

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

DAŇOVÁ INFORMACE

Informace k vlivu nového občanského zákoníku a zákona o obchodních korporacích na účetnictví od r. 2014

S účinností od 1.1.2014 dochází k uplatňování nového občanského zákoníku č. 89/2012 Sb. (NOZ) a zákona o obchodních společnostech a družstvech (obchodních korporacích) č. 90/2012 Sb. (ZOK). Obě tyto nové právní normy mají významný vliv na činnost účetních pracovníků.

Účelem této informace je poskytnout účetním pracovníkům základní informace nezbytné pro posuzování a účtování účetních případů vzniklých po 1.1.2014, aniž by bylo nezbytné v současném období účetních závěrek podrobně studovat celé znění obou uvedených právních norem.

Změny ZOK proti doposud platnému Obchodnímu zákoníku:

- Ruší se povinnost vedení rezervního fondu – to však platí jen pro obchodní korporace (obchodní společnosti) vzniklé po 1.1.2014. Pro dříve vzniklé obchodní korporace platí dosavadní ustanovení Obchodního zákoníku.
- Hlasování může být prováděno i mimo valnou hromadu prostřednictvím technických prostředků (telefon, e-mail apod.). Toto hlasování se označuje „**per rolam**“.
- Není stanovena minimální výše základního kapitálu, ale je stanovena nejmenší výše vkladu.
Společnost s ručením omezeným může být založena s minimální výší základního kapitálu 1,- Kč.
Pokud bude mít obchodní společnost více společníků obchodní společnosti, musí každý z nich složit minimální hodnotu vkladu 1,- Kč, protože dle § 142 ZOK je 1,- Kč také nejmenší výší vkladu. Hodnota základního kapitálu pak bude odpovídat součtu hodnot vkladů všech společníků obchodní společnosti.
- Počet společníků společnosti s ručením omezeným není od 1.1.2014 omezen.
- Každý společník může vlastnit různé podíly na obchodní společnosti. Tyto skutečnosti mohou mít vliv na případné osvobození příjmu z prodeje obchodní podílů od daně z příjmu.
- Akciovou společnost může mimo jiné řídit také pouze jediný orgán – správní rady v čele se statutárním ředitelem (tzv. monistický model řízení).

Vybrané novinky obecné části NOZ

Obecná část NOZ zavádí určitá obecná pravidla, jako např.

- **povinnost ujednávat vztahy v souladu s dobrými mravy a veřejným pořádkem,**
- **závaznost slibu**
- **smlouvy mají být plněny**
- **každý má povinnost jednat v právním styku poctivě,**
- **každý, kdo se hlásí k určité profesi, musí jednat s odbornou péčí.**

Právě poslední citované ustanovení může ve svých důsledcích dopadat obecně na všechny účetní pracovníky, kteří vykonávají účetní činnost na základě různých smluvních vztahů. Poškozený klient se tak může odvolávat na tuto obecnou zodpovědnost účetních pracovníků a požadovat tak náhradu případné škody způsobené účetním pracovníkem.

Pamatujme, že právníckou osobu nezastupuje pouze její statutární orgán. Zastupovat právníckou osobu může např. ředitel obchodní korporace, pokud prokáže, že je k zastupování oprávněn. Tento postup vyplývá z ustanovení § 161 NOZ.

Zastupovat právníckou osobu může také dle § 430 NOZ osoba pověřená podnikatelem v činnostech, ke kterým je tato osoba pověřena.

I když NOZ předpokládá v § 506 NOZ, že stavba je součástí pozemku, na kterém se nachází, platí tento předpoklad za podmínky, že vlastníkem pozemku i stavby je od 1.1.2014 stejná osoba.

V účetnictví bude nadále využívána právní fikce, podle které pozemky i stavby budou považovány za samostatné věci. Stavby tak budou nadále v účetnictví předmětem samostatného účtování a odpisování.

Upozorňujeme na problematiku různých zařízení – strojů - upevněných k nemovité věci dle § 508 NOZ, které by mohly být součástí nemovité věci.

Avšak podle ustanovení § 505 NOZ je součástí věci vše, co k ní podle povahy věci náleží a co nemůže být od věci odděleno, aniž by došlo ke znehodnocení této věci.

Příklad:

Obráběcí stroje zabudované v tovární hale nebudou ani od 1.1.2014 součástí nemovité věci-haly, protože z „povahy věci“ tyto stroje nenáleží k tovární hale a dojde-li k přemístění těchto strojů, funkčnost tovární haly jako stavby zůstane nadále zachována a nezmění se. Tyto stroje tedy mohou být od tovární haly odděleny.

Výrazným způsobem se mění pravidla pro posuzování **promlčení**. Dle § 629 NOZ je základní promlčení lhůta stanovena jako **tříletá**.

Smluvní strany si však mohou dle ustanovení § 630 NOZ sjednat ve smlouvě **jiné promlčecí lhůty v rozmezí od 1 roku do 15 let**.

