

# Novelizace v oblasti účetnictví od 1. 1. 2024

Ing. Petr Koubovský, daňový poradce č. osv. 3891, vedoucí sekce majetkových daní při KDP ČR

V článku se budeme věnovat zejména vymezení čistého obrátu v širších účetních, daňových a dalších souvislostech. Konsolidační balíček neušetřil změn ani oblast českého účetnictví. Očekávaná novela od 1. 1. 2024 a následně i nový zákon o účetnictví plánovaný od 1. 1. 2025 přinášejí mnohé významné změny, kdy předmětem našeho zájmu se stane zejména vymezení čistého obrátu a navazující kategorizace účetních jednotek. Pojdme se tedy blíže podívat na tuto velmi zajímavou oblast a otázky s tímto související právě v níže uvedeném příspěvku!

Při své analýze a rozboru jsem primárně vycházel z těchto níže uvedených právních předpisů:

- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“),
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“),
- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZÚ“),
- vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „VPÚ“).

## PRÁVNÍ ÚPRAVA V OBLASTI ÚČETNICTVÍ

Právní úprava pro oblast účetnictví je v podmínkách České republiky upravena v:

- zákoně o účetnictví,
- českých účetních standardech,
- prováděcí vyhlášce.

Pokud nelze nalézt kýžené v těchto předpisech, lze dále využít názory Národní účetní rady (dále jen „NÚR“) v jejich interpretacích, neboť tato sdružuje odborníky z Komory auditorů České republiky, Komory daňových poradců České republiky, Svazu účetních a Vysoké školy ekonomické v Praze.

## PRÁVNÍ ÚPRAVA ÚČINNÁ DO 31. 12. 2013

Účetní jednotky jako takové jsou vymezeny zákonem o účetnictví a považují se za ně:

- právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky, 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,
- fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrát podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obrátu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,
- ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou společníky sdruženými ve společnosti, pokud alespoň jeden ze společníků sdružených v této společnosti je osobou uvedenou v písmenech a)–f) nebo h)–l),
- ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis,
- svěřenské fondy podle občanského zákoníku,
- fondy obhospodařované penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření a podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,
- investiční fondy bez právní osobnosti podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, ty, kterým povinnost sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní právní předpis nebo které jsou účetní jednotkou podle zvláštního právního předpisu.

## PRÁVNÍ ÚPRAVA ÚČINNÁ OD 1. 1. 2016 DO 31. 12. 2023

Novelou ZÚ přijatou s účinností od 1. 1. 2016<sup>1</sup> došlo k zavedení speciální kategorizace účetních jednotek, včetně jejich parametrů. Ustanovení § 1b ZÚ kromě vymezení kategorií účetních jednotek dále současně stanovuje hraniční hodnoty pro zařazení do správné kategorie.

<sup>1</sup> Zákon č. 221/2015 Sb., kterým se mění ZÚ a některé další zákony.

| Kategorie účetní jednotky / podmínky                 | Mikro účetní jednotka | Malá účetní jednotka | Střední účetní jednotka | Velká účetní jednotka |
|------------------------------------------------------|-----------------------|----------------------|-------------------------|-----------------------|
| Aktiva celkem                                        | 9 000 000             | 100 000 000          | 500 000 000             | 500 000 000           |
| Roční úhrn čistého obratu                            | 18 000 000            | 200 000 000          | 1 000 000 000           | 1 000 000 000         |
| Průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období | 10                    | 50                   | 250                     | 250                   |

Uvedené hodnotové parametry jsou uvedeny v Kč a jejich aplikace je adekvátní, resp. jsou naplněny pro klasifikaci účetní jednotky v předmětné kategorii, jen pokud tato nepřekročí alespoň dvě z uvedených hodnot.

Naopak bez ohledu na výše uvedená kritéria je velkou účetní jednotkou vždy subjekt veřejného zájmu (obchodní společnost, emitent investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, banka, spořitelna nebo úvěrní družstvo, pojišťovna nebo zájmová organizace, penzijní společnost, zdravotní pojišťovna) a vybraná účetní jednotka (organizační složky státu, státní fondy, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady soudržnosti, příspěvkové organizace, zdravotní pojišťovny).

