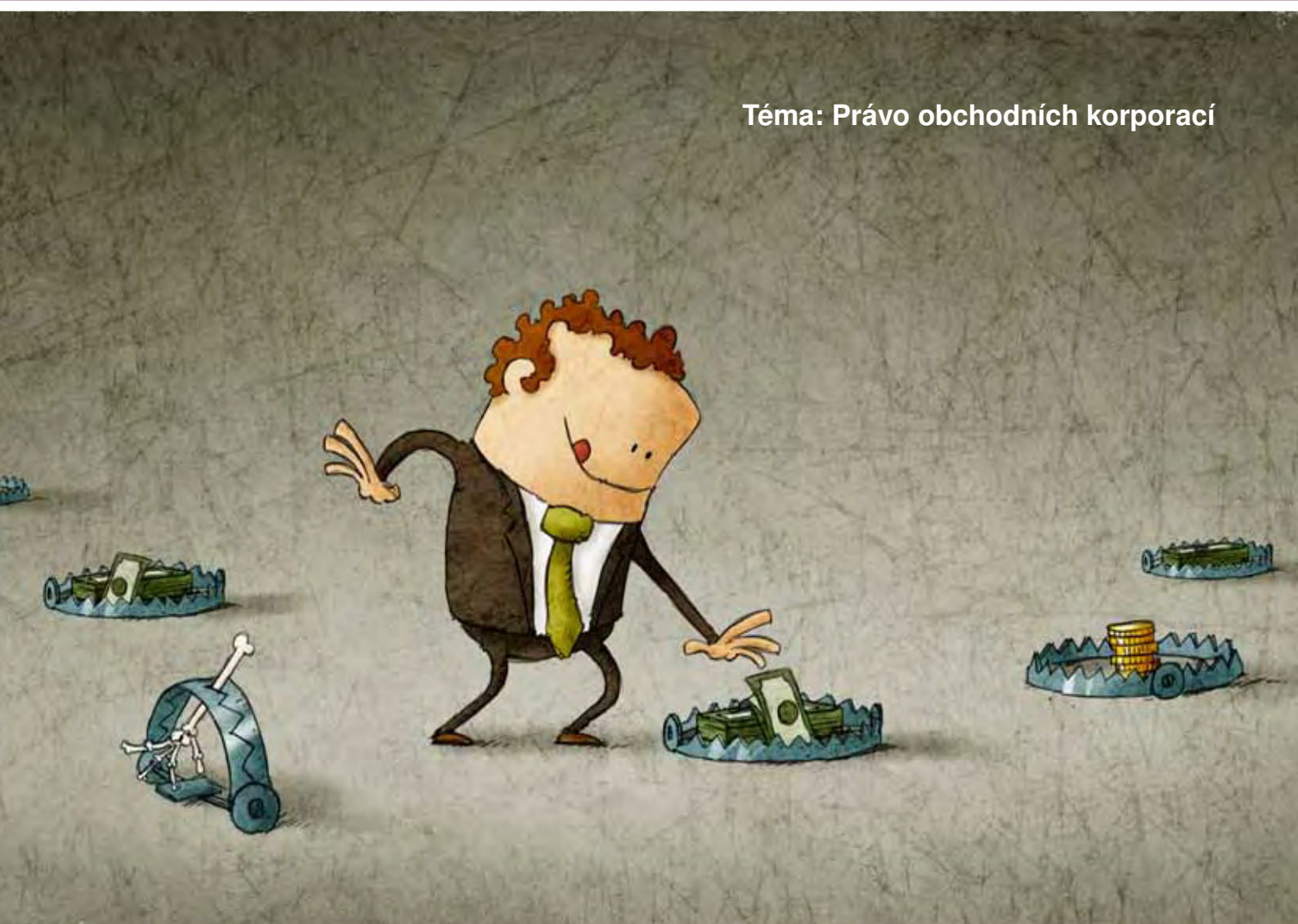


AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 2/2019

Téma: Právo obchodních korporací



aktuality • informace z komory • stanoviska, názory, diskuze
• nabídka vzdělávacích akcí • auditorské postupy • vybrané účetní
problémy • daňová a právní problematika • informace ze zahraničí

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Pohyblivý příspěvek pro rok 2019	2
Kontrolní činnost Dozorčí komise KA ČR v roce 2018	3
Workshop ICAEW na aktuální téma technologií, etiky a budoucnosti účetní profese	6

TÉMA ČÍSLA – PRÁVO OBCHODNÍCH KORPORACÍ

Editorial	7
Vývoj fúzí v České republice v letech 2010–2017 (<i>Jitka Zderadičková, Jana Skálová</i>).....	8
Převod podnikatelské činnosti z fyzické osoby na právnickou osobu (<i>Jiří Hlaváč</i>)	11
Výkon funkce jednatele a DPH (<i>Gabriela Hoppe</i>).....	14
Rozdělení a výplata podílu na zisku v s.r.o. a a.s. po rekodifikaci (<i>Petr Čech</i>)	16
Účetní a daňové souvislosti rozdělení zisku (<i>Jana Skálová, Václav Černý</i>)	27
Několik poznámek k připravované novele zákona o obchodních korporacích (<i>Jan Šafránek</i>)	30
<i>Rozhovor s Markétou Pravdovou</i> Souběh funkce jednatele a pracovněprávního vztahu	33

NA POMOC AUDITORŮM

Hugo a Sally se baví o snížení
hodnoty dlouhodobého majetku.....15, 19, 31

RECENZE

LIDÉ A FIRMY

e-příloha Auditor 2/2019

- Téma čísla
- Z koordinačního výboru pro daně
- Daně
- Právo

Toto číslo vyšlo **19. 3. 2019**

O činnosti výboru pro regulaci a rozvoj profese



Pavel Kulhavý

Výbor pro regulaci a rozvoj profese (VRRP) se sezónností své práce trochu podobá výboru olympijskému. Podobně jako u olympijského výboru má činnost VRRP svůj pravidelný vrchol v sudých letech, ale na rozdíl od konání letních a zimních her je pro VRRP vrcholem sněm komory, jenž schvaluje změny našich vnitřních předpisů. Jednou z klíčových součástí práce výboru je totiž shromažďování námětů a jejich zapracování do návrhů novel vnitřních předpisů tak, aby ještě lépe vyhovovaly potřebám auditorů, auditorské profese a zároveň i veřejnému zájmu. Jsem přesvědčen, že samospráva určitých vybraných profesí, mezi něž patří i ta naše auditorská, je tím nejvhodnějším způsobem správy, který nejefektivněji využívá mimořádnou odbornost a nenahraditelný vhled členů komory do vlastní profese. Právě kvalita vnitřních předpisů komory je jednou z nutných podmínek úspěšného fungování a zachování samosprávných funkcí naší profese.

U návrhů novel vnitřních předpisů ale práce výboru nekončí. Výbor průběžně sbírá a zpracovává náměty a připomínky k zákonu o auditorech vyplývající z každodenní praxe. Jedním z připravovaných námětů VRRP pro budoucí novelu zákona o auditorech je například výslovné omezení odpovědnosti auditorů za škodu, podobně jako to již úspěšně funguje v mnoha jiných

zemích. Například na Slovensku je přímo v zákoně o auditorech uvedeno, že auditor a auditorská společnost při výkonu statutárního auditu u subjektů veřejného zájmu odpovídá za škodu způsobenou do výše dvacetinásobku odměny za výkon statutárního auditu a v ostatních účetních jednotkách do výše desetinásobku odměny.

V souvislosti se zákonem o auditorech výbor také připravuje návrhy odpovědí na dotazy auditorů a poskytuje metodickou podporu, která auditorům pomáhá ve složitějších oblastech zákona. Zástupce výboru je zároveň členem pracovní skupiny, která byla zřízena před několika lety ministerstvem financí pro aplikaci zákona o auditorech. Jako jeden ze zástupců naší komory v této pracovní skupině mohu potvrdit, že spolupráce s ministerstvem financí v oblasti auditorské legislativy funguje velmi dobře.

Příkladem další oblasti, kterou se výbor v současné době zabývá, je hledání způsobů, jak zefektivnit členství naší komory v mezinárodních organizacích IFAC a Accountancy Europe.

Věřím, že VRRP bude i nadále rozvíjet postavení komory jako profesního zázemí pro své členy, jež auditorům ulehčuje práci, poskytuje metodickou podporu, vytváří nové příležitosti a pomáhá omezovat rizika spojená s jejich činností.

Pavel Kulhavý
předseda Výboru pro regulaci
a rozvoj profese KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 18. února, zabýval standardní agendou a plánem činnosti nového výboru pro vstup do profese.

Výkonný výbor schválil:

- vznik a plán činnosti nového výboru pro vstup do profese, který se bude zabývat odbornou praxí asistenta auditora a revizí náročnosti vstupu do profese,
- personální obsazení a plán činnosti výboru pro kontinuální profesní vzdělávání na rok 2019,
- plán činnosti podvýboru pro IFRS a finanční instituce,
- předání dopisu akcionáře KBC bank s podnětem týkajícím se ČSOB Radě pro veřejný dohled nad auditem.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil přípravu společné konference s ČIIA, NKÚ a RVDA, která se bude konat na podzim na půdě NKÚ a bude zaměřena na řízení a kontrolu kvality auditu,
- možné zapojení KA ČR do projektu ICAEW (Institute of Chartered Accountants in England and Wales) týkajícího se výměny informací mezi profesními organizacemi v regionu střední a východní Evropy,
- a schválil konání společného výjezdního zasedání výkonného výboru, dozorčí a kárné komise v termínu 6. a 7. října 2019

a vzal na vědomí:

- Pololetní zprávu o činnosti dozorčí

komise KA ČR za II. pololetí 2018,

- Zprávu o činnosti kárné komise KA ČR za období od 1. 7. 2018 do 31. 12. 2018,
- informaci o plnění rozpočtu komory za období leden–prosinec 2018,
- výsledky per rollam hlasování o záležitostech řešených mezi jednotlivými zasedáními výkonného výboru,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- legislativní monitoring,
- informace z České národní banky o souhrnu častých nedostatků ve výročních zprávách,
- statistiku o uložených kárných opatřeních.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Pohyblivý příspěvek pro rok 2019

Jako každoročně i letos se do 31. března podává dle § 3 Příspěvkového řádu KA ČR **vyúčtování příspěvků. Toto vyúčtování podávají na komoru všichni auditoři a auditorské společnosti.** Příspěvky na činnost Komory auditorů jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši stanovené Příspěvkovým řádem.

Splatnost pohyblivého příspěvku pro rok 2019 je dle § 4 odst. 2 Příspěvkového řádu do 30. června 2019. Základem pro výpočet pohyblivého příspěvku jsou v souladu s Příspěvkovým řádem příjmy (tržby) bez DPH dosažené v předcházejícím roce, tedy v roce 2018, za auditorské služby konané na území České republiky.

Sazba pohyblivého příspěvku je stanovena podle Příspěvkového řádu na 0,5 % z uvedeného základu.

Formulář vyúčtování příspěvků za auditora i za auditorskou

společnost lze vyplnit prostřednictvím **on-line aplikací na webu www.kacr.cz.** Elektronickou verzi formulářů vyúčtování příspěvků najdete po přihlášení pod svým uživatelským jménem a heslem nebo pod uživatelským jménem a heslem auditorské společnosti v sekci Pro členy/On-line formuláře/Vyúčtování – auditor, resp. Vyúčtování – auditorská společnost. Ve formuláři se automaticky zobrazí osobní údaje auditora nebo název a IČO auditorské společnosti včetně evidenčního čísla (dříve číslo oprávnění).

Druhou možností je využít formulář vyúčtování příspěvků, který naleznete rovněž na webových stránkách Komory www.kacr.cz v části Pro členy, sekce Formuláře, kde jej lze stáhnout a po vyplnění zaslat komoře e-mailem na adresu rojko@kacr.cz nebo na kacr@kacr.cz nebo ho lze zaslat do datové schránky KA ČR či

poštou. Již není možné použít tištěný formulář, který byl v minulých letech vkládán do časopisu Auditor a společností zasílán poštou.

Pohyblivý příspěvek se zasílá na bankovní účet KA ČR číslo 87039011/0100. Variabilní symbol je u auditorů ve struktuře xxxx31, z toho xxxx je evidenční číslo (číslo oprávnění) a u auditorských společností ve struktuře xxx32, z toho xxx je evidenční číslo. Variabilní symbol je třeba



uvádět přesně, slouží k identifikaci plátce.

Pokud vypočtená výše pohyblivého příspěvku zaokrouhlená na celé koruny směrem dolů nepřesáhne 200 Kč, pohyblivý příspěvek se neodvádí, nicméně vyúčtování je

třeba provést některým ze dvou uvedených způsobů. Vyúčtování příspěvků je třeba zaslat i v případě, že auditor neměl žádné tržby za provádění auditorské činnosti nebo provádí auditorskou činnost jménem auditorské společnosti.

V případě pozdního zaplacení příspěvku je třeba počítat s úhradou úroku z prodlení.

Libuše Šnajdrová

evidence auditorů KA ČR



Kontrolní činnost Dozorčí komise KA ČR v roce 2018

Kontrolní činnost Dozorčí komise KA ČR (dále také DK) podléhá plánu kontrolní činnosti schváleného Radou pro veřejný dohled nad auditem (dále také RVDA). Dozorčí komise v roce 2018, stejně jako předchozí rok, pracovala až do voleb nových členů DK na listopadovém sněmu komory v počtu devíti členů. Po zvolení nových členů dne 20. listopadu 2018 na XXVI. sněmu komory pracuje DK v plném počtu 11 členů.

Pro plnění svých povinností dle § 35 odst. 1 zákona o auditorech měla DK v roce 2018 k dispozici osm pracovníků oddělení kontroly kvality auditorské činnosti KA ČR.

Kontrolní činnost je zajišťována prováděním:

- souhrnných kontrol,
- kontrol dodržování členských povinností dle § 2 b) a c) Dozorčího řádu a § 35 odst. 1 ZoA (dále také „kontroly dodržování členských povinností“),
- mimořádných kontrol kvality auditorské činnosti.

Kontroly provádí členové DK spolu se zaměstnanci oddělení kontroly kvality.

Souhrnné kontroly a mimořádné kontroly kvality jsou vykonávány ve většině případů dvoučlenným týmem, který je zpravidla tvořen jedním zaměstnancem oddělení kontroly kvality a jedním členem DK.

Kontroly kvality u auditorů OSVČ a auditorských společností, které provádějí auditorskou činnost v menším rozsahu, a kontroly dodržování členských povinností jsou vykonávány pouze zaměstnanci oddělení kontroly kvality.

Kontroly prováděné u větších společností jsou časově náročnější a jsou prováděny vícečlennou kontrolní skupinou.

Kontroly provedené v roce 2018

Na rok 2018 bylo naplánováno celkem 231 kontrol (tj. souhrnných kontrol, kontrol dodržování členských povinností a mimořádných kontrol kvality). Z tohoto počtu naplánovaných kontrol bylo

následně realizováno 194 kontrol (84 kontrol u auditorských společností a 110 u auditorů OSVČ).



Důvodem neprovedení 37 kontrol byly nejčastěji vážné zdravotní důvody auditora či v několika případech i nesoučinnost auditora, která potom byla řešena dle § 15 odst. 1 písm. a) zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole.

Kontroly neprovedené ze zdravotních důvodů auditora byly přerušeny na následující plánované období, tj. na rok 2019.

Počet kontrol v letech 2011 – 2018

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Naplánováno	264	289	271	230	256	250	222	231
Provedeno	248	256	237	209	225	231	201	194
Neprovedeno	17	33	34	21	31	19	21	37

Hodnocení výsledků provedených kontrol

Na základě schválených protokolů z provedených kontrol u auditorů subjektů (včetně případného vyřízení námitek) bylo v roce 2018 na jednotlivých zasedáních DK ukončeno celkem 193 kontrol.

Výsledky provedených kontrol hodnotí DK v souladu s dozorčím řádem dle svých interních hodnotících pravidel.

Výsledné hodnocení kontroly u auditora či auditorské společnosti vždy podléhá schvalovacímu procesu, který může vyústit i v návrh DK na zahájení kárného řízení. Toto hodnocení je také jedním z faktorů, které ovlivňují načasování provedení příští kontroly. To však nevylučuje případné provedení mimořádné kontroly kvality v dřívějším termínu.

Z celkového počtu 193 ukončených kontrol bylo u 41 zkontrolovaných subjektů schváleno provedení příští kontroly v zákonem stanovené šestileté lhůtě. U 58 zkontrolovaných subjektů bylo z důvodu zjištění méně závažných nedostatků schváleno provedení následné kontroly v mírně zkrácené periodicitě a u 94 zkontrolovaných subjektů (48 auditorských společností a 46 auditorů OSVČ) bylo, vzhledem ke zjištěným nedostatkům, opakování kontroly naplánováno ve zkrácené lhůtě 2 až 3 roky.

Z celkového počtu 193 kontrol ukončených v roce 2018 bylo 24 kontrol ukončeno podáním návrhu DK na zahájení kárného řízení. V procentním vyjádření se jedná o 12,4 % kontrol ukončených v tomto období.

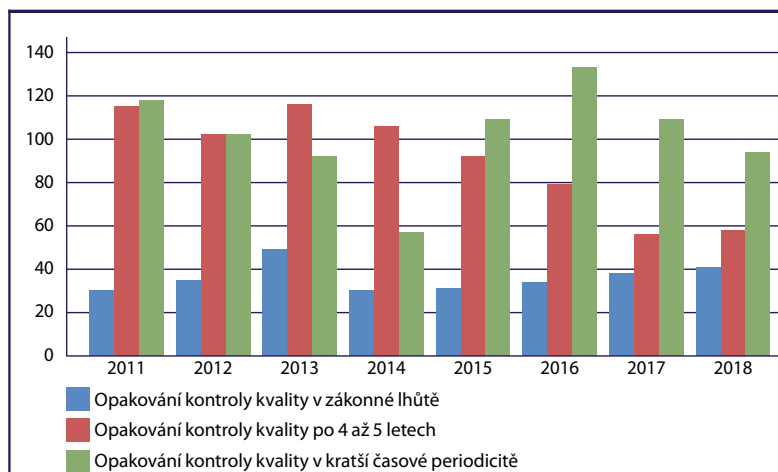
Přehled stále se opakujících nedostatků

Přehled vychází ze sumarizace nejčastěji zjištěných nedostatků z provedených kontrol v roce 2018 a je řazen vzestupně dle jejich označení v ISA.

ISA 230 – dokumentace auditu

Největší nedostatky jsou nalézány v oblasti souladu spisu auditora

Počet ukončených kontrol v letech 2011–2018 podle opakování kontroly



Návrhy na zahájení kárného řízení z celkového počtu uzavřených kontrol v posledních třech letech

	2016	2017	2018
Počet návrhů na zahájení kárného řízení	50	28	24
Počet uzavřených kontrol kvality v jednotlivých letech	246	203	193
Podíl návrhů na kárné řízení z celkového počtu kontrol	20,3 %	13,8 %	12,4 %

s ISA 230. V auditní dokumentaci často bývají nedostatečně zdokumentovány testy věcné správnosti tak, aby dokumentace umožnila jinému auditorovi posoudit, jaký konkrétní test byl proveden a jaký cíl sledoval, jaké tvrzení pokrýval, jaký byl jeho rozsah a zda závěr z testu vyplývající je adekvátní. S vazbou na nedostatečně zdokumentovanou metodu výběru vzorků nebývají uvedeny charakteristické identifikační znaky konkrétních testovaných položek nebo záležitostí a neprůkazným způsobem nebo zcela opomenuta je povinnost auditora zdokumentovat projednání významných záležitostí s vedením a s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky. Spis tak v mnoha případech není, bez další detailní diskuse s auditorem, průkazným materiálem poskytujícím informace o provedené auditorské činnosti, rizicích, postupech a závěrech daného auditu.

ISA 240 – postupy auditorů související s podvody

Hodně frekventovaným zjištěním při kontrolách kvality je absence dokumentace o posouzení rizika

podvodu a s tím související komunikace s vedením klienta, jeho statutárními orgány a osobami pověřenými řízením. Často chybí zejména dokumentace o tom, jaké byly auditorovi poskytnuty konkrétní informace. Následně nebývá zdokumentováno provedení auditorských postupů, které na stanovená rizika reagují. Auditor je povinen považovat riziko podvodu za významné a seznámit se s kontrolami a kontrolními činnostmi omezujícími možnost podvodu. Auditor je povinen předpokládat, že účtování o výnosech je spojeno s riziky výskytu podvodu a vyhodnotit jaké druhy výnosů, výnosových transakcí a tvrzení vedou ke vzniku těchto rizik.

ISA 315 – identifikace a vyhodnocení rizik

Ve spisech nebývá dostatečně zdokumentováno posouzení vnitřního kontrolního systému, informačního systému vč. předávání informací, získání znalostí o účetní jednotce atd. Případně je toto posouzení zdokumentováno pouze formálně bez identifikace souvisejících rizik. V některých případech jsou rizika

sice identifikována, ale při realizaci auditu není zřejmé, jak na daná rizika auditor při provádění testů reagoval. Často je opomíjeno dokumentování poznání právních předpisů, kterými se účetní jednotka musí řídit, a z toho vyplývajících rizik (např. riziko sankce za porušení určitého právního předpisu).

ISA 320 – aplikace hladiny významnosti

Hladina významnosti (materialita) je často stanovena pouze formálně a bez uvedení vlivů zvažovaných při jejím určení (ISA 320.14). V auditorských spisech dále nebývá zdokumentována její provázanost na vyhodnocená rizika, výběr vzorku, vyhodnocení auditorských postupů a zhodnocení zjištěných nesprávností.

ISA 330 – reakce na vyhodnocená rizika

V auditní dokumentaci nebývá vždy uvedeno, jaké auditor navrhl a provedl auditorské postupy v reakci na vyhodnocená rizika. Auditor může zvolit substantivní přístup (provádění testů věcné správnosti), nebo provádět testy kontrol. Zásadní vliv na vyhodnocené riziko má posouzení vnitřního kontrolního prostředí auditované účetní jednotky, kvalita a kvantita důkazních informací atd. Reakce auditora na vyhodnocená rizika by měla být obsažena již v plánu auditu a ve fázi realizace auditu by měly být navrženy testy provedeny a zdokumentovány.

ISA 450 – vyhodnocení nesprávností během auditu

Nesprávnosti zjištěné na vzorku transakcí nebo zůstatků nebývají posouzeny z hlediska možného vlivu na účetní zůstatky. Po opravě jednotlivých zjištěných nesprávností bývá učiněn závěr o správnosti celkového zůstatku bez rozšíření testu. V některých případech ve spisech chybí celkové vyhodnocení všech zjištěných nesprávností (vč. historie oprav) ve vztahu ke stanovené hladině významnosti a závěry auditora.

ISA 500 – důkazní informace

Dokumentace provedených postupů zaznamenaná ve spisech auditorů neobsahuje vždy vysvětlivky a popis, co a proč bylo provedeno a s jakým výsledkem. Není tak doložen rozsah provedených auditorských postupů, jejich výsledky a získané důkazní informace. Získané důkazní informace z provedených testů musí především splňovat požadavky na dostatečnost a vhodnost. Z kontrolovaných auditorských spisů často není jasné, jaké významné záležitosti z auditu vyplynuly a závěry týkající se těchto záležitostí. Při dokumentaci povahy, načasování a rozsahu provedených auditorských postupů je auditor povinen zaznamenávat charakteristické identifikační znaky konkrétních testovaných položek nebo záležitostí.

ISA 501 – důkazní informace – specifické aspekty

Auditoři často nedostatečně dokumentují svou účast při fyzické inventuře zásob. Auditor je povinen (pokud jsou zásoby materiálně významné) získat dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a skutečném stavu zásob. Při kontrolách kvality je častým zjištěním

skutečnost, kdy auditor deklaruje, že se fyzické inventury zásob zúčastnil, ale do svého spisu neuvedl, kdy a jak vlastní inventura probíhala a zda inspekce zásob byla prokázána nejen jejich existence, ale zhodnocen i jejich stav a zda byly dodrženy pokyny vedení upravující postupy při fyzických inventurách. Dále pokud se datum inventury neshoduje s datem účetní závěrky, je nutné otestovat pohyby mezi datem inventury a datem účetní závěrky.

ISA 505 – externí confirmace

Ve spisech auditorů je často uveden záznam, že k ověření zůstatků účtů pohledávek a závazků byly využity externí confirmace. Tato procedura, její průběh a její vyhodnocení ale nebývá ve spisech zdokumentována. Často byla zjištěna nedostatečná dokumentace náhradních auditorských postupů v případě, kdy externí confirmace využity nejsou buď vůbec, nebo výsledky postupů získávání externích confirmací nejsou spolehlivé. Při kontrolách kvality bylo zaznamenáno, že velká část auditorů při své auditorské činnosti nevyužívá bankovní confirmace. Použití externích confirmací banky poskytuje vyšší míru ujištění, neboť



obsahují informace nejen o zůstatcích běžného účtu, ale i informace o bankovních úvěrech, zárukách, zástavách, derivátech apod. Pro tyto oblasti je těžké najít alternativní typ testu, který by poskytoval odpovídající ujištění o existenci a úplnosti. Auditor je také povinen identifikovat riziko soudních sporů a ve svém spise zdokumentovat s tím související auditorské procedury. Např. právní konfirmace či jinou komunikaci ohledně identifikování všech probíhajících soudních sporů a případných nároků, jež se účetní jednotky týkají.

ISA 520 – analytické testy věcné správnosti

Pokud auditoři při auditu používají analytické testy věcné správnosti, neposuzují vhodnost konkrétních analytických testů věcné správnosti pro zůstatky účtu a skupin transakcí a testovaných tvrzení. Dále nedostatečně vyhodnocují spolehlivost výchozích údajů používaných pro tyto testy, nestanovují očekávané hodnoty, aby bylo možné odhalit nesprávnosti, které by jednotlivě nebo v souhrnu s ostatními nesprávnostmi mohly mít za následek

významné zkreslení účetní závěrky a neurčují, jak velký rozdíl mezi zaúčtovanými a odhadovanými hodnotami budou považovat za přijatelný (ISA 520.5). Tyto testy jsou vhodné spíše pro skupiny transakcí, a ne pro zůstatky účtů, tj. jsou vhodnější pro testy výsledkových účtů spíše než rozvahových účtů.

ISA 520 – analytické postupy na konci auditu

Auditoři často neprovádějí nebo nedokumentují provedení analytických postupů na konci auditu, které jsou povinni provést a které pomáhají při formulování celkového závěru auditu o tom, zda účetní závěrka odpovídá jejich poznatkům o účetní jednotce (ISA 520.6).

ISA 530 – výběr vzorků

Metoda výběru vzorku, jeho struktura a rozsah je na odborném úsudku auditora. Auditor však musí zohlednit účel auditorského postupu a charakteristiky základního souboru, z něhož bude vzorek vybrán. Je povinen vybrat tak velký vzorek, aby mohl snížit výběrové riziko na přijatelnou úroveň. Častým nedostatkem je chybějící

dokumentace metody výběru vzorku, jeho rozsah a návaznost na zvolenou výši rizika. V dokumentaci auditorů většinou chybí i vyhodnocení výsledků vzorku a auditorských procedur, včetně zhodnocení, zda poskytuje přiměřený základ pro závěr o základním souboru, který byl testován.

ISA 540 – audit účetních odhadů

Dle ISA 540.15 je auditor povinen u účetních odhadů způsobujících významná rizika vedle testů věcné správnosti dle ISA 330 také posoudit:

- (a) jak vedení zvážilo alternativní předpoklady nebo výsledky a proč je odmítlo nebo jak jinak vedení řešilo nejistotu odhadu při stanovení účetního odhadu,
- (b) zda jsou významné předpoklady použité vedením přiměřené.

Dokumentace testů týkajících se specificky účetních odhadů je ale ve spisech auditorů poskrovnu.

Petra Fridrichová

vedoucí oddělení kontroly kvality auditorské činnosti KA ČR

Workshop ICAEW na aktuální téma technologií, etiky a budoucnosti účetní profese

Workshop se uskuteční v úterý 9. dubna 2019 v hotelu Marriot. Detailní informace a možnost online přihlášení najdete na webu komory. Akce je určena výhradně členům komory a bude probíhat v anglickém jazyce. Účast bude členům započtena do KPV dvěma hodinami a je zdarma.

Technologie, jako je umělá inteligence (AI), nabízejí mnoho příležitostí, jsou však i zdrojem obav. Vystává mnoho etických otázek týkajících se například soukromí

nebo nedostatečné transparentnosti. Obavy se týkají budoucnosti pracovních míst a toho, jak by technologie mohly způsobit nepotřebnost mnoha lidí.

Jak lze tyto obavy zvládnout a získat co nejvíce výhod? Je současný účetní přístup k etice vhodný pro daný účel? Jak přistupovat k odpovědnosti za rozhodování a za odborný úsudek, když rozhodují stroje? A jak změní AI účetní praxi?

Na semináři a v navazující panelové diskusi budou nastíněny

některé z klíčových etických otázek, bude se diskutovat nejen o aktuálně se měnící roli a dovednostech účetních, ale také o dlouhodobějších výhledech účetní profese.

Program:

Registrace a welcome drink: 17.30

Seminář: 18.00 – 19.30

Panelová diskuse: 19.30 – 20.15

Neformální diskuse: 20.15 – 22.00

-vk-

Editorial

V redakční radě jsme si určili, že tématem druhého čísla tohoto roku je obchodní právo, a mně připadl úkol vybrat články, které by vás zaujaly. Rozhodla jsem se pro pestrost.

Počátek kalendářního roku je zpravidla spojován s přípravou přeměn obchodních korporací. Podle statistik připadá ve více než 75 % případů realizovaných fúzí rozhodný den na 1. ledna. Proto otevřeme naše téma článkem o přeměnách obchodních korporací. Protože proces přípravy a realizace přeměn je již řadu let ustálen, zaměřily se autorky článku na analýzu zapsaných fúzí, a to od roku 2010 do roku 2017. Můžete tak sledovat, které právní formy společností převažují, jaké formy fúzí jsou nejčastěji voleny a počty realizovaných fúzí.

Jiřího Hlaváče jsem požádala o článek o převodu podnikání z fyzické osoby na právnickou. Autor je znalec a daňový poradce

a tomuto tématu se dlouhodobě věnuje, zejména při oceňování obchodních závodů a transakcím s nimi. Pokud se tedy mezi vašimi klienty vyskytují fyzické osoby, které už nezvládají své podnikání řídit a plánují založení právnické osoby, neměli byste tento text přehlédnout.

V posledních měsících odborná veřejnost bouřlivě diskutuje o otázkách, které se týkají jednatelů – plátcovství DPH a znovu souběhu funkce a pracovní smlouvy. K plátcovství DPH se ve svém článku vyjadřuje daňová poradkyně Gabriela Hoppe a souběh komentuje v rozhovoru advokátka Markéta Pravdová. Současně upozorňují na novou publikaci Postavení jednatele, kterou vydalo počátkem roku 2019 nakladatelství Grada.

Velkým jarním tématem je schválení účetní závěrky valnou hromadou a rozhodnutí o rozdělení zisku. K němu se mi podařilo

získat článek od Petra Čecha, který patří mezi špičkové specialisty na obchodní právo. Provede vás všemi souvislostmi rozdělení zisku. Tento článek pak doplňuje text od Václava Černého a Jany Skálové, který právní řeč převádí do řeči účetní a obsahuje několik příkladů zaúčtování toho, co bylo popsáno v textu předchozím.

Článek Jana Šafránka pojednává o připravené novele zákona o obchodních korporacích. Tento návrh již delší dobu leží v Poslanecké sněmovně, ale všichni doufají, že mu bude věnována zasloužená pozornost a jeho účinnosti se brzy dočