření postupem podle zákoníku práce. Tato účetní jednotka také zajistí předání stanoviska zástupců zaměstnanců k informacím podle věty první příslušným orgánům účetní jednotky.

§ 32h

Vymezení zprávy o udržitelnosti

(1) Zpráva o udržitelnosti je samostatným oddílem výroční zprávy.

(2) Účelem zprávy o udržitelnosti je poskytnout informace potřebné k pochopení dopadů činnosti účetní jednotky na udržitelnost a k pochopení vlivu udržitelnosti na vývoj, výkonnost a postavení účetní jednotky. Udržitelnosti se pro účely účetnictví rozumí otázky

- a) životního prostředí,
- b) sociální,
- c) lidských práv a jejich dodržování,
- d) správy a řízení,
- e) zaměstnanecké a
- f) boje proti korupci a úplatkářství.“

Výjimky z povinnosti sestavovat Zprávu o udržitelnosti jsou stanoveny v § 32g, např. zprávu o udržitelnosti není povinná vyhotovovat účetní jednotka, pokud není emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu.

„§ 32g

Výjimka z povinnosti vyhotovovat zprávu o udržitelnosti

(1) Zprávu o udržitelnosti není povinná vyhotovovat účetní jednotka, která je

- a) malou a nepřiliš složitou institucí podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího obezřetnostní požadavky na úvěrové instituce),
- b) kaptivní pojišťovnou nebo kaptivní zajišťovnou podle zákona upravujícího pojišťovnictví, nebo
- c) investičním fondem.

(2) Zprávu o udržitelnosti není povinná vyhotovovat také účetní jednotka, pokud

- a) není emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu,
- b) je konsolidovanou účetní jednotkou zahrnutou včetně všech svých konsolidovaných účetních jednotek do konsolidačního celku jiné konsolidující osoby z Evropské unie,
- c) konsolidovaná výroční zpráva nebo konsolidovaná zpráva vedení jiné konsolidující osoby z Evropské unie
 - 1. obsahuje informace o této účetní jednotce a všech jejích konsolidovaných účetních jednotkách a
 - 2. je vyhotovena v souladu s právními předpisy právního řádu členského státu Evropské unie, podle jehož právního řádu byla ustavena, a
- d) výroční zpráva této účetní jednotky obsahuje
 - 1. název a sídlo jiné konsolidující osoby z Evropské unie, v jejímž konsolidačním celku je tato účetní jednotka zahrnuta,
 - 2. odkaz na internetové stránky, na kterých je uveřejněna konsolidovaná výroční zpráva nebo konsolidovaná zpráva vedení jiné konsolidující osoby z Evropské unie a zpráva o ověření zprávy o udržitelnosti, výroční zprávy nebo zprávy vedení, a
 - 3. informaci o tom, že tato účetní jednotka není povinná vyhotovovat zprávu o udržitelnosti.

- (3) Zprávu o udržitelnosti není povinná vyhotovovat také účetní jednotka, pokud
- a) není emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu,
 - b) je konsolidovanou účetní jednotkou zahrnutou včetně všech svých konsolidovaných účetních jednotek do konsolidačního celku konsolidující zahraniční osoby, která je ustavena podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie (dále jen „jiná konsolidující osoba ze třetí země“),
 - c) konsolidovaná zpráva o udržitelnosti jiné konsolidující osoby ze třetí země
 1. obsahuje informace o této účetní jednotce a všech jejích konsolidovaných účetních jednotkách,
 2. je vyhotovena v souladu se standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatými Evropskou komisí, nebo způsobem rovnocenným těmto standardům podle prováděcího opatření Evropské komise o rovnocennosti standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti,
 3. obsahuje informace podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího rámec pro usnadnění udržitelných investic ve vztahu k činnosti této účetní jednotky a k činnostem všech jejích konsolidovaných účetních jednotek, nejsou-li tyto informace součástí výroční zprávy této účetní jednotky,
 4. je vyhotovena ve formátu Extensible Hypertext Markup Language (přípona xhtml) a značkována v souladu s nařízením Evropské komise vydaným v přenesené pravomoci upravujícím jednotný elektronický formát pro podávání zpráv,
 5. je ověřena v souladu s pravidly právního řádu státu, podle kterých byla jiná konsolidující osoba ze třetí země ustavena, a
 6. je společně se zprávou o jejím ověření zveřejněna ve veřejném rejstříku, v němž je zapsána tato účetní jednotka, a
 - d) výroční zpráva této účetní jednotky obsahuje
 1. název a sídlo jiné konsolidující osoby ze třetí země, v jejímž konsolidačním celku je tato účetní jednotka zahrnuta,
 2. odkaz na internetové stránky, na kterých je uveřejněna konsolidovaná zpráva o udržitelnosti jiné konsolidující osoby ze třetí země a zpráva o jejím ověření,
 3. informaci o tom, že tato účetní jednotka není povinná vyhotovovat zprávu o udržitelnosti, a
 4. informace podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího rámec pro usnadnění udržitelných investic ve vztahu k činnosti této účetní jednotky a k činnostem všech jejích konsolidovaných účetních jednotek, nejsou-li tyto informace součástí konsolidované zprávy o udržitelnosti jiné konsolidující osoby ze třetí země.
- (4) Zprávu o udržitelnosti není povinná vyhotovovat účetní jednotka, která vyhotovila v souladu s tímto zákonem konsolidovanou zprávu o udržitelnosti.“

5. Zpráva o daních z příjmů, konsolidovaná zpráva o daních z příjmů

Zprávě o daních z příjmů je věnovaná novelizovaná část devátá zákona o účetnictví (§ 32m až § 32r). Povinnost sestavit a zpřístupnit zprávu o daních z příjmů má:

- Podle § 32m odst. 1 účetní jednotka, která:
 - je obchodní společností a
 - má v účetním období zahraniční pobočku nebo zahraniční stálou provozovnu a
 - její roční úhrn čistého obrátu dosáhne 19 mld. Kč.

- Podle § 32m odst. 2 účetní jednotka ustavená podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie, která:
 - má formu srovnatelnou s obchodní společností a
 - má v účetním období pobočku na území České republiky,
 - roční úhrn čistého obrátu pobočky dosáhne 200 mil. Kč a
 - výnosy účetní jednotky dosáhnou částky odpovídající částce 750 mil. EUR.

Stanovisko Ministerstva financí Povinnost auditora vyjádřit se ke zprávě o daních z příjmů

Povinnost vyhotovit a zpřístupnit zprávy o daních z příjmů vzniká účetním jednotkám nebo ovládajícím osobám pro účetní období započatá po 22. 6. 2024. V této souvislosti vznikla otázka, zda se musí auditor ve svých zprávách o povinném auditu vydávaných již po 1. 1. 2024 ke zprávě o daních z příjmů vyjadřovat, když účetní jednotce vzniká tato povinnost až po 22. 6. 2024.

Komora auditorů České republiky si k tomuto možnému výkladovému problému vyžádala stanovisko Ministerstva financí ČR a v souladu s tímto stanoviskem nedoporučila, aby se auditor ve zprávě auditora o povinném auditu účetní závěrky sestavené za účetní nebo konsolidační období započaté před 23. 6. 2024 jakkoliv vyjadřoval k povinnosti účetní jednotky vyhotovit a zpřístupnit zprávu o daních z příjmů (viz Newsletter 1/2024 KA ČR; oddělení metodiky; 15. 1. 2024).

„Popis problému

Novela zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, účinná od 1. ledna 2024 rozšířila povinné náležitosti zprávy auditora o povinném auditu o vyjádření auditora, zda se v bezprostředně předcházejícím účetním nebo konsolidačním období na účetní jednotku nebo ovládající osobu vztahovala povinnost vyhotovit zprávu o daních z příjmů nebo konsolidovanou zprávu o daních z příjmů a zda ji za podmínek stanovených účetními předpisy řádně zpřístupnila.

Povinnost vyhotovit a zpřístupnit zprávy o daních z příjmů však vzniká účetním jednotkám nebo ovládajícím osobám až pro účetní období započatá po 22. červnu 2024.

V této souvislosti vzniká otázka, zda se musí auditor ve svých zprávách o povinném auditu vydávaných již po 1. lednu 2024 ke zprávě o daních z příjmu vyjadřovat, když účetní jednotce vzniká tato povinnost až po 22. červnu 2024.

Řešení

Komora auditorů České republiky si k tomuto možnému výkladovému problému vyžádala stanovisko Ministerstva financí ČR a v souladu s tímto stanoviskem nedoporučuje, aby se auditor ve zprávě auditora o povinném auditu účetní závěrky sestavené za účetní nebo konsolidační období započaté před 23. červnem 2024 jakkoliv vyjadřoval k povinnosti účetní jednotky vyhotovit a zpřístupnit zprávu o daních z příjmů.“

Str. 12 Nadpis kapitoly 1.1.1 *Stručná charakteristika zákona o účetnictví* se vypouští. Kapitoly je třeba poté přečíslovat.

Poslední dvě věty v prvním odstavci se nahrazují textem:

„Poslední větší novela zákona byla přijata zákonem č. 349/2023 Sb., který nabyl účinnosti 1. 1. 2024, a zákonem č. 263/2024 Sb., který nabyl účinnosti dnem 1. 1. 2025.“

Str. 13

Ve výčtu se tečka za písm. e) nahrazuje čárkou a doplňuje se písm. f), které zní:

„f) systémově významní obchodníci podle zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu.“

Novela zákona o účetnictví provedená zákonem č. 316/2025 Sb. přináší změny v limitech pro kategorizaci účetních jednotek (§ 1b a § 1c):

Původní kritéria

	Netto aktiva (v Kč)	Obrat (v Kč)	Počet zaměstnanců
Mikro	9 mil.	18 mil.	10
Malá	100 mil.	200 mil.	50
Střední	500 mil.	1 000 mil.	250
Velká	více na 500 mil.	více než 1 000 mil.	více než 250

Nová kritéria

	Netto aktiva (v Kč)	Obrat (v Kč)	Počet zaměstnanců
Mikro	11 mil.	22 mil.	10
Malá	120 mil.	240 mil.	50
Střední	600 mil.	1 200 mil.	250
Velká	více na 600 mil.	více než 1 200 mil.	více než 250

S tím souvisí změna podmínek pro povinný audit účetní závěrky (viz heslo Povinnost auditu, str. 19 publikace). Nově budou této povinnosti podléhat pouze střední a velké účetní jednotky.

Str. 14

Text odstavce začínajícího slovy „Pro výše uvedené kategorizace...“ a následujícího odstavce nově zní:

„Pro výše uvedené kategorizace upravila novela definice některých pojmů.

Aktiv se **i nadále** rozumí úhrn aktiv zjištěný z rozvahy. Aktiv celkem se pro účely tohoto zákona rozumí úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3 ZoÚ (opravné položky, oprávky), tj. aktiva netto.

Pokud jde o obrat, tak § 1d ZoÚ definuje čistý obrat jako výši výnosů z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb za účetní období. Ročním úhrnem čistého obratu je potom čistý obrat vydělený počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobený 12.“

Str. 20

V odstavci začínajícím slovy „V ustanovení § 21 ZoÚ...“ se doplňuje text:

„Výroční zpráva musí nově obsahovat informace o nehmotných zdrojích, na kterých zásadně závisí obchodní model účetní jednotky a které jsou pro ni zdrojem tvorby. Tyto informace nemusí uvádět účetní jednotka, která vyhotovila zprávu o udržitelnosti.“

Na konci textu se doplňuje:

„V návaznosti na úpravu § 4 odst. 12 ZoÚ, kdy účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách měny účetnictví (dřívější text zněl „české měny“), byl zákon rozšířen o § 24a až § 24d, které se zabývají měnou účetnictví.

Měnou účetnictví může být:

- a) česká měna,
- b) jiná měna, pokud je funkční měnou a jedná se o euro, americký dolar nebo britskou libru.

Měnu účetnictví lze změnit pouze k prvnímu dni účetního období. Pokud je měnou účetnictví jiná než česká měna, nelze změnit měnu účetnictví na českou měnu, ledaže tato jiná měna přestane být funkční měnou.

Zavedení měny účetnictví do českého účetního systému je jednou z nejzásadnějších změn v oblasti účetnictví poslední doby. Umožňuje to účetním jednotkám, které účtují většinu operací v příslušné jiné měně, vyhnout se významným kurzovým rozdílům.

Podrobnější pokyny k přechodu z české měny na měnu účetnictví uvádí Vyhláška. V ní je např. uvedeno, že v účetní závěrce, která je sestavena v měně účetnictví, se údaje za minulé účetní období uvádějí v měně účetnictví běžného období. Údaje minulé období uváděné v předchozí účetní závěrce (sestavné v korunách) se přepočítají obecným kurzem pro rozvahový den minulé účetní období. Tímto kurzem se přepočítají i počáteční zůstatky účtů k prvnímu dni účetního období, od kterého došlo ke změně měny účetnictví.

Pokud účetní jednotka změní měnu účetnictví, v příloze v účetní závěrce uvede tuto skutečnost včetně odůvodnění.“

Str. 24

Text pod nadpisem *Část osmá zákona o účetnictví* nově zní:

„Tato část byla s platností od 1. 1. 2024 kompletně změněna. Nově se zabývá Zprávou o udržitelnosti.

Zprávu o udržitelnosti vyhotovuje účetní jednotka, která:

- a) je obchodní korporací,
- b) je subjektem veřejného zájmu,
- c) by byla velkou účetní jednotkou, i kdyby nebyla subjektem veřejného zájmu,
- d) k rozvahovému dni překročila kritérium průměrného počtu 500 zaměstnanců za účetní období.

Zpráva o udržitelnosti je součástí výroční zprávy účetní jednotky. Konkrétní obsah zprávy o udržitelnosti přesahuje rozsah naší publikace.“

Pod nadpis *Část devátá zákona o účetnictví* se doplňuje text:

„Tato část je kompletně novou náplní zákona. Zákon byl rozšířen o § 32m až § 32r – Zpráva o daních z příjmů.

Tuto zprávu o daních z příjmů sestavují samostatné účetní jednotky, které mají zahraniční pobočku nebo zahraniční stálou provozovnu, ve kterých roční úhrn čistého obrátu dosáhne 19 miliard Kč. Náplň Zprávy o daních z příjmů přesahuje rozsah této publikace.“

Nad původní text pod nadpisem *Část devátá* se doplňuje nadpis „*Část desátá zákona o účetnictví*“ a stávající text prvního a druhého odstavce se nahrazuje textem:

„**Původně devátá část zákona** obsahuje ustanovení společná, přechodná a závěrečná, do kterých spadají i výše zmíněná ustanovení o účetním záznamu (§ 33, § 33a až § 35).“

Poslední dva odstavce se ruší.

Str. 42 Kapitola 1.4 Úschova účetních dokladů

Na konci prvního odstavce se text „č. 416/2021 Sb.“ nahrazuje textem „č. 263/2024 Sb.“

Kapitola 2. DLOUHODOBÝ MAJETEK MIMO FINANČNÍ MAJETEK

Str. 88 K podkapitole 2.5.2 Daňové odpisy

Odpisování tzv. hodnotově nadlimitních vozidel

Přestože se nejedná o specifickou techniku daňového odpisování, je nutné zmínit režim krácení daňových odpisů u tzv. hodnotově nadlimitních vozidel kategorie M1, tedy osobních automobilů s pořizovací cenou přesahující 2 mil. Kč.

S účinností od zdaňovacího období začínajícího nejdříve 1. 1. 2024 byla do zákona o daních z příjmů vložena nová ustanovení § 30e a § 30g. Tato úprava stanovuje maximální částku daňově uznatelných odpisů, kterou lze zahrnout do základu daně, ve výši 2 mil. Kč. Klíčovým faktorem pro aplikaci tohoto režimu je datum, kdy bylo vozidlo uvedeno do stavu způsobilého k obvyklému užívání. Nová pravidla se nevztahují na vozidla uvedená do tohoto stavu před začátkem prvního zdaňovacího období po účinnosti novely, ani na jejich technické zhodnocení.

Krácení daňových odpisů se vztahuje na všechna nově pořízená osobní vozidla (kategorie M1), s výjimkou sanitních a pohřebních vozidel, vozidel používaných pro silniční motorovou dopravu na základě koncese, a vozidel poskytovaných jiným uživatelům formou finančního leasingu. Nezáleží přitom na tom, zda jde o vozidla nová, či ojetá.

Limitace nákladů je zákonem o daních z příjmů nastavena tak, že odpisy se nejprve vypočítají standardními metodami (rovnoměrně podle § 31, zrychleně podle § 32 nebo podle § 30a ZDP v případě bezemisních vozidel) z celé, nekrácené vstupní ceny vozidla zahrnující i případně neuplatněnou DPH. Následně jsou tyto odpisy sníženy příslušným „poměrovým koeficientem“ tak, aby celková suma daňových odpisů nepřesáhla 2 mil. Kč. Tento limit je nepřekročitelný i při dodatečném technickém zhodnocení vozidla.

Koeficient pro krácení odpisů (poměr krácení) se vypočte jako poměr částky omezení výdajů vozidla kategorie M1 stanovený zákonem o daních z příjmů (tj. 2 mil. Kč) a úhrnu výdajů na toto vozidlo vynaložených, tedy takto:

$$\text{Poměr krácení} = \frac{\text{částka omezení výdajů (tj. 2 000 000 Kč)}}{\text{úhrn výdajů vynaložených na vozidlo (tj. jeho vstupní cena)}}$$

Poměrná (daňově uplatnitelná) část odpisu pak odpovídá součinu odpisu vypočteného „standardně“ a koeficientu, resp. poměru krácení.

$$\text{Poměrná část odpisu} = \text{poměr krácení} \times (\text{„standardní“}) \text{ daňový odpis}$$

Výše uvedená úprava je výlučně úpravou pro účely daně z příjmů, nikoliv pro účely účetní (v účetních nákladech zůstávají zahrnuty „plné“ účetní odpisy).

Vozidlo pořízeno ve vstupní ceně 3 500 000 Kč, odpisováno rovnoměrnými odpisy (podle § 31 ZDP).

POMĚR KRÁCENÍ ODPISŮ = 2 000 000 : 3 500 000 = 4 : 7

ROK	VSTUPNÍ CENA VOZIDLA (Kč)	ROČNÍ ODPISOVÁ SAZBA (ROS)	STANDARDNÍ ODPIS VYPOČTENÝ PODLE § 31 ZDP (Kč)	DAŇOVĚ UPLATNITELNÝ ODPIS (v poměrné výši 4:7) (Kč)	ZŮSTATKOVÁ CENA VOZIDLA (VC – Σ standardních odpisů) (Kč)
1	3 500 000	11	385 000 ^{*)}	220 000	3 115 000
2	3 500 000	22,25	778 750	445 000	2 336 250
3	3 500 000	22,25	778 750	445 000	1 557 500
4	3 500 000	22,25	778 750	445 000	778 750
5	3 500 000	22,25	778 750	445 000	0
celkem			3 500 000	2 000 000	

^{*)} vstupní cena × ROS

Vysvětlivky:

Standardní odpis: odpis vypočtený z plné vstupní ceny bez omezení.

Daňově uplatnitelný odpis: standardní odpis zkrácený poměrem 4:7 podle limitu 2 mil. Kč.

Zůstatková cena: vstupní cena snižená o součet standardních odpisů.

Vozidlo pořízeno ve vstupní ceně 3 500 000 Kč, odpisováno zrychlenými odpisy (podle § 32 ZDP).

POMĚR KRÁCENÍ ODPISŮ = 2 000 000 : 3 500 000 = 4 : 7

ROK	KOEFICIENT PRO ZRYCHLENÉ ODPISOVÁNÍ	STANDARDNÍ ODPIS VYPOČTENÝ PODLE § 32 ZDP (Kč)	DAŇOVĚ UPLATNITELNÝ ODPIS (v poměrné výši 4/7) (Kč)	ZŮSTATKOVÁ CENA (ZC) VOZIDLA (VC – Σ standardních odpisů) (Kč)
1	5	700 000 ^{*)}	400 000	2 800 000
2	6	1 120 000 ^{**)}	640 000	1 680 000
3	6	840 000	480 000	840 000
4	6	560 000	320 000	280 000
5	6	280 000	160 000	0
celkem		3 500 000	2 000 000	

^{*)} vstupní cena : koeficient prvního roku odpisování

^{**) (2 × ZC) : (koeficient v dalších letech odpisování – počet let, po které již byl majetek odpisován)}

Bezemisní vozidlo pořízeno ve vstupní ceně 3 500 000 Kč, odpisováno mimořádnými odpisy (podle § 30a ZDP); bezemisní vozidlo uvedeno do užívání v únoru 1. roku odpisování.

POMĚR KRÁCENÍ ODPISŮ = 2 000 000 : 3 500 000 = 4 : 7

ROK	VSTUPNÍ CENA VOZIDLA (Kč)	POČET MĚSICŮ ODPISOVÁNÍ	STANDARDNÍ ODPIS VYPOČTENÝ PODLE § 30a (Kč)	DAŇOVĚ UPLATNITELNÝ ODPIS (v poměrné výši 2/3) (Kč)	ZŮSTATKOVÁ CENA VOZIDLA (VC – Σ standardních odpisů) (Kč)
1	3 500 000	10	1 750 000 ^{*)}	1 000 000	1 750 000
2	3 500 000	2	350 000 ^{**)}	866 669	233 330
		10	1 166 670 ^{***)}		
3	3 500 000	2	233 330 ^{****)}	133 331	0
celkem			3 500 000	2 000 000	

^{*)} $((3\,500\,000 \times 0,6) : 12) \times 10$

^{**)} $((3\,500\,000 \times 0,6) : 12) \times 2$

^{***)} $((3\,500\,000 \times 0,4) : 12) \times 10$

^{****)} $((3\,500\,000 \times 0,4) : 12) \times 2$

Pokud je v uvedených příkladech zůstatková cena vyjádřena jako rozdíl mezi vstupní cenou a součtem vypočtených „plných“, tedy nekrácených odpisů, pak právě tato hodnota představuje i maximální zůstatkovou cenu, kterou lze uplatnit při prodeji nebo jiném vyřazení vozidla z majetku (za podmínek stanovených zákonem o daních z příjmů). Jinými slovy, zůstatková cena vozidla kategorie M1 (viz § 29 odst. 2 ZDP) se stanoví tak, jako by bylo vozidlo odpisováno bez přerušení po minimální dobu odpisování metodou zvolenou poplatníkem (tj. bez zohlednění krácení odpisů, tedy jako by byly odpisy uplatněny v plné výši). Pokud u vozidla nebyly odpisy uplatňovány, přestože mohly být, má se za to, že poplatník zvolil rovnoměrné odpisování bez zvýšeného odpisu v prvním roce.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že část vstupní ceny vozidla, která nemohla být uplatněna jako součást daňově účinných odpisů, nelze uplatnit ani jako náklad při vyřazení vozidla z majetku.

Přestože u vozidel předmětné cenové kategorie nelze předpokládat četnější případy prováděného technického zhodnocení, je nutné se pro úplnost zmínit i o této otázce. I v tomto případě platí, že odpisy se nejprve vypočítají standardním způsobem a teprve poté jsou kráceny. Limit 2 mil. Kč tedy zahrnuje jak vstupní cenu vozidla, tak i hodnotu případného technického zhodnocení. Po provedení technického zhodnocení (TZ) je však nutné upravit poměr krácení následovně:

$$\text{Poměr krácení} = \frac{\text{částka omezení výdajů} \quad \text{(tj. 2 000 000 Kč - } \Sigma \text{ již uplatněných odpisů}^*)}{\text{ZC vozidla k okamžiku TZ + výdaje vynaložené na TZ} \quad \text{(tj. úhrn výdajů)}}$$

^{*)} k okamžiku realizace technického zhodnocení uplatněné daňově účinné odpisy

Pro názornost připojme příklad technického zhodnocení vozidla odpisovaného rovnoměrně (podle § 31 odst. 1 písm. a) ZDP):



Vozidlo pořízeno ve vstupní ceně 3 500 000 Kč odpisováno rovnoměrnými odpisy (§ 31 ZDP) technicky zhodnoceno ve 2. roce odpisování v částce 245 000 Kč (zvýšená vstupní cena (ZVC) = 3 745 000).

ROK	VC/ZVC	LIMITNÍ HODNOTA	ÚHRN VÝDAJŮ	POMĚR KRÁČENÍ	STANDARDNÍ ODPIS VYPOČTENÝ PODLE § 31 ZDP (Kč)	DAŇOVÉ UPLATNITELNÝ ODPIS (v poměrné výši) (Kč)	ZÚSTATKOVÁ (ZVÝŠENÁ) CENA VOZIDLA (VC – Σ standard- ních odpisů + TZ)
1	3 500 000	2 000 000	3 500 000	4:7	385 000 ^{*)}	220 000	3 115 000
2	3 745 000	1 780 000	3 360 000	178:336	749 000 ^{**)}	396 792	2 611 000
3	3 745 000	(stanovený limit – již	(ZC k okamžiku realizace TZ +		749 000	396 792	1 862 000
4	3 745 000	uplatněné daňově	+ výdaje na TZ) (3 115 000 +		749 000	396 792	1 113 000
5	3 745 000	uplatnitelné odpisy)	+ 245 000)		749 000	396 792	364 000
6	3 745 000	(2 000 000 – 220 000)			364 000	192 832	0
celkem					3 745 000	2 000 000	

^{*)} ROS = 11; RO = 3 500 000 × 11 : 100

^{**)} ROS = 20; RO = 3 745 000 × 20 : 100

Výčet situací řešených ustanovením § 30e ZDP v souvislosti s výpočtem daňových odpisů je však mnohem širší. Ve všech případech je přitom uplatňováno totéž pravidlo, podle kterého je nejprve vypočten odpis „běžným postupem“ a teprve takto vypočtený odpis je poměrově krácen, přičemž obsah čitatele i jmenovatele „poměru krácení“ je patrný z následujícího přehledu:

SITUACE	POMĚR KRÁČENÍ	
	ČITATEL	JMENOATEL
opakované TZ u § 30a	rozdíl mezi částkou 2 mil. Kč a Σ již daňově uplatněných odpisů vozidla a daňově uplatněných odpisů předešlého TZ	součet ZC vozidla a předešlého TZ k okamžiku realizace dalšího TZ + výdaje vynaložené na toto další TZ (tj. úhrn ještě uplatnitelných výdajů)
zvýšení/snížení VC z jiného důvodu než TZ	rozdíl mezi částkou 2 mil. Kč a Σ již daňově uplatněných odpisů vozidla	ZC vozidla v daném okamžiku (zvýšení/snížení VC) upravená o částku zvýšení/snížení
spoluvlastnický podíl	poměrná část z 2 mil. Kč vypočtená podle výše spoluvlastnického podílu	VC podílu na vozidle

SITUACE	POMĚR KRÁČENÍ	
	ČITATEL	JMENOVATEL
zvýšení spoluvlastnického podílu (§ 30c odst. 1 ZDP)	rozdíl mezi poměrnou částí z 2 mil. Kč vypočtenou podle nové výše spoluvlastnického podílu a Σ upravených daňových odpisů (vypočtených podle poměru nové výše a původní výše spoluvlastnického podílu)	součet aktuální ZC a VC nově nabývaného spoluvlastnického podílu
snížení spoluvlastnického podílu (§ 30c odst. 1 ZDP)	rozdíl mezi poměrnou částí z 2 mil. Kč vypočtenou podle nové výše spoluvlastnického podílu a Σ upravených daňových odpisů (vypočtených podle poměru nové výše a původní výše spoluvlastnického podílu)	ZC nové výše spoluvlastnického podílu
TZ vozidla ve spoluvlastnictví	rozdíl mezi poměrnou částí z 2 mil. Kč vypočtenou podle výše spoluvlastnického podílu a Σ již daňově uplatněných odpisů vozidla	součet ZC vozidla k okamžiku realizace TZ + podílu na výdajích vynaložených na toto další TZ (tj. úhrn ještě uplatnitelných výdajů)
zvýšení/snížení VC vozidla ve spoluvlastnictví z jiného důvodu než TZ	rozdíl mezi poměrnou částí z 2 mil. Kč vypočtenou podle výše spoluvlastnického podílu a Σ již daňově uplatněných odpisů vozidla	ZC spoluvlastnického podílu vozidla v daném okamžiku (zvýšení/snížení VC) upravená o částku zvýšení/snížení připadající na tento podíl

Str. 100 Kapitola 2.5.2 Daňové odpisy, část **Mimořádné odpisy**

Upozorňujeme, že od 1. 1. 2024 je použití techniky mimořádných odpisů výrazně omezeno a lze ji uplatnit pouze u bezemisních vozidel (definovaných v § 21b odst. 7 ZDP), pořízených v období od 1. 1. 2024 do 31. 12. 2028, tj. u silničních motorových vozidel, která jako palivo používají výlučně elektrickou energii nebo vodík, nebo jiných silničních motorových vozidel, jejichž provoz nemá žádné emise CO₂.

Podle čl. XVI bodu 9 Přejícných ustanovení zákona č. 349/2023 Sb. se však na hmotný majetek pořízený v období od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2023 a odpisovaný technikou mimořádných odpisů podle § 30a ZDP, jakož i na technické zhodnocení tohoto majetku, i nadále vztahuje § 30a ZDP ve znění k 31. 12. 2023. Pokud tedy poplatník do uvedeného data (31. 12. 2023) pořídil majetek spadající „obecně“ do 1. nebo 2. odpisové skupiny a rozhodl se pro využití mimořádných odpisů, bude tento majetek touto technikou i (v dalších letech) doodepsán.

Hovoříme-li o bezemisních silničních motorových vozidlech, dodejme, že tato spadají do 2. odpisové skupiny. Jejich odpis tak bude realizován v průběhu 24 měsíců způsobem popsáným v části věnované mimořádným odpisům. Vstupní cena tohoto vozidla tak bude rozdělena na dvě části, přičemž za prvních

12 měsíců bude uplatněn odpis rovnoměrně do výše 60% vstupní ceny tohoto vozidla, za dalších bezprostředně následujících 12 měsíců pak do výše zbývajících 40% jeho vstupní ceny.

 Poplatník v únoru 2025 zakoupil a do stavu způsobilého obvyklému užívání uvedl bezemisní vozidlo (k datu koupě dosud neužívané k určenému účelu, u předchozího vlastníka bylo zboží) v pořizovací ceně 1 800 000 Kč. Poplatník zvolil možnost uplatnění mimořádných odpisů.

ODPISY UPLATNĚNÉ ZA ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ ROKU	ČÁSTKA V Kč	VÝPOČET	POZNÁMKA
2025	900 000	$1\,800\,000 \times 0,6 = 1\,080\,000$ $(1\,080\,000 : 12) \times 10 = 900\,000$	odpisy uplatněné počínaje březnem 2025, po dobu prvních 12 měsíců uplatňovány odpisy ze 60% vstupní ceny majetku; odpis za březen až prosinec 2025
2026	780 000	$1\,800\,000 \times 0,6 = 1\,080\,000$ $(1\,080\,000 : 12) \times 2 = 180\,000$	odpis za leden a únor 2026
		$1\,800\,000 \times 0,4 = 720\,000$ $(720\,000 : 12) \times 10 = 600\,000$	odpis za březen až prosinec 2026; uplatňovány odpisy ze 40% vstupní ceny majetku
2027	120 000	$1\,800\,000 \times 0,4 = 720\,000$ $(720\,000 : 12) \times 2 = 120\,000$	odpis za leden a únor 2027

Str. 103 V části *Odpisování majetku tvořícího technologickou část solárních zařízení využívaných k výrobě elektřiny ze slunečního záření* se doplňuje text:

„Novelizací zákona o daních z příjmů provedenou zákonem č. 87/2025 Sb. došlo s účinností od 1. 8. 2025 ke zrušení zvláštního režimu rovnoměrného časového odpisování technologických částí fotovoltaických elektráren (FVE). Namísto dřívějšího 240měsíčního rovnoměrného odpisování se nově uplatňuje standardní režim rovnoměrného (§ 31 ZDP) nebo zrychleného (§ 32 ZDP) odpisování. V důsledku zařazení technologických částí fotovoltaických elektráren do odpisové skupiny 2 (případně 3), se tak doba odpisování zkrátila z původních 240 měsíců na 5, respektive 10 let.

Tato změna se však nevztahuje na fotovoltaické elektrárny, jejichž odpisování bylo zahájeno do 30. 6. 2024. Tyto fotovoltaické elektrárny se i nadále odpisují podle původního § 30b ZDP. Naopak bez výjimky se změna týká všech fotovoltaických elektráren, jejichž odpisování bylo nebo bude zahájeno počínaje 1. 8. 2025.

U technologických částí fotovoltaických elektráren, které byly uvedeny do užívání mezi 1. 6. 2024 a 30. 6. 2025 a jejichž odpisování započalo po 30. 6. 2024 avšak před 1. 8. 2025, umožňují přechodná ustanovení novely zákona o daních z příjmů (čl. V zákona č. 87/2025 Sb.) volbu mezi ‚starým‘ (§ 30b ZDP) a ‚novým‘ režimem odpisování. Tato volba je možná i v případě, že již bylo podáno přiznání k dani z příjmů za předchozí zdaňovací období – změnu v odpisování lze promítnout prostřednictvím dodatečného daňového

přiznání. Pro úplnost připomínáme, že uvedené změny se týkají pouze daňového odpisování a nijak neovlivňují účetní zachycení odpisů.

K vlastní aplikaci novely zákona o daních z příjmů pak bylo vydáno *Sdělení GFŘ k novému způsobu daňového odpisování zařízení sloužících k výrobě elektřiny ze slunečního záření v návaznosti na zrušení § 30b ZDP*, dostupné na webových stránkách Finanční správy. Pokud fotovoltaická elektrárna neslouží výhradně jako zdroj energie pro konkrétní budovu, ale plní funkci výroby elektrické energie dodávané do distribuční sítě (bez ohledu na to, zda je fotovoltaická elektrárna samostatně stojící či umístěna na budově), odpisují se její stavební část (nosné konstrukce), technologická část (hmotné movité věci či soubory těchto věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením) a případné bateriové úložiště samostatně. Zařazení jednotlivých (vybraných) komponent do odpisových skupin je uvedeno v příloze výše zmíněného sdělení GFŘ.“

Str. 120 Kapitola 2.7.2 *Finanční leasing*

Minimální doba finančního leasingu

Na uvedené straně publikace je zmíněn režim finančního leasingu sjednaného na dobu kratší než standardní v případě hmotného majetku odpisovatelného technikou mimořádných odpisů. Je-li zde uvedeno časové období, během něhož musel být majetek pořízen (resp. uveden do stavu způsobilého obvyklému užívání a předán k užívání leasingovému uživateli) a které skončilo 31. 12. 2023, je důležité zdůraznit, že od 1. 1. 2024 došlo k výraznému omezení možnosti využívat mimořádné odpisy podle § 30a ZDP, na které možnost tzv. zkráceného finančního leasingu navazuje. Tato technika odpisování je od uvedeného data přípustná výhradně pro bezemísňá vozidla (definovaná v § 21b odst. 7 ZDP), pořízená v období od 1. 1. 2024 do 31. 12. 2028. Princip „zkrácení finančního leasingu“ je tak od 1. 1. 2024 aplikovatelný pouze na silniční motorová vozidla, která jako palivo využívají výhradně elektrickou energii, vodík, nebo jiná vozidla s nulovými emisemi CO₂, pořízená v tomto časovém rozmezí.

Díky čl. XVI bodu 9 Přejídných ustanovení zákona č. 349/2023 Sb. však platí, že majetek pořízený do 31. 12. 2023 bude i nadále odpisován podle původního režimu, a tedy i „zkrácený finanční leasing“ u majetku předaného uživateli do 31. 12. 2023 bude v tomto původním režimu dokončen.

Finanční leasing tzv. hodnotově nadlimitních vozidel

Režim odpisování tzv. hodnotově nadlimitních vozidel kategorie M1 (osobní automobily se vstupní cenou přesahující 2 mil.Kč) uplatňovaný od 1. 1. 2024 má dopad také na daňovou uznatelnost leasingových splátek těchto vozidel.

Zavedením ustanovení § 30f a § 30g ZDP a souvisejícími úpravami je od zdaňovacího období započatého nejdříve 1. 1. 2024 (podle čl. XVI bodu 10 Přejídných ustanovení zákona č. 349/2023 Sb.) stanovena maximální výše celkové daňové uznatelné leasingové úplaty, a to na částku 2 mil.Kč. Klíčové pro posouzení této úpravy je, kdy bylo vozidlo předáno leasingovému uživateli ve stavu způsobilém obvyklému užívání. Novelou zavedená pravidla se neuplatní na vozidla, která byla přenechána k užívání jako předmět finančního leasingu před prvním dnem zdaňovacího období započatého po nabytí účinnosti novely zákona o daních z příjmů, ani na technické zhodnocení takových vozidel.

Režim omezení leasingových splátek se vztahuje na všechna osobní vozidla kategorie M1, která byla nově pořízena, s výjimkou sanitních a pohřebních vozidel a vozidel využívaných k provozování silniční motorové dopravy na základě koncese. Přitom není rozhodující, zda jde o nová vozidla nebo vozidla zakoupená jako ojetá.

Princip omezení nákladů podle zákona o daních z příjmů spočívá v tom, že časově rozlišené leasingové splátky (resp. jejich součet za příslušné zdaňovací období) vypočtené z plné, nekrácené hodnoty uvedené v leasingové smlouvě, jsou kráceny příslušným koeficientem. Toto krácení zajišťuje, že celková suma leasingových splátek spolu s následným daňovým uplatněním hodnoty převzatého vozidla nepřesáhne během celé doby trvání finančního leasingu limit 2 mil. Kč.

Pokud je s předmětem finančního leasingu spojena i hodnota jiného majetku podle § 26 odst. 3 ZDP, podléhá i tato hodnota stejnému limitu. Shrňme tedy, že omezení celkového součtu nákladů spojených s pořízením vozidla prostřednictvím finančního leasingu na 2 mil. Kč se vztahuje na:

- úplatu finančního leasingu,
- následné daňové uplatnění hodnoty odkoupeného vozidla,
- odpisy jiného majetku podle § 26 odst. 3 písm. c) ZDP,
- odpisy technického zhodnocení (ať už ve formě jiného majetku podle § 26 odst. 3 písm. a) ZDP, nebo technického zhodnocení pořízeného po odkoupení vozidla).

Je třeba zdůraznit, že tato úprava je platná pouze pro daňové účely a nijak neovlivňuje účetní postupy.

Uvedený princip lze podrobněji vysvětlit v kontextu jednotlivých situací.

Jak již bylo zmíněno, daňově uznatelným nákladem je časově rozlišená úplata finančního leasingu (připadající na příslušné zdaňovací období), která je vynásobena poměrovým koeficientem. Stejný poměrový koeficient se následně aplikuje také na ostatní související, shora uvedené, náklady.

Poměrový koeficient (PK) je v jednotlivých situacích stanoven takto:

a) k majetku není evidován jiný majetek (§ 30f odst. 1 ZDP)

$$PK = \frac{2\,000\,000}{\sum \text{úplat finančního leasingu („akontace, jež je zálohou na budoucí splátky“} + \text{úhrn všech splátek})}$$



Předmětem finančního leasingu je vozidlo kategorie M1. Celková suma úplat (leasingových splátek, včetně zálohy na tyto splátky) činí 3 500 000 Kč. K předmětu finančního leasingu se neváže žádný jiný majetek ve smyslu § 26 odst. 3 ZDP.

$$PK = 2\,000\,000 : 3\,500\,000 = 4 : 7$$

Poměrovým koeficientem 4 : 7 budou kráceny veškeré časově rozlišené úplaty připadající na jednotlivá zdaňovací období.

- b) k vozidlu vzniká během finančního leasingu jiný majetek (JM) podle § 26 odst. 3 písm. c) či podle § 26 odst. 3 písm. a) ZDP (TZ) (§ 30f odst. 5 a 6 ZDP)

$$PK = \frac{2\,000\,000 - \sum \text{daňově již uplatněných úplat k okamžiku „vzniku“ JM}}{\sum \text{„zbývajících“ úplat FL + vstupní cena JM}}$$

Vypočteným poměrovým koeficientem jsou kráceny jak úplaty časově rozlišené, tak odpisy souvisejícího jiného majetku.

- c) na vozidle bylo během trvání finančního leasingu provedeno opakované technické zhodnocení (§ 30f odst. 7 ZDP)

$$PK = \frac{2\,000\,000 - (\sum \text{daňově již uplatněných úplat} + \sum \text{daňově uplatněných odpisů JM k okamžiku realizace dalšího TZ})}{\sum \text{„zbývajících“ úplat FL + ZC JM + vstupní dalšího TZ}}$$

Poměrovým koeficientem jsou kráceny jak úplaty časově rozlišené, tak odpisy jiného majetku.

Ustanovením § 30f odst. 2 ZDP je pak specificky řešena otázka **řádného ukončení finančního leasingu vozidel kategorie M1**. Pokud je vozidlo kategorie M1 nabyto jako předmět finančního leasingu, je:

- a) částka omezení výdajů u tohoto vozidla rovna rozdílu mezi částkou 2 mil. Kč a úhrnem částí úplat u finančního leasingu, které byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a
b) úhrn výdajů vynaložených na toto vozidlo roven jeho vstupní ceně.

Pokud je limit daňové uznatelnosti (2 mil. Kč) zcela vyčerpán leasingovými splátkami, potom vstupní cena vozidla pro daňové účely je nulová a kupní cena vozidla tak není daňově uznatelnou, neboť:

$$PK = \frac{2\,000\,000 - 2\,000\,000}{VC \text{ vozidla}} \rightarrow \frac{0}{VC} = 0$$

Pokud limit (2 mil. Kč) nebyl leasingovými splátkami vyčerpán, poměrový koeficient pro možnou daňovou uznatelnost kupní ceny vozidla se stanoví takto:

$$PK = \frac{2\,000\,000 - \sum \text{daňově již uplatněných úplat}}{VC \text{ vozidla}}$$

Tento poměrový koeficient následně určuje krácení odpisů odkoupeného vozidla (případně přímých nákladů, pokud nebyla překročena hranice pro zařazení do dlouhodobého majetku). Obecně přitom platí, že do základu daně lze uplatnit maximálně částku 2 mil. Kč.

Předmětem finančního leasingu bylo vozidlo kategorie M1. Celková suma daňově již uplatněných úplat činí 1 980 000 Kč. „Odkupní“ cena tohoto vozidla (tedy jeho vstupní cena) činí 50 000 Kč.

Poměr krácení = (2 000 000 – 1 980 000) : 50 000 = 20 000 : 50 000 = 2 : 5

Tímto poměrovým koeficientem jsou následně kráceny odpisy odkoupeného vozidla (popř. přímého nákladu, nebyla-li by hranice pro vznik hmotného majetku překročena); celkem je v základu daně uplatněno maximálně 2 mil. Kč.



Str. 230 Pod tabulku Varianta B se doplňuje text:

„Novelou zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, provedenou zákonem č. 349/2023 Sb. se od 1. 1. 2024 částečně změnil daňový režim pro nerealizované kurzové rozdíly. Zákon dává poplatníkům daně z příjmů právnických osob možnost, aby se přihlásili do tzv. režimu vylučování kurzových rozdílů. Pokud se daňový poplatník rozhodne do tohoto režimu vstoupit, musí podat oznámení o vstupu do tohoto režimu správci daně do 3 měsíců od prvního dne rozhodného zdaňovacího období.

Po vstupu do tohoto režimu nevstupují kurzové rozdíly z cizoměnových pohledávek a závazků do základu daně. Jedná se tedy o kurzové rozdíly vypočítané k rozvahovému dni přeceněním pohledávek a závazků v cizí měně přepočtem kurzem ČNB k rozvahovému dni. Kurzové rozdíly ovlivní základ daně z příjmů až v okamžiku realizace (úhrady) pohledávky či závazku.

Pokud se poplatník rozhodne nerealizované kurzové rozdíly ze základu daně vylučovat, musí tak učinit pro všechny nerealizované kurzové rozdíly související s veškerým majetkem a všechny závazky. O nerealizované kurzové ztráty se základ daně zvýší a o nerealizované kurzové zisky se základ daně sníží.“

Str. 244 Na konci výčtu citace se tečka nahrazuje čárkou a doplňuje se bod 7, který zní:

„7. který je v preventivní restrukturalizaci, pokud je pohledávka přímo dotčena restrukturalizačním plánem a zanikla prominutím dluhu podle účinného restrukturalizačního plánu.“

Str. 253 Do kapitoly 6.2.3. *Závazky a pohledávky v cizí měně* se doplňuje text:

„Oceňování a účtování pohledávek a závazků v cizí měně úpravy platné od 1. 1. 2024.

Novelou zákona o účetnictví v rámci zákona č. 349/2023 Sb., tzv. konsolidační balíček, bylo podnikatelským účetním jednotkám umožněno zavést od 1. 1. 2024 tzv. koncept funkční měny, který podstatně změnil dosud používaný způsob vedení účetnictví výhradně v české měně. Výjimkou jsou vybraná aktiva a pasiva vzniklá v cizí měně, o kterých je nutné vést účetnictví navíc i v zahraniční měně.

Funkční měna je v novele zákona o účetnictví definována v § 24a odst. 2 jako měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka vyvíjí svou činnost. Důvodová zpráva k novele zákona v tomto vymezení funkční měny odkazuje na definici funkční měny v mezinárodním účetním standardu IAS 21 – Dopady změn měnových kurzů. Na tento předpis odkazuje i nový § 61d prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. Kritéria pro určení funkční měny účetní jednotky stanovuje IAS 21 zejména podle prostředí, které nejvíce ovlivňuje prodejní ceny zboží a služeb (často měna, ve které jsou stanoveny a hrazeny prodejní ceny zboží a služeb dané účetní jednotky), dále pak podle konkurenčního prostředí a skutečností, které se převážně podílejí na určení prodejní ceny zboží a služeb nabízených danou účetní jednotkou nebo podle měny, která nejvýrazněji ovlivňuje pořizovací náklady zboží a služeb (tj. mzdové náklady, náklady na pořízení materiálu apod.).

Změnu funkční měny může podnikatelská účetní jednotka provést pouze k prvnímu dni účetního období. Podle novelizované vyhlášky č. 500/2002 Sb. je účetní jednotka, která změní svou měnu účetnictví, povinna uvádět v rozvaze, ve výkazu

zisku a ztráty, v přehledu o změnách vlastního kapitálu a v přehledu o peněžních tocích informace za minulé účetní období v měně účetnictví běžného období.

Použití funkční měny je pro účetní jednotku dobrovolnou volbou, nikoliv povinností. Zákon dává na výběr z měn euro, americký dolar a britská libra. Přechod na funkční měnu musí účetní jednotka prokázat na základě výše uvedených kritérií. Česká koruna se pro účetní jednotky s funkční měnou stane měnou cizí jako jakákoliv jiná měna. Případná změna na jinou funkční měnu, včetně české koruny, může být provedena opět pouze za předpokladu, že aktuálně používaná funkční měna již přestala plnit daná kritéria.

Lze konstatovat že funkční měna se v českých účetních předpisech stává efektivním nástrojem pro minimalizaci vzniku realizovaných a nerealizovaných kurzových rozdílů, které by v některých případech mohly vést ke zkrácení výsledku hospodaření. V případě, že je účetní jednotka součástí mezinárodní skupiny, představuje zavedení stejné funkční měny ve skupině velké zjednodušení přípravy interních skupinových reportingu a konsolidačních závěrek.

Společnosti, které jsou součástí nadnárodních holdingů, spatří výhodu funkční měny také při přípravě konsolidovaných dat v rámci reportingu či sestavení konsolidovaných účetních závěrek, pokud mateřská a dceřiné společnosti mají totožnou měnu účetnictví. I ze vzájemné spolupráce s auditorskými společnostmi na pravidelných reportech vzešla pozitivní zpětná vazba. V rámci kontroly bylo totiž snazší identifikovat důvody vzniku diferencí, neboť kurzové rozdíly nehrály již tak zásadní roli.

Přechod na novou měnu nemá žádný dopad na účetní výsledek hospodaření ani základ daně z příjmů minulého období, musí být však řádně okomentován v příloze účetní závěrky včetně odůvodnění. To znamená definovat kurzy, které účetní jednotka při změně měny účetnictví použila pro přepočet údajů, a okomentovat dopad změny měny účetnictví na účetní závěrku. Stejně informace uvede účetní jednotka také v příloze v účetní závěrce za první období v nové měně účetnictví.

Je třeba mít na paměti, že evidovat a vykazovat DPH, odvádět daň z příjmů ze závislé činnosti a pojistné je nadále možné pouze v české měně. Předpokládá se, že daň z příjmů právnických osob by mělo být v budoucnu možné hradit ve funkční měně, stejně tak i podávat daňové přiznání kompletně vyplněné ve funkční měně.

Výše zmíněný zákon č. 349/2023 Sb. přinesl další úpravu zákon o daních z příjmů v § 23i a § 23j pro její poplatníky v oblasti kurzových rozdílů. Jedná se o volbu režimu vylučování nerealizovaných kurzových rozdílů u cizoměnových pohledávek a závazků k rozvahovému dni ze základu daně v daňovém přiznání. Vstup do tohoto fakultativního režimu je poplatník povinen oznámit správci daně do 3 měsíců od zahájení zdaňovacího období. Zákon rovněž omezuje využití této možnosti pro vybrané poplatníky a postupy při zahájení a ukončení tohoto režimu. Pro poplatníky daně z příjmů vedoucí podvojně účetnictví, kteří si zvolí tento režim, bude třeba vytvořit samostatné analytické výsledkové účty nerealizovaných kurzových ztrát nebo zisků vyčíslených k pohledávkám a závazkům k rozvahovému dni a jejich následné sledování a daňové vypořádání při jejich inkasu nebo úhradě. Rovněž je třeba respektovat, že důsledkem uplatnění tohoto daňového režimu vzniká přechodný rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou pohledávky a dluhu. Pokud bude mít uplatnění této metody za následek významný dopad na informace uváděné v účetní závěrce podnikatelské účetní jednotky, je třeba respektovat doporučené postupy uvedené v interpretaci Národní účetní rady I-50 Odložená daň a kurzové rozdíly vyloučené ze zdanění (www.nur.cz).

ABECEDA ÚČETNICTVÍ PRO PODNIKATELE 2023

19. aktualizované vydání

Ing. Rostislav Chalupa, Ing. Jiří Kadlec,
Ing. Jana Pilátová, Ing. Dagmar Procházková, Ing. Roman Sedlák,
doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D., Ing. Pavel Vlach

Vydalo Nakladatelství ANAG
Odpovědná redaktorka Bc. Lucie Krčová
Sazba Jakub Střelák

Autorská uzávěrka 3. února 2023
Tisk a vazba Czech Print Center
Na Rovince 876, 720 00 Ostrava – Hrabová

ISBN 978-80-7554-384-4

ANAG, spol. s r.o.
Kollárovo nám. 698/7, 779 00 Olomouc
tel.: 585 757 411, fax: 585 418 867
e-mail: obchod@anag.cz
www.anag.cz