Ve světle výše uvedeného je zde **první nutné upozornění**, a to konkrétně na vymezení pojmu „aktiva“ od roku 2016. Dle ustanovení § 1d odst. 1 ZÚ se aktiva celkem rozumí úhrn aktiv zjištěný z rozvahy a neobsahuje omezující nebo jinak doplňující podmínky. Jde tedy o „aktiva netto“, na rozdíl od vymezení pojmu aktiv celkem do konce roku 2015. Tehdy se aktiva celkem rozuměl úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky rezervy, opravné položky a odpisy majetku, tj. „aktiva brutto“.

K problematice kategorizace účetních jednotek vydalo Generální finanční ředitelství ve shodě s Ministerstvem financí na základě některých výkladových nejasností souvisejících s kategorizací účetních jednotek dle § 1b ve spojení s § 1e ZÚ výkladovou Informaci, která poskytuje výklad možné změny kategorizace účetních jednotek k některým daňovým souvislostem dle § 1b ve spojení s § 1e ZÚ ve zdaňovacím období započatém v roce 2018.<sup>2</sup>

Z té mimo jiné vyplývá, že pokud účetní jednotka vznikla nebo zahájila činnost v účetním období po 1. 1. 2016, postupuje v prvním účetním období podle právní úpravy pro takovou kategorii účetních jednotek, u níž lze důvodně předpokládat, že splní její podmínky k rozvahovému dni prvního účetního období (viz § 1e odst. 1 ZÚ ve spojení s čl. II bod 1 zákona č. 221/2015 Sb.). Naopak u účetní jednotky vzniklé před datem 1. 1. 2016 se bude při určení kategorie účetní jednotky postupovat podle právní úpravy pro takovou kategorii účetních jednotek, jejíž podmínky naplnila k rozvahovému dni bezprostředně předcházejícího účetního období, tj. podle kritérií naplněných ke konci účetního období započatého v roce 2015 (viz čl. II bod 4 zákona č. 221/2015 Sb.).

## PRÁVNÍ ÚPRAVA PLATNÁ OD 1. 1. 2024

I nadále je platné rozdělení účetních jednotek do výše uvedených kategorií, tedy na mikro, malou, střední a velkou účetní jednotku. Kategorie účetní jednotky, resp. její zařazení do příslušné kategorie je odvislé od kritérií uvedených v § 1b ZÚ, konkrétně opět v návaznosti na dosažení či překročení alespoň dvou ze tří stanovených kritérií (tj. hodnota aktiv, čistý obrat a průměrný počet zaměstnanců) k rozvahovému dni. Kategoriemi skupiny účetních jednotek je malá, střední a velká skupina účetních jednotek.

Konsolidační balíček kromě jiných zásadních změn přinesl také novelizaci účetních předpisů, a to ZÚ s účinností od 1. 1. 2024. Naši pozornosti by rozhodně neměla v kontextu s deklarovaným tématem ujít nová definice obratu. Na novelu ZÚ navazuje také novelizace prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro podnikatele č. 500/2002 Sb., a to právě zúžením definice čistého obratu.<sup>3</sup>

Při určení obratu se do 31. 12. 2023 vycházelo z výše výnosů snížené o prodejní slevy. Od 1. 1. 2024 se při určení obratu nově bude vycházet z výše výnosů z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb, tedy z výnosů, na kterých je založen obchodní model účetní jednotky – nejedná se tedy již jako doposud o součet všech výnosů.

Je namístě si uvědomit, že vymezení čistého obratu je zcela klíčový ukazatel mimo jiné pro:

- kategorizaci účetních jednotek (mj. rozsah a podrobnost informací v příloze účetní závěrky),
- povinnost auditu účetní závěrky atd.

Doposud byl tedy čistý obrat představován všemi výnosy, tj. všemi účty třídy 6xx. Do obratu tak spadají například i nerealizované kurzové výnosy z přepočtu hodnot pohledávek a závazků k rozvahovému dni, stejně tak i jednorázové vlivy, jako je například prodej dlouhodobého majetku. Dle § 1d odst. 2 novely ZÚ od 1. 1. 2024 se bude čistým obratem rozumět výše výnosů z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb za účetní období. Roční úhrn čistého obratu se pak stanoví jako čistý obrat vydělený počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobený 12. Zjednodušeně by se tedy mělo jednat o účty účtové skupiny 60x. V návaznosti na konkrétní obchodní model mohou z čistého obratu vypadnout zejména účty účtových skupin 64 a 66, což může vést, přestože se fungování účetní jednotky nezmění, k snížení

<sup>2</sup> Dostupné na <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Informace-ke-kategorizaci-ucetnich-jednotek.pdf>.

<sup>3</sup> Novelizace provedena vyhláškou č. 443/2023 Sb.

výše čistého obratu, a to jen díky změně definice v novém ZÚ. V praxi již však nyní vznikají některé otázky, jako například přijetí dotací, kurzové rozdíly apod.

Je nasnadě a v rámci navrhovaného znění VPÚ se čistým obratem mají rozumět výnosy z prodeje výrobků a zboží a z poskytovaných služeb tak, aby při výpočtu čistého obratu byly zohledněny výnosy, na kterých je založen obchodní model dané účetní jednotky. Na mysli jsou tedy výnosy z činnosti, která je tzv. core business či jinak řečeno běžnou, resp. obvyklou obchodní činností účetní jednotky. Rozhodující tedy není vykázání výnosů v rámci statutárních výkazů, tj. již nebude možné čistý obrat jednoduše z výkazů vyčíst. Současný poslední řádek výkazu zisku a ztráty „Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.“ sice nezmizí, zůstane zachován, ale tento poslední řádek výkazu zisku a ztráty již nebude jen „prostým“ součtem všech předchozích výnosových řádků, jak tomu bylo doposud. Nově by totiž měl přinášet zcela novou, velmi cennou a zajímavou informaci o „core business“ účetní jednotky. Zde je také dobré si uvědomit určitou hodnotu „čistého obratu“ za rok 2023, který se nepřepočítává dle nové metodiky a pouze se jednoduše porovnává s novou hodnotou.

V důvodové zprávě k novele vyhlášek<sup>4</sup> jsou blíže uvedeny obory činností, které zobrazují výnosy ze své obvyklé hospodářské činnosti i na jiných řádcích, než jsou tržby – např. směnárny, faktoringové společnosti, poskytovatelé půjček, účetní jednotky v zemědělství či leasingové společnosti.

## PRÁVNÍ ÚPRAVA PLATNÁ OD 1. 1. 2025?

Ke konci roku 2023, přesně dne 21. 12. 2023, byla v Úředním věstníku Evropské unie zveřejněna směrnice Komise v přenesené pravomoci (EU) č. 2023/2775 ze dne 17. 10. 2023, kterou se mění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, která upravuje kritéria velikosti pro mikropodniky a malé, střední a velké podniky nebo skupiny.<sup>5</sup>

Zásadními změnami, které směrnice přináší, je navýšení limitů pro kategorizaci účetních jednotek, pokud jde o aktiva a čistý obrat o přibližně 25 %, přičemž limit počtu zaměstnanců zůstává nezměněn. Tato nová EU pravidla, resp. nové vyšší limity pro kategorizaci účetních jednotek by se měly použít zpětně již pro období roku 2024. V průběhu roku 2024 lze tedy očekávat související novelizaci stávajícího zákona o účetnictví, neboť tato změna má být ze strany jednotlivých členských států EU aplikována do 12 měsíců od zveřejnění dané novely ve věstníku Evropské unie. Aktuální znění novely ZÚ, které je nyní v Legislativní radě vlády jako návrh nového ZÚ, obsahuje návrh na zvýšení limitů pro povinný audit pouze pro

střední a velké účetní jednotky, tj. při překročení dvou z následujících kritérií (§ 36 odst. 3 ZÚ):

- aktiva celkem do 120 000 000 Kč,
- roční úhrn čistého obratu do 240 000 000 Kč a
- průměrný počet zaměstnanců za účetní období do 50.

K této celkem zásadní změně se mimo jiné vyjádřil i Ladislav Mejzlík, prezident Komory auditorů ČR a také člen poradní skupiny Ministerstva financí ČR, který je zároveň zapojen do procesu přípravy nového ZÚ. Poprvé se tento návrh objevil jako iniciativa Ministerstva financí ČR v textu zákona předloženého k vnějšímu a vnitřnímu připomínkovému řízení v prosinci 2022, přičemž s tímto návrhem byl z odborných kruhů, zejména pak Komory auditorů, vyjádřen jasný nesouhlas.<sup>6</sup> Návrh na zvýšení limitů pro povinný audit ještě více nabral na obrátkách novelou výše zmíněné EU směrnice, která bude implementována do českého zákona o účetnictví. Dle předběžných odhadů by touto úpravou z povinného auditu vypadlo cca 10 tis. účetních jednotek s odhadovaným obratem 3 bilióny Kč.<sup>7</sup>

## KATEGORIE ÚČETNÍ JEDNOTKY V DAŇOVÝCH SOUVISLOSTECH

Jak je všeobecně v odborných kruzích známo, daně jsou velmi úzce propojeny s účetnictvím.

Kategorizace účetních jednotek není výjimkou, neboť tato dále váže povinnost ověřování účetní závěrky auditorem dle § 20 ZÚ. Je tedy namístě si uvědomit, že vymezení čistého obratu, a tedy i samotná kategorizace účetní jednotky má také zásadní a klíčové implikace i do daňové oblasti. Jen namátkou mě napadají například tyto souvislosti:

- rozsah zpracování účetní závěrky – rozvahy, výkazu zisku a ztrát a také informací uvedených v příloze k účetní závěrce jako povinných příloh k přiznání k dani z příjmů,
- povinnost auditu účetní závěrky ve vazbě na lhůtu pro podání přiznání k dani z příjmů,
- termín pro podání daňového přiznání s sebou přináší další konsekvence v podobě zálohového období, splatnosti daně či vrácení přeplatku daně,
- počínaje rokem 2018 musí účetní jednotky nově uvádět svou kategorizaci i přímo do daňového přiznání, kde se uvádí zkratka dané kategorie (M = mikro, L = malá, S = střední, V = velká).

Jak bylo uvedeno výše, povinnost povinného auditu zásadním způsobem ovlivňuje i lhůtu pro podání přiznání k dani z příjmů. Jestliže totiž je účetní závěrka účetní jednotky povinně auditována, lhůta pro podání daňového přiznání je automaticky prodloužena až do konce 6. měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období.<sup>8</sup>

4 Dostupné na <https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.kacr.cz%2Ffile%2F7464%2Fzd-korncwqlvkub.docx&wdOrigin=BROWSELINK>.

5 Viz [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=OJ%3AL\\_202302775](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=OJ%3AL_202302775).

6 Viz <https://auditor.kacr.cz/wp-content/uploads/2024/02/Namitka-na-MF-k-vyporadani-pripominek-ZoU-10-11-2023.pdf>.

7 Blíže k danému tématu též na [https://auditor.kacr.cz/aktuality/vyjadreni-prezidenta-ka-cr-k-navrhu-na-zmenu-limitu-pro-povinny-audit/?utm\\_source=ecomail&utm\\_campaign=2024\\_02\\_14\\_newsletter\\_22024\\_auditori\\_asistenti\\_zamestnanci\\_vip\\_a\\_ostatni&utm\\_medium=email&utm\\_term=6489&ecmid=337](https://auditor.kacr.cz/aktuality/vyjadreni-prezidenta-ka-cr-k-navrhu-na-zmenu-limitu-pro-povinny-audit/?utm_source=ecomail&utm_campaign=2024_02_14_newsletter_22024_auditori_asistenti_zamestnanci_vip_a_ostatni&utm_medium=email&utm_term=6489&ecmid=337).

8 Paragraf 136 DŘ.

Ve vztahu ke kategorizaci účetní jednotky je pak důležité si uvědomit, že velké účetní jednotky (s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu) a střední účetní jednotky mají povinnost ověřování účetní závěrky auditorem bez dalších podmínek, tj. pouze na základě začlenění do dané kategorie.

Oproti tomu malé účetní jednotky měly a stále mají povinnost ověřování účetní závěrky auditorem, pokud k rozvahovému dni účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího překročily nebo již dosáhly alespoň jednoho ze tří stanovených kritérií. Malé účetní jednotky, pokud jsou akciovými společnostmi nebo svěřenskými fondy podle občanského zákoníku a k rozvahovému dni účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího překročily nebo již dosáhly alespoň jednu z hodnot aktiva celkem 40 000 000 Kč, roční úhrn čistého obrátu 80 000 000 Kč anebo průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50 (aktuální nenavýšené hodnoty kritérií). U ostatních malých účetních jednotek platí pravidlo pro překročení či dosažení alespoň 2 hodnot z výše uvedených.

## TIPY A POSTŘEHY AUTORA DLE JEHO PRAXE

- Při zahájení činnosti v prvním účetním období účetní jednotky se podle splnění kritérií k jejímu zařazení, u níž lze důvodně předpokládat, že splní podmínky k rozvahovému dni prvního účetního období.
- Při změně kategorie, pokud účetní jednotka ve dvou po sobě následujících rozvahových dnech řádné účetní závěrky překročí nebo přestane překračovat dvě hraniční hodnoty podle § 1b a 1c, změny od počátku bezprostředně následujícího účetního období kategorii účetní jednotky, podle které je stanoven rozsah a způsob sestavování účetní závěrky.
- Účetní závěrka jako nedílný celek je tvořena rozvahou, výkazem zisku a ztráty a přílohou. Malé a mikro účetní jednotky nejsou povinny sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.<sup>9</sup>
- Rozvahu v plném rozsahu sestavuje účetní jednotka, která je velkou účetní jednotkou nebo střední účetní jednotkou. U malé a mikro účetní jednotky pouze, pokud tato má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Rozvahu ve zkráceném rozsahu může sestavit pouze malá či mikro účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.
- Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu sestavuje účetní jednotka, která je obchodní společností, a dále velká či střední účetní jednotka a pouze malá či mikro účetní jednotka, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu může sestavit malá nebo mikro účetní jednotka, která není obchodní společností a nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

- Obdobné platí v případě sestavení Přílohy v plném rozsahu či ve zkráceném rozsahu.

Rozsah účetní závěrky má také přímé dopady do podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob, resp. příloh (vybrané údaje z účetní závěrky), neboť tyto jsou nedílnou součástí daňového přiznání.

- Chybné zařazení účetní jednotky do kategorie může mít vliv na porušení povinnosti nechat účetní závěrku a výroční zprávu ověřit auditorem; povinnost nechat ověřit účetní závěrku auditorem se netýká pouze „mikro“ účetních jednotek. Naopak velké a střední účetní jednotky mají povinnost nechat ověřit účetní závěrku auditorem vždy. U malých účetních jednotek je nutné sledovat podmínky pro povinný audit vymezené v § 20 odst. 1 písm. c) a d) ZÚ.
- Účetní jednotky zveřejňují účetní závěru v rozsahu, v jakém byla sestavena, a v případě povinného ověření auditorem v rozsahu a znění, ve kterém byla ověřena auditorem, a to do 30 dnů od splnění ověření a schválení účetní závěrky, nejpozději však do 12 měsíců od rozvahového dne zveřejňované účetní závěrky.<sup>10</sup>
- V případě přeměny při fúzi sloučením, kdy existují relevantní informace pro kategorizaci všech účastníků se účetních jednotek za minimálně dvě předchozí účetní období, je nutné tyto informace použít pro správné zařazení nástupnické účetní jednotky. Jestliže kupříkladu nástupnická mikro účetní jednotka nabude jmění zánikající účetní jednotky, která byla malou účetní jednotkou, přebírá nástupnická společnost (původně mikro účetní jednotka) tento „statut“, a stává se proto od rozvahového dne fúze malou účetní jednotkou. V případě fúze splynutím se postupuje v rámci určení kategorizace obdobným způsobem, jako by se jednalo o první účetní období účetní jednotky (přeměnou totiž vzniká nová účetní jednotka). Zcela analogicky jako u fúze se bude postupovat i v rámci rozdělení účetních jednotek.

## ZÁVĚR

Změna definice čistého obrátu, kterou nám s účinností k 1. 1. 2024 přinesl konsolidační balíček, může vést u některých účetních jednotek k vypadnutí z povinnosti auditu své účetní závěrky. Tato skutečnost je velmi úzce spjata se stanovením lhůty pro podání přiznání k dani z příjmů právnických osob, a to již za zdaňovací období 2024.

Je tedy určitě doporučeníhodné, aby s koncem zdaňovacího období započatého po 1. 1. 2024 účetní jednotky zkontrolovaly, zda u nich nedojde ke změně v povinnosti auditu účetní závěrky, a tudíž i změně lhůty pro podání přiznání k dani z příjmů právnických osob. Díky další novele ZÚ, která je plánovaná od 1. 1. 2025, zůstane téma povinného auditu i nadále zájmuhodné, neboť jak bylo výše uvedeno, bude docházet ke změně i jednotlivých kritérií pro určení velikosti účetních jednotek, a sekundárně tedy opět i pro povinný audit.

<sup>9</sup> Viz § 18 odst. 2 ZÚ.

<sup>10</sup> Viz § 21a ZÚ.