

# Tvoříme základy

Mandantenbrief Česká republika

Informace o právu, daních a ekonomice v České republice

Vydání: Červenec / Srpen 2018 · [www.roedl.com/cz](http://www.roedl.com/cz)



Právnická firma  
roku 2012–2017

Obsah:

## Právo aktuálně

- > Použití Úmluvy CMR pro vnitrostátní nákladní přepravy
- > Právo krátce

## Daně aktuálně

- > Legislativa
- > Daně krátce
- > Judikatura

## Ekonomika aktuálně

- > Opět ta inventura. Postačují zásady?

## Rödl & Partner Intern

- > Akce / Připravujeme pro Vás: září–říjen 2018

## > Použití Úmluvy CMR pro vnitrostátní nákladní přepravy

**Alice Kubová Bártková, Jiří Lojda**

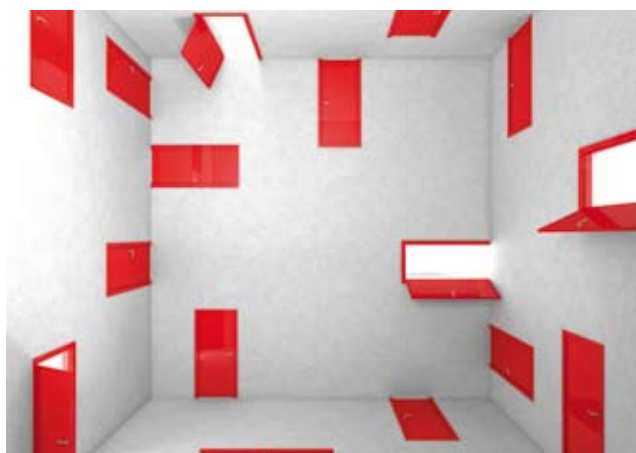
Rödl & Partner Praha

### Úvodem

- > Již více než šedesát let je v Evropě přepravní smlouva v mezinárodní silniční nákladní dopravě upravena Úmluvou CMR (tedy Úmluvou o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě, č. 11/1975 Sb.) a řada evropských států se za tu dobu rozhodla, že Úmluvu CMR využije i pro úpravu přepravní smlouvy ve vnitrostátní přepravě. Mezi tyto státy se od 1. ledna 2019 zařadí podle všeho i Česká republika. K tomuto dni totiž nabyde účinnosti novela č. 304/2017 Sb., která vnáší do zákona č. 111/1994 Sb., o silniční dopravě (dále jen „ZSD“), mj. nové ustanovení § 9a. Na základě tohoto ustanovení by měly být některé části Úmluvy CMR aplikovatelné i u vnitrostátních silničních nákladních přeprav, a měly by se tak použít před ustanoveními zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále jen „OZ“). Jaké změny tedy nastanou v právní úpravě vnitrostátní silniční nákladní dopravy k počátku příštího roku a jaké problémy mohou v praxi s touto novou právní úpravou vyvstat, se snaží přiblížit tento článek.

### Rozsah použití Úmluvy CMR ve vnitrostátní přepravě

Nová česká úprava je zde svým způsobem podobná úpravě rakouské, konkrétně ustanovení § 439a rakouského podnikatelského zákona (Unternehmensgesetzbuch, UGB). Oproti rakouské úpravě však vykazuje ta česká určité odlišnosti, když § 9a ZSD v platném znění konkrétně říká, že „ustanovení o uzavření a provádění přepravní smlouvy, odpovědnosti dopravce, reklamaci a žalobě a o přepravě prováděné postupně několika dopravci obsažená v Úmluvě



Zdroj: archiv Rödl & Partner

## Mandantenbrief Česká republika

*o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR) se použijí obdobně ve vnitrostátní silniční nákladní dopravě na smlouvu o přepravě věci, práva a povinnosti při přepravě věci, náhradu škody vzniklé při přepravě věci a na odpovědnost jednotlivých dopravců při přepravě věci, k jejímuž provedení se spojilo několik dopravců.“*

Dobrý úmysl se ovšem hned v úvodu poněkud zkomplikoval, když z konstrukce zvolené zákonodárcem není na první pohled jasné zřejmé, v jakém rozsahu se Úmluva CMR v rámci vnitrostátní silniční nákladní dopravy použije. Podle všeho bylo v tomto případě zamýšleno použití jednotlivých kapitol Úmluvy CMR, jejichž názvy jsou vyjmenovány v ustanovení § 9a (tedy uzavření a provádění přepravní smlouvy, odpovědnost dopravce, reklamace a žaloby atp.). Tato ustanovení budou od 1. ledna 2019 použitelná jen pro vnitrostátní silniční nákladní dopravu a nikoli jiné druhy vnitrostátních přeprav (železniční, kombinované, atp.) jak bývá v praxi někdy mylně očekáváno. Vnitrostátní silniční nákladní přepravou je pak ve smyslu § 2 ZSD zřejmě třeba rozumět především takovou přepravou, při níž jsou přepravovány věci nebo zvířata vozidly po pozemních komunikacích, případně volným terénem, přičemž výchozí místo a cílové místo přepravy leží na území jednoho státu.

### Uzavření a provádění přepravní smlouvy

Ve vnitrostátní přepravě by se tak od 1. ledna 2019 měla použít (kromě dalších níže popsaných) také ustanovení kapitoly III Úmluvy CMR. Označení této kapitoly je poněkud zavádějící, jelikož Úmluva CMR sama neobsahuje pravidla pro uzavírání přepravní smlouvy a ve zmíněné kapitole jsou obsažena především ustanovení o nákladním listě. Od 1. ledna 2019 tak bude pro vnitrostátní silniční přepravy použitelná úprava nákladního listu podle Úmluvy CMR, a to jak ohledně obsahových náležitostí nákladního listu, tak i co se týče účinků nákladního listu, kdy nákladní list je především až do prokázání opaku dokladem o tom, že byla uzavřena přepravní smlouva a že dopravce zásilku převzal. Jelikož úprava nákladního listu v dnešním OZ zcela chybí, je třeba převzetí úpravy z Úmluvy CMR hodnotit jednoznačně pozitivně.

Od 1. ledna 2019 bude pro vnitrostátní silniční nákladní přepravy také nahrazena úprava dispozičního oprávnění podle § 2559 OZ úpravou provedenou v Úmluvě CMR. Tím se nejen rozšíří okruh možných dispozičních úkonů, jejichž provedení bude moci odesílatel nebo příjemce po dopravci požadovat, ale zároveň vzniknou povinnosti dopravci vyžádat si pokyny v případě, kdy se plnění přepravní smlouvy stane v průběhu přepravy nemožným nebo kdy se stane nemožným dodání zásilky.

### Odpovědnost dopravce

Patrně největší změnou je změna koncepce odpovědnosti silničního dopravce za poškození zásilky, její ztrátu, případně za zpoždění s jejím dodáním. Zásadní význam bude mít

v tomto případě ustanovení čl. 17 Úmluvy CMR, podle nějž dopravce odpovídá za škodu vzniklou v důsledku poškození zásilky, její ztráty, případně vzniklou v důsledku zpoždění s jejím dodáním sice objektivně, tedy bez ohledu na své zavinění, na druhou stranu je mu dána k dispozici celá řada liberačních důvodů, při jejichž prokázání se své odpovědnosti zproští. Tyto liberační důvody jsou rozděleny do dvou kategorií, a sice na liberační důvody privilegované (čl. 17 odst. 4) a neprivilegované (čl. 17 odst. 2). Zatímco v případě druhé skupiny liberačních důvodů je vyžadováno, aby dopravce prokázal, že škoda vznikla z některého z těchto důvodů, v případě privilegovaných liberačních důvodů postačí dopravci obecně prokázat možnost, že škoda z takového důvodu vznikla. Katalog liberačních důvodů uvedený v čl. 17 Úmluvy CMR tedy nastoupí na místo liberačních důvodů uvedených v § 2566 odst. 1 až 3 OZ.

Ustanovení § 9a pak rovněž zasáhne do výše náhrady škody. Zatímco podle ustanovení OZ odpovídá dopravce neomezeně za škodu na zásilce v rozsahu věcné škody na zásilce samotné a zcela neomezeně v rámci obecné úpravy odpovědnosti za škodu za škodu způsobenou nedodržáním dodací lhůty, od 1. ledna 2019 budou silničnímu dopravci k dispozici limity pro výši náhrady škody obsažené v ustanoveních čl. 23 Úmluvy CMR. Tato ustanovení stanoví hranici pro výši náhrady škody, kdy tato hranice činí 8,33 SDR za kilogram ztracené nebo poškozené zásilky, v případě škody vzniklé v důsledku zpoždění je škoda hrazena jen do výše dovozného. Tyto limity bude možné prolomit v případě, že dopravce způsobí škodu úmyslně a nebo z hrubé nedbalosti, případně tehdy, když si odesílatel s dopravcem ujedná, že v nákladním listě udá vyšší hodnotu zásilky, nebo v něm uvede zvláštní zájem na dodání, a současně zaplatí dohodnutý příplatek k přepravnému.

### Reklamace a žaloby

Poměrně citelně se ustanovení § 9a ZSD projeví v oblasti lhůt a postupu při uplatnění nároků. Daleko větší význam bude mít tzv. reklamace, tedy sdělení výhrad dopravci ke stavu zásilky v době jejího dodání. I ve vnitrostátní silniční nákladní dopravě tak tedy bude od 1. ledna 2019 platit, že příjemce má dopravci sdělit výhrady ke zjevným poškozením zásilky ihned při převzetí a nebo do sedmi dní (nepočítaje v to neděle a státem uznané svátky) v případě škod zjevně neznatelných, jinak nastupuje vyvratitelná domněnka, že zboží bylo převzato ve stavu uvedeném v nákladním listě. Pokud bude stav zásilky náležitě zjištěn, avšak později se prokáže, že tato zjištění neodpovídají skutečnosti, nebude moci již podle nové úpravy příjemce napadnout tato zjištění v případě zjevných škod vůbec a v případě škod zjevně neznatelných bude moci tato zjištění napadnout písemnými výhradami jen ve lhůtě sedmi dní (nepočítaje v to opět neděle a státem uznané svátky). V případě nároku na náhradu škody v souvislosti se zpožděním musí být dopravci zaslána písemná výhrada ve lhůtě 21 dní ode dne, kdy byla zásilka dána k dispozici příjemci, jinak již tento nárok nemůže být uplatněn – jde zde o prekluzi nároku. Nově pak bude platit rovněž i ve vnitrostátní silniční nákladní přepravě, že



Zdroj: archiv Rödl & Partner

promlčecí lhůta činí jeden rok, ovšem s odlišným začátkem běhu promlčecí lhůty v případě různých nároků, tříletá bude promlčecí lhůta jen v případě úmyslného nebo hrubě nedbalého zavinění dopravce.

### Závěrem

Jakkoliv lze snahu o sjednocení právního režimu pro mezinárodní a vnitrostátní přepravy vnímat pozitivně, a to především v situaci, kdy současná úprava přepravní smlouvy provedená v OZ je naprosto nedostatečná, nelze bohužel nevidět některé slabé body nového § 9a ZSD. Především není z celé konstrukce jasně patrné, zda zůstane i ve vnitrostátní přepravě zachován kogentní charakter ustanovení Úmluvy CMR, není rovněž zcela zřejmé, zda dopravce bude za jednání svých zaměstnanců, zástupců či zmocněnců odpovídat v režimu Úmluvy CMR nebo podle ustanovení OZ. Dále též není z provedené konstrukce zcela zřejmé, zda má být na vnitrostátní přepravy použita Úmluva CMR v původním znění, nebo ve znění pozměňovacích protokolů, ke kterým Česká republika přistoupila. V neposlední řadě může vyvstat při aplikaci ustanovení Úmluvy CMR problém s tím, že tato ustanovení se podle § 9a ZSD mají použít „obdobně“, a vyvstává otázka, nakolik se budou soudy v případě vnitrostátních přeprav odchylovat od výkladu Úmluvy CMR v případě přeprav mezinárodních. Právě praktická aplikace ustanovení § 9a ZSD ukáže, zda byl tento přístup vhodný, nebo zda by si české přepravní právo zasloužilo hlubší revizi. Pro praxi však lze jednoznačně doporučit být si shora popsaných zásadních změn vědom a přizpůsobit jim jak smluvní dokumentaci, tak praxi poptávání, objednávání a potvrzení objednávání přeprav.

### Kontakt pro další informace:



JUDr. Alice Kubová Bártková, M.E.S.  
advokátka  
Senior Associate  
Tel.: +420 236 163 710  
E-mal: alice.bartkova@roedl.com

## > Právo krátce

### Snadnější výměna řidičských průkazů

S účinností od 1. července 2018 dochází ke zjednodušení agendy řidičských průkazů, kdy bude nově možné požádat o vydání řidičského průkazu nebo o jeho výměnu na kterémkoli obecním úřadě obce s rozšířenou působností v rámci České republiky. Odpadá tak vázanost těchto úkonů na místo bydliště žadatele. Nový řidičský průkaz si pak bude moci žadatel vyzvednout na tomtéž obecním úřadě, na němž podal žádost o jeho vydání. Navíc nebude třeba, aby žadatel k žádosti o vydání nebo o výměnu řidičského průkazu přinesl papírovou fotografii, jako tomu bylo doposud – fotografie bude pořízena přímo na úřadě nebo úřad využije fotografii z evidence občanských průkazů nebo z evidence cestovních dokladů. Povinnost přiložit k žádosti papírovou fotografii však zůstává i nadále v případě žádosti o vydání mezinárodního řidičského průkazu, o který je však rovněž možné požádat na kterémkoliv obecním úřadě obce s rozšířenou působností v rámci České republiky. Stejně zjednodušení nastává od 1. července 2018 rovněž u vydávání paměťových karet do tachografů pro řidiče a u vydávání průkazů profesní způsobilosti řidičů, kdy je pro tyto úkony opět příslušný jakýkoliv obecní úřad obce s rozšířenou působností v rámci České republiky.

Kontakt: [alice.bartkova@roedl.com](mailto:alice.bartkova@roedl.com)

### Ústavní soud vyjasnil používání bezpečnostních pásů

V dubnu tohoto roku vydal Ústavní soud nález sp. zn. II ÚS 492/17, v němž se vyjádřil k otázce, zda má řidič osobního automobilu právní povinnost zajistit připoutání ostatních spolujezdců bezpečnostními pásy. Ústavní soud konstatoval, že dle zákona o provozu na pozemních komunikacích dopadá povinnost použít bezpečnostní pásy na osobu spolujezdce a řidič nemá povinnost zajišťovat připoutání těchto osob, jsou-li tyto osoby dospělé, plně svéprávné a necestují-li automobilem poprvé. Řidič osobního automobilu nemá ani povinnost tyto osoby o povinnosti použít bezpečnostní pás poučít. Takovouto poučovací povinnost má podle zákona o provozu na pozemních komunikacích jen řidič ve vozidlech s více než osmi místy k sezení (kromě místa řidiče), a to ve vztahu k osobám starším tří let nebo osobám je doprovázejícím. Podle Ústavního soudu tak nelze povinnost řidiče osobního automobilu zajistit připoutání spolujezdců dovozovat z ustanovení zákona o provozu na pozemních komunikacích, která obecně ukládají řidiči povinnost zajistit bezpečnost přepravované osoby.

Kontakt: [jiri.lojda@roedl.com](mailto:jiri.lojda@roedl.com)

## Mandantenbrief Česká republika

## &gt; Legislativa

Martina Šotníková, Rödl &amp; Partner Praha

**Návrh novely zákona o EET a zákona o dani z přidané hodnoty**

V průběhu června byl vládou schválen balíček daňových zákonů, o kterém jsme psali v předešlých vydáních Mandantenbriefu, a dále byla schválena očekávaná novela zákona o EET reagující na nálezy Ústavního soudu Pl. ÚS 26/16.

**Snížení sazby DPH u vybraných plnění**

V určitém rozporu se snahou o zpřehlednění a předvídatelnost zákonů jsou návrhy na novelizaci zákona o dani z přidané hodnoty zahrnuté v obou novelách. Konkrétně k novele zákona o EET jsou připojeny návrhy na snížení sazby DPH například u vodného a stočného, stravovacích služeb včetně točeného piva, úklidu v domácnostech, drobných oprav obuvi a textilu a kadeřnických a holičských služeb, a to na 10 %. Dle důvodové zprávy je úleva ve formě snížení sazby DPH vyvážením povinností kladebných na poplatníky v souvislosti se zavedením elektronické evidence tržeb.

**Zúžení okruhu evidovaných tržeb**

Novela omezuje evidované tržby pouze na tržby uskutečněné na území České republiky. Z evidence jsou vyloučeny platby uskutečněné prostřednictvím veřejné mobilní telefonní sítě, tedy stržením kreditu z nabitě karty, jedná se například o platby za volání, SMS, čerpání dat, platby za jízdné. Dále jsou z evidence vyloučeny tržby z hazardních her, z obchodní letecké dopravy a souvisejících služeb a tržby u nevidomých, kteří tak oproti původní deklarované dočasnosti vynětí získali vynětí trvalé. Naopak prodejci vánočních kaprů budou muset od roku 2019, tj. po zrušení dočasné výjimky, své tržby evidovat.

**Tržby provedené kupóny, vouchery a obdobnými prostředky**

Ústavní soud ve svém nálezu zrušil ustanovení zákona o EET, na základě kterého podléhaly elektronické evidenci tržeb také bezhotovostní převody peněžních prostředků. Minis-

terstvo financí vrací dané ustanovení v upravené podobě do zákona zpět. Evidovány nadále nemají být bezhotovostní platby uskutečněné platebními kartami. Evidenci však podléhají úhrady elektronickými peněženkami, čipovými kartami, kupóny, vouchery a jinými podobnými instrumenty.

**Náležitost účtenky**

Na účtenky se povinně vrací i daňové identifikační číslo, avšak pouze tehdy, pokud neobsahuje rodné číslo.

**Papírová evidence tržeb**

Návrh novely zákona o EET zavádí tzv. papírovou evidenci tržeb, tedy „off-line“ evidenci bez nutnosti pořídit si zařízení umožňující on-line hlášení evidovaných tržeb. Papírově evidovat tržby bude umožněno pouze právnickým osobám poskytujícím zdravotní služby hrazené z veřejného zdravotního pojištění a přijímajícím úhrady od zdravotní pojišťovny a dále pak již jen fyzickým osobám, které kumulativně splní následující podmínky:

- > nejsou plátcí DPH
- > nemají více než 2 zaměstnance a
- > za posledních 12 měsíců neměly evidované tržby vyšší než 200.000 Kč a předpokládaná výše evidovaných tržeb v následujících 12 měsících nepřesáhne 200.000 Kč

K prokázání předpokládané výše příjmů musí poplatník předložit kvalifikovaný odhad, ze kterého může správce daně relevantně posuzovat splnění podmínek pro povolení zvláštního režimu. Lhůta 12 měsíců je klouzavá, poplatník tedy musí výši evidovaných tržeb sledovat průběžně. Má-li poplatník důvod předpokládat, že se evidované tržby zvýší, je povinen tuto skutečnost oznámit správci daně.

Papírová evidence tržeb spočívá v evidenci tržeb na papírových účtenkách, jejichž blok si poplatník vyzvedne u správce daně. Jednotlivé papírové účtenky pak bude poplatník vydávat zákazníkům. Jiné účtenky poplatník nemůže použít. Zákon pak kromě obvyklých požadavků na obsah účtenky, jako je identifikace prodávajícího, částka tržby a datum vystavení účtenky, požaduje i uvedení času přijetí tržby nebo vydání účtenky, pokud je vystavena dříve. Papírové účtenky přitom nebudou slosovateľné v účtenkovce.

Za každé kalendářní čtvrtletí je pak poplatník povinen podat správci daně hlášení o takto evidovaných tržbách.

**Evidence tržeb u původní 3. a 4. vlny**

Podnikatelé, kteří dosud své tržby neevidují, neboť původně spadali do 3. a 4. vlny evidence, začnou tržby evidovat od prvního dne sedmého měsíce následujícího po vyhlášení zákona. Lze tak očekávat, že povinnost evidovat tržby by mohla pro podnikatele z původní 3. a 4. vlny nastat nejdříve od 1. července 2019.



Zdroj: archiv Rödl &amp; Partner

## > Daně krátce

### ČNB zvýšila úrokové sazby

S účinností od 28. června 2018 zvýšila ČNB dvoutýdenní reposazbu na 1 % (má vliv na výši úroků z prodlení) a lombardní sazbu na 2 %. Diskontní sazba zůstala na úrovni 0,05 %, na které je již od roku 2012. Zvýšení reposazby kromě jiného dopadá na úrok z prodlení za opožděnou úhradu daně, který tak za prodlení spadající do druhého pololetí roku 2018 bude činit 15 % (doposud to bylo 14,5 %).

### Kontakt pro další informace:



Ing. Martina Šotníková

daňová poradkyně

Associate Partner

Tel.: +420 236 163 237

E-mail: [martina.sotnikova@roedl.com](mailto:martina.sotnikova@roedl.com)

## > Judikatura

### Jakub Šotník, Rödl & Partner Praha

#### (Ne)Správná procesní obrana aneb pokuta za vedení účetnictví

Nejvyšší správní soud vydal zajímavý rozsudek týkající se pokuty dle zákona o účetnictví, která byla daňovému subjektu uložena za to, že nevedl skladovou evidenci zásob v souladu s § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a neprovedl inventarizaci majetku v souladu s § 29 a § 30 zákona o účetnictví. Tímto dle správce daně porušil daňový subjekt povinnosti stanovené zákonem o účetnictví, tj. povinnost inventarizovat majetek a závazky, dále vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, a v neposlední řadě také povinnost vést účetnictví správně a průkazně. Správce daně k těmto zjištěním dospěl na základě výstupů a protokolů převzatých z daňových kontrol provedených u tohoto daňového subjektu a uložil na jejich základě daňovému subjektu výše uvedenou pokutu v částce necelých 360 tis. Kč. Spor následně dospěl až k Nejvyššímu správnímu soudu, který uložení pokuty potvrdil.

Nejvyšší správní soud nejdříve konstatoval, že řízení o pokutě dle zákona o účetnictví má odlišný charakter od řízení daňového, neboť prokázání skutkového stavu a naplnění skutkové podstaty správního deliktu leží zásadně na správci daně. Z tohoto důvodu nemusel daňový subjekt jakkoli prokazovat, že řádně vedl daňovou evidenci a prováděl v souladu se zákonem inventarizaci. Nicméně dle Nejvyššího správního soudu byl skutkový stav prokázán na základě účetních sestav předložených daňovým subjektem v rámci daňových kontrol, z nichž jednoznačně vyplývalo porušení zákona o účetnictví. Možnost převzít důkazní prostředky z daňových kontrol do řízení o uložení pokuty dle zákona o účetnictví přitom Nejvyšší správní soud akceptoval s odůvodněním, že výsledky daňové kontroly jsou zásadně použitelné pro účely jiného správního řízení.

Nejvyšší správní soud rovněž odmítl daňovým subjektem navrhovaný důkazní prostředek, kterým měl být výslech svědka – IT specialisty, který dodal a servisoval účetní program. Z návrhu tohoto důkazu totiž vyplývalo, že daňový subjekt navrhoval tento důkazní prostředek spíše z důvodu, aby si správce daně osvojil účetní program, nikoli však z důvodu, že by daňový subjekt zpochybňoval závěry správce daně. Jak Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí uvedl: *„Dlužníková obrana totiž nesměřovala proti obsahu jím dokládaných sestav skladové evidence, brojí pouze proti tomu, že žalovaný nepochopil funkce účetního programu, v němž dlužník účetnictví vedl.“* Nakonec ještě dodal: *„... obhajoba by totiž musela alespoň tvrzením popířit skutková zjištění z předmětných sestav. To se však nestalo, a proto nemusel být výslech proveden. Kasační námitce stěžovatele (pozn. – Odvolací finanční ředitelství), že nebylo na něm, aby v rámci správního řízení „pronikal do účetního systému“ dlužníka, lze za této konkrétní situace přisvědčit.“*

### Kontakt pro další informace:



Mgr. Jakub Šotník

advokát

Associate Partner

Tel.: +420 236 163 210

E-mail: [jakub.sotnik@roedl.com](mailto:jakub.sotnik@roedl.com)

## Mandantenbrief Česká republika

## &gt; Opět ta inventura. Postačují zásady?

David Trytko, Rödl &amp; Partner Praha

**Zásady řádného provádění inventur v praxi – díl první – zásada periodicity a úplnosti****Úvodem**

> K základním znakům současných prosperujících firem a leaderů trhu patří kontinuální hledání možností zlepšení a zvyšování efektivity odstraňováním časově náročných činností. A proces sofistikovaných inventur k nim patří. Ale i malé a začínající firmy se snaží inventurizaci zkrátit a zjednodušit. Již jen například kvůli aktuálně „nedostatkovému“ personálu. Často pokládaným dotazem bývá, zdali pro provedení inventury postačuje znalost základních pravidel ze zákona, či je potřeba sáhnout po propracovaném aparátu směrnic a zvyklostí.

**Vymezení a definice**

Pravidelné skládání účtů prostřednictvím provádění roční účetní uzávěrky je založeno na provedení inventarizace, tj. fyzické a dokladové inventury, včetně jejich vyhodnocení a tak dále. Tento postup vyplývá ze samotné podstaty vedení jakékoliv evidence, ať je vedena pro různé účely, natož té účetní. Jak jinak si představit zajištění věrohodnosti vykazovaných položek aktiv a pasiv v rozvaze či již vlastní peněžní hotovosti, než že je proveden jejich součet, vyhodnocení skutečného stavu a dalšího využití.

Z uspořádání českých účetních předpisů vyplývá, že hlavní ustanovení, zásady a nezbytná související nařízení jsou ukotveny v zákoně o účetnictví. Zde má každý uživatel nalézt to nejdůležitější pro vedení účetnictví. Má se ale jednat o zobecnění zažitých praxí či již ověřeného postupu nebo také direktivní předpis. Dílčí problematika by měla být propracována v prováděcích vyhláškách – vždy pro konkrétní skupinu účetních jednotek – nebo až v podzákoně normě, například účetních standardech či interpretacích.

Poohlédneme-li se po dostupné kontinentální odborné literatuře, lze nalézt následující zásady a principy řádného provádění inventur:

- a) úplnost
- b) správnost
- c) průkaznost
- d) individuální posouzení a
- e) významnost, jakož i neposledně
- f) zásada periodicity

**Zásada periodicity**

Poslední zmíněná zásada je obecně zřejmá a jasná a vyplývá mj. z potřeby porovnat zůstatky k vybranému okamžiku v rámci hospodářského období, zpravidla ke konci kalendářního roku, se skutečností. Úzce souvisí s principem nepřetržitého trvání účetní jednotky, potažmo vedením jakékoliv evidence – udělat takzvanou tlustou čáru za nějaké či přesně stanovené období. Souvisí s potřebou zjištění, lépe řečeno pravidelného zjišťování, výsledku hospodaření.

V zákoně je stanovena povinnost určení okamžiku, ke kterému se má inventarizace provádět – k rozvahovému dni či jinému mimořádnému momentu ukončení účetního období. Zároveň ale povoluje fyzickou inventuru provádět i průběžně (tzv. průběžná inventarizace) nebo umožňuje stanovit termín inventarizace velkoryse během šesti měsíců – tj. celou jednu polovinu řádného účetního období – rozprostřených kolem rozvahového dne (čtyři měsíce před a dva měsíce po něm). Utvrzením principu periodicity je povinnost provést inventuru nejméně jednou za účetní období. Projevem tohoto principu je rovněž ustanovení, že inventurní rozdíly zjištěné dva měsíce po rozvahovém dni věcně i časově spadají do účetního roku, za který je účetní uzávěrka prováděna.

Všechny tyto argumenty a důvody nebývají problematické, jsou již všeobecně akceptovány a dodržovány. Častou chybou bývá ale mylná úvaha ohledně posledního bodu: „*Když byla inventura provedena 28. února, tak je zřejmé, že část inventurních rozdílů mohla vzniknout v novém účetním období a do starého nepatří.*“ Tento postoj se často opírá o nastavení skladového modulu pro evidenci zásob, který promítání inventurních rozdílů „do starého roku“ neumožňuje (minulé období je pro zápisy běžného uživatele uzavřeno). Ačkoli nelze přesně určit okamžik natož příčinu vzniku inventurního rozdílu, je zákonodárcem jednoznačně stanoveno, že všechny inventurní rozdíly patří do období, za které se inventurizací ověřuje stav majetku a závazků.

Přestože to na první pohled ze zásady periodicity nevyplývá, určuje formu a obsah závěrečného vyhodnocení fyzické a dokladové inventarizace. Jelikož se potvrzují zůstatky k rozvahovému dni, je potřeba provést porovnání stavu v účetnictví ke konci účetního období a výpisu ze skladové aj. evidence, a to s odvoláním na provedenou inventuru. V příloze inventarizace se nalézá zápis a vyhodnocení fyzické inventury, vyčíslení inventurních rozdílů, jejich průúčtování, odborné posouzení záměn apod. jakož i jiný obdobný dokument. Samozřejmě musí být bezproblémově doložení pohybů mezi datem inventury a rozvahovým dnem v případě, kdy inventura nebyla provedena ke konci účetního období.

**Zásada úplnosti**

Vhodné je ale začít od začátku – vraťme se k principu úplnosti. Jednak zákonodárce kapitolu zákona s názvem Inventarizace majetku a závazků úplností *veškerého majetku*

## Mandantenbrief Česká republika

a závazků začíná (§ 29 odst. 1), a také je tato zásada uplatňována různými ustanoveními v zákoně nejčastěji. Ať se jedná o povinnost zjistit *skutečný* stav formou fyzické či dokladové inventury a zaznamenat jej v inventurních soupisech (§ 30 odst. 1), každý předmět by měl být inventarizován *alespoň jednou* za účetní období (§ 30 odst. 2) nebo vztahem povinnosti inventarizace i na jiná *aktiva a pasiva*, jakož i *podrozvahové účty* (§ 30 odst. 12).

Zásada úplnosti úzce souvisí s principem věrného a poctivého zachycení skutečnosti, stejně tak ji lze odvodit z principu správnosti. Proč je tento princip nadřazován nad jiné, lze jen dedukovat. Nepochybně platí, že správné vykázání např. zásob předpokládá, že inventarizace byla vztahena na všechny položky. Taktéž je zřejmé, že inventurní zachycení „úplně všech“ zásob (potažmo majetku a závazků) je časově předřazeno před posouzení správnosti vykázání. Případná neúplnost může představovat daleko větší riziko věcné nesprávnosti než například chybné ocenění nebo vykázání v rozvaze – nejdříve je potřeba zjistit vše, čím účetní jednotka disponuje a nedisponuje, posléze až jsou zjištěné stavy konfrontovány co do ocenění. Ať již je odůvodnění jakékoliv, bývá úplnost laicky vždy spojována se zásobami a závazky.

Zásada úplnosti má mnohem širší výklad, než jen načtení všech inventovaných položek. Jedná se také o vyhodnocení všech dostupných a podstatných informací, provedení analýzy – inventury relevantních rizik či potenciálních ztrát a v neposlední řadě i vykazování v nezkráceném rozsahu. Všechny tyto aspekty se zpravidla váží na ocenění a vykázání. Zda se jedná o informace již zaevidované v účetním systému, nebo o budoucí ceny podle aktuálně uzavíraného kontraktu, není důležité. Důležité je tyto informace mít k dispozici a umět je správně zpracovat, vyhodnotit a zvážit jejich význam. Proto jsou například pro ocenění zásob velmi důležité informace o právě uzavřených objednávkách a smlouvách, nevyřešených reklamacích či dokonce soudních sporech, poskytovaných garančních plněních, stejně tak daňových okolnostech, právních problémech, zákonných předpisech či zástavách. Teprve při vyhodnocení všech relevantních informací a možných rizik lze provést správné ocenění a vykázání. Nelze se tedy proto divit, že běžným případem je tvorba rezervy na ztráty z právě uzavíraných kontraktů, ačkoliv žádný materiál pro jejich zhodnocení nebyl ani objednan. Věcně vyplývá z problematiky obchodu a výroby a jedná se také o projev principu úplnosti v oblasti zásob.

Dalším důvodem pro vyzdvihování principu úplnosti nad ostatní je problematika vzájemných zápočtů – kompenzace. Jedná se o ustanovení na úrovni zákona do formy zákazu započítávat náklady a výnosy jednotlivých rozvahových položek. Pouze zákon o účetnictví a související předpisy povolují určité výjimky. V oblasti zásob jsou to zjevné záměny. Ty jsou upraveny již v účetním standardu 007 – Inventarizační rozdíly. Musí se jednat o záměny zjištěné v jednom účetním období a především neúmyslné. Zejména bez zjištěného účelu lze nedopatřením zaměnit

podobné rozměry nebo balení zásob. Je nasnadě, zdali a jak je potřeba prokazovat úmysl či lépe řečeno neúmysl. Standard předepisuje, že se musí jednat o záměny prokazatelně neúmyslné.

To mimo jiné znamená, že i při laickém posouzení musí být neúmysl zjevný, jednoznačný, většinou stejně posouditelný. Okolnosti a charakter zásob, způsob skladování, proces výdejů a příjmů, evidence, nemohou neúmyslné jednání popřít. Jak jinak vysvětlit, že čtečka načetla jiný kód, než který skladník fyzicky načetl při převzetí skladové položky přímo z jejího obalu. A někdy i opakovaně. Posuzování záměn by mělo být provedeno kolektivně a závěr by měl být všemi zúčastněnými osobami podepsán. Nejenom dílčí inventurní zápisy, ale především vyhodnocení inventarizace. Samotný akt podpisu má psychologicky zvláštní účinek. Při provádění podpisu dochází obvykle k uvědomění odpovědnosti zřetelněji a více, než při slovním projevu. Navíc se zápis stává průkazným. Ze stejného důvodu jednatel podepisuje ke konci auditu prohlášení o úplnosti, ačkoliv jeho chybějící podpis na vyhodnocení inventur podpisem na prohlášení nenahradí.

Jak již bylo zmíněno v našem předešlém příspěvku k tématu inventarizace (Mandantenbrief duben 2017), běžným nedostatkem je opomenutí inventarizovat každou položku zásob u průběžného systému inventur v rámci jednoho účetního období. Může se také jednat se o dodržení statistické vlastnosti výběru kontrolovaného vzorku, kdy každá kontrolovaná položka má stejnou pravděpodobnost, že bude vybrána, a z celoročního pohledu bude nejméně jednou kontrolována. Ekvivalentně je úplností rozuměno, že musí být kontrolováno každé skladové místo. Beze zbytku.

### Dílčí závěr

Jednoznačně lze konstatovat, že se zásobami a jejich inventarizací jsou zřetelně a neoddělitelně spojeny dva principy – zásada periodicity a úplnosti. Souvisí s nimi nejčastější chyby, a proto jejich výklad, znalost a uvědomění napomáhá k odstraňování drobných, ale i významných nedostatků. Jen pro úplnost dodávám, že ostatními principy se budeme zabývat později.

### Kontakt pro další informace:



Ing. David Trytko, Ph.D.

vedoucí auditorského týmu

Associate Partner

Tel.: +420 236 163 303

E-mail: david.trytko@roedl.com

## > Akce / Připravujeme pro Vás: září–říjen 2018

**Jana Švédová**, Rödl & Partner Praha

### Září

Aktuální daňová témata – daňová kontrola, problematika DPH

**18. září 2018**, konferenční sál Rödl & Partner Brno

Pořádá: *Rödl & Partner*

Přednáší: *Milan Mareš, Jan Pestr*

Šest P pracovního práva aneb Porušování povinností, Posudky, Prohlídky, Přesčas, Přestávky, Příplatky

**19. září 2018**, kopule ČNOPK Praha

Pořádá: *ČNOPK ve spolupráci s Rödl & Partner*

Přednáší: *Václav Vlček, Eva Blechová*

Online přihláška: <https://tschechien.ahk.de/cz/terminy/terminy-detail/seminar-sest-p-pracovniho-prava-aneb-poruvani-povinnosti-posudky-prohlidky-prescasy-prestavky/>

Vnitřní kontrolní systém – právní základy, souvislosti a dopady

**26. září 2018**, Český institut interních auditorů

Karlovo náměstí 3, Praha

Pořádá: *Český institut interních auditorů ve spolupráci s Rödl & Partner*

Přednáší: *Pavel Koukal*

Online přihláška: <https://www.interniaudit.cz>

### Říjen

Daňové podvody aneb důvěřuj, ale prověřuj

**3. října 2018**, konferenční sál Rödl & Partner Praha

Pořádá: *Rödl & Partner*

Přednáší: *Jakub Šotník*

Ochrana duševního vlastnictví v rámci bezpečného podnikání

**17. října 2018**, konferenční sál Rödl & Partner Praha

Pořádá: *Rödl & Partner*

Přednáší: *Nora Haapala*

Interní kontrolní systém - jak jej správně nastavit a účinně prosazovat

**23. října 2018**, sídlo společnosti Verlag Dashöfer,

Evropská 423/178, Praha 6

Pořádá: *Verlag Dashöfer ve spolupráci s Rödl & Partner*

Přednáší: *Pavel Koukal*

Online přihláška: <https://www.kursy.cz/interni-kontrolni-system-jak-jej-spravne-nastavit-a-ucinne-prosazovat-products/miks/?wa=WWG18IX>

Zavedení Úmluvy CMR do vnitrostátní silniční přepravy – významná novela silničního zákona od 1. ledna 2019

**23. října 2018**, konferenční sál Rödl & Partner Praha

Pořádá: *Rödl & Partner*

Přednáší: *Alice Kubová Bártková*

Zaměstnávání cizinců

**24. října 2018**, konferenční sál Rödl & Partner Praha

Pořádá: *Rödl & Partner*

Přednáší: *Regina Huntley, Thomas Britz, Alena Spilková, Roman Burnus*

Daňové podvody

**24. října 2018**, konferenční sál Rödl & Partner Brno

Pořádá: *Rödl & Partner*

Přednáší: *Milan Mareš*

-jsv-

### Tvoříme základy

„Naše znalosti tvoří základ našeho poradenství. Na nich stavíme, společně s našimi klienty.“

Rödl & Partner

„Jedinečné lidské věže mohou vyrůst pouze tehdy, mají-li pevný základ.“

Castellers de Barcelona



„Cepek se skládá z jednotlivců“ – u Castellers, i v naší společnosti.

Lidské věže symbolizují jedinečným způsobem firemní kulturu společnosti Rödl & Partner. Ztělesňují naši filozofii soudržnosti, rovnováhy, odvahy a týmového ducha. Jsou paralelou růstu vlastní silou, který Rödl & Partner promítá do dnešní podoby.

Heslem všech Castellers, jež je i vyjádřením jejich základních životních hodnot, je „Força, Equilibri, Valor i Seny“ (síla, stabilita, odvaha a rozum). Toto heslo charakterizuje i nás. To bylo také i jedním z důvodů, proč společnost Rödl & Partner v květnu 2011 navázala spolupráci s Castellers de Barcelona, reprezentanty dlouholeté tradice stavby lidských věží.

### Impressum Mandantenbrief Česká republika

Červenec / Srpen 2018, MK ČR E 16542

**Vydavatel:** **Rödl & Partner Consulting, s.r.o.**  
Platněnská 2, 110 00 Praha 1  
Tel.: + 420 236 163 111 | [www.roedl.com/cz](http://www.roedl.com/cz)

**Redakce:** **Ing. Jana Švédová** – [jana.svedova@roedl.com](mailto:jana.svedova@roedl.com)

**Layout/Sazba:** **Rödl & Partner** – [publikace@roedl.com](mailto:publikace@roedl.com)

Tento newsletter je nezávaznou informační brožurou a slouží obecným informačním účelům. Nepředstavuje právní, daňové ani podnikové poradenství, jeho cílem není ani nahrazení individuálního poradenství. Při zpracování newsletteru se společnost Rödl & Partner snaží o maximální pečlivost, nemůže ale převzít odpovědnost za správnost, aktuálnost a úplnost informací. Protože se zde obsažené informace nezabývají konkrétními tématy jednotlivých fyzických nebo právnických osob, měl by si klient požadované informace vždy ověřit poradenskou zakázkou. Rödl & Partner nepřijímá odpovědnost za rozhodnutí, která čtenáři na základě článků newsletteru učiní. Naši poradci jsou Vám rádi k dispozici.

Veškerý obsah newsletterů zveřejněných na internetu včetně odborných informací je duševním vlastnictvím společnosti Rödl & Partner a je chráněn autorskými právy. Uživatelé mohou obsah newsletterů stahovat, tisknout nebo kopírovat pouze pro vlastní potřebu. Jakékoli změny, rozmnožování, šíření nebo sdělování tohoto obsahu nebo jeho částí veřejnosti, ať už online nebo offline, vyžadují předchozí písemný souhlas společnosti Rödl & Partner.