Ustanovení o promlčení platí pro pohledávky vzniklé po 1.1.2014, pro promlčení pohledávek vzniklých do 31.12.2013 platí dosavadní ustanovení Obchodního zákoníku nebo Občanského zákoníku č. 40/1964 Sb..

Problematika promlčení může mít pro účetní pracovníky významný vliv při správném účtování o tvorbě a zrušení opravných položek k nepromlčeným pohledávkám dle ustanovení zákona 593/1992 Sb. o rezervách a opravných položkách.

Vybrané novinky z oblasti absolutních majetkových práv NOZ

Absolutní majetková práva znamenají, že tato práva platí absolutně pro všechny osoby bez rozdílu a zavazují všechny zúčastněné osoby stejně.

Pro účetní pracovníky je velmi významné správně posuzovat **nabytí vlastnictví** k věci, která je předmětem účtování.

V dosavadní praxi do konce roku 2013 bylo často uplatňováno pořízení movité věci s výhradou vlastnictví uvedenou např. jen na faktuře o prodeji zboží, podle které docházelo k přechodu vlastnictví až po zaplacení poslední splátky.

Podle ustanovení § 1099 NOZ však **dochází k přechodu vlastnického práva již v okamžiku účinnosti smlouvy** a provedení platby není již rozhodující. To však platí pouze ze předpokladu, že není smlouvou ujednáno něco jiného. Výhrada vlastnictví tedy může být sjednána pouze v dohodě obou smluvních stran.

Jednostranná prohlášení o výhradě vlastnictví uvedená ve fakturách nejsou od 1.1.2014 rozhodující, tato skutečnost se dá považovat pouze jen za určitou formu strašení kupujícího, která nemá oporu od r. 2014 v zákonech.

Pokud by však byla uzavřena smlouva o výhradě vlastnictví, tak by k přechodu vlastnictví docházelo dle uzavřené smlouvy.

Správné posouzení termínu nabytí vlastnictví věci je pro účetní pracovníky významné nejen z hlediska účtování o správném stavu majetku firmy, ale také i z hlediska účtování odpisů věcí, které má podnikatel ve svém vlastnictví.

Novým pojmem zavedeným NOZ je mimo jiné i „**právo stavby**“, vyplývající z ustanovení § 1240 a dalších NOZ. Toto právo stavby umožňuje i dle NOZ možnost odděleného vlastnictví pozemku a stavby na něm postavené. Podle citovaného ustanovení NOZ může být pozemek zatížen věcným právem stavby jiné osoby (stavebníka) mít na povrchu nebo pod povrchem pozemku stavbu. Přitom nezáleží na tom, zda se jedná o stavbu již zřízenou nebo dosud nezřízenou.

Právo stavby se tak stává majetkem stavebníka a součástí tohoto práva je i samotná stavba. Toto právo stavby je převoditelné na další osoby.

Právo stavby se zapisuje do katastru nemovitostí maximálně na dobu 99 let.

Z účetního hlediska se bude právo stavby považovat za dlouhodobý hmotný majetek. Tato skutečnost vyplývá ze změny ustanovení § 7 odst. 2 vyhlášky 500/2002 Sb., provedené vyhláškou č. 467/2013 Sb., podle které se do citovaného ustanovení doplňuje nové znění pod písm. b) – *Právo stavby, pokud není záměrem účetní jednotky realizovat stavbu vyhovující právu stavby, a proto není vykazováno jako součást ocenění stavby podle písmene a) nebo jako součást ocenění v rámci položky „C.I. Zásoby“*, “.

Za významnou změnu NOZ dopadající i do problematiky účtování je nutno považovat také institut „**svěřenského fondu**“, o kterém je pojednáváno v ustanoveních § 1448 – 1474 NOZ.

Podstatou svěřenského fondu, který se zabývá správou cizího majetku, je vyčlenění majetku z vlastnictví dosavadního majitele do péče „svěřenského správce“. Dochází tak k oddělení původního vlastníka věci od jeho věci.

Majetek ve svěřenském fondu není vlastnictvím zakladatele svěřenského fondu, není ani vlastnictvím svěřenského správce a ani není ještě vlastnictvím osoby, které má být ze svěřenského fondu plněno.

Svěřenský fond nemá právní osobnost (právní subjektivitu).

Z hlediska daní a účetnictví je svěřenský fond považován za účetní jednotku dle § 1 odst. 2 písm. i) zákona 563/1991 Sb. ve znění platném od 1.1.2014. Svěřenský fond tedy musí vést účetnictví dle zákona o účetnictví.

Z pohledu zákona o daních z příjmu je svěřenský fond poplatníkem daně z příjmů právnických osob dle ustanovení § 17 odst. 1 písm. f) zákona 586/1992 Sb. ve znění platném od 1.1.2014.

Vybrané novinky z oblasti relativních majetkových práv NOZ

Jako relativní majetková práva se označují především práva vyplývající ze smluvních vztahů, jsou to práva, která se netýkají všech, ale týkají se pouze účastníků smluvního vztahu.

V oblasti relativních majetkových práv upozorňujeme na některé významné změny doposud používaných pojmů.

- Dosavadní pojem „půjčka“ se mění dle NOZ na „zápůjčka“, související pojmy „dlužník“ a „věřitel“ se nahrazují pojmy „vydlužitel“ a „zapůjčitel“.
- Zavádí se nový pojem „závdavek“ jako způsob zajištění závazku, závdavkem se potvrzuje uzavření smlouvy, závdavek musí být sjednán předem nejpozději v den uzavření smlouvy a musí být v tento den také uhrazen. Závdavek není zálohou. Ustanovení § 1808 a 1809 NOZ pak řeší různé způsoby nakládání se závdavkem v případě neplnění smluvního vztahu, který byl zajištěn závdavkem.

U účetního hlediska bude i o závdavcích účtováno jako o zálohách nebo pohledávkách, avšak doporučuje se oddělovat v analytické evidenci závdavky od záloh.

Při dalším nakládání se závdavkem dle ustanovení § 1808 a § 1809 budou tyto částky účtovány na účet smluvních sankcí do nákladů nebo výnosů (účty 544 a 644) podle charakteru účetní operace.

- Záloha je nově definována ustanovením § 1808 NOZ jako určitá právní fikce, podle které se má za to, že co dala jedna strana druhé straně před uzavřením smlouvy, je záloha.
- Nově se zavádí ustanovením § 2189 NOZ a dalších pojem „výprosa“. Výprosou se rozumí bezplatné přenechání věci k užívání jiné osobě, u kterého není sjednána doba používání věci ani účel užívání věci.
- Doposud užívaný pojem „nájem“ se nahrazuje pojmem „pacht“, přičemž pachtem se rozumí přenechání věci propachtovatelem k dočasnému užívání jiné osobě (pachtýři) a za používání věci se pachtýř zavazuje zaplatit. Z účetního hlediska však nedochází k žádné podstatné změně z hlediska účtování pachtu (dříve nájemného).
- Společnost dle NOZ – tato změna může vyvolat ve srovnání s předchozím obdobím řadu problémů.

Do konce roku 2013 se jako společnost označovaly obchodní společnosti dle platného obchodního zákoníku, tedy především společnost s ručením omezeným nebo akciová společnost. Od 1.1.2014 je nutno tyto společnosti označovat pojmem „obchodní společnost“, příp. „obchodní korporace“, které byly zavedeny ZOK.

Podle ustanovení § 2716 a dalších NOZ vzniká společnost v případech, kdy se několik osob zaváže sdružit se jako společníci společnosti za společným účelem činnosti nebo věci. Takto vzniklá společnost není právnickou osobou ve smyslu ustanovení § 20 NOZ a nemá ani právní osobnost (dříve právní subjektivitu).

Tato společnost nahrazuje dříve využívaná sdružení fyzických osob bez právní subjektivity, které byly zakládány dle dříve platného občanského zákoníku (do konce roku 2013).

Z účetního i daňového hlediska se však pro společníky společnosti (dříve sdružení) nic zásadního nemění, účetnictví nebo daňová evidence se vede nadále dle stejných zásad jako do konce roku 2013 pro sdružení, tato společnost dle NOZ není plátcem daně z příjmu právnických osob, plátcí daně z příjmu jsou nadále jednotliví společníci této společnosti. Upozorňuji, že uvedené změna pojmosloví byla již promítnuta jak do změn zákona o daních z příjmu, tak i změn zákona o DPH, platných od r. 2014.

Závěrem upozorňuji, že NOZ a ZOK platí pro práva a povinnosti vzniklé až po účinnosti těchto zákonů, tedy po 1.1.2014. Práva a povinnosti vzniklé do konce roku 2013 se však nadále řídí dosavadními pravidly.

Ke správnému posuzování smluvních vztahů je nutno vždy brát v úvahu přechodná ustanovení obou právních norem, která jsou uvedena v jejich závěru.

Upozorňuji však, že některá základní pravidla uvedené v úvodních ustanovením NOZ v § 1 – § 14 NOZ, se aplikují od 1.1.2014 i na právní vztahy vzniklé před 1.1.2014.

Jedná se především o povinnost

- zachovávat dobré mravy ve smluvních vztazích,
- dbát na ochranu důstojnosti a svobody člověka,
- považovat daný slib za závazný,
- plnění uzavřených smluv,
- ochrany osobního vlastnictví,
- vykonávat činnosti, ke kterým se osoba veřejně přihlásí, s odbornou péčí (výkon činnosti účetních) a nést důsledky k vlastní tíži, pokud není činnost vykonávána s odbornou péčí,
- jednat poctivě v právním styku

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

V Ústí nad Labem 3.2.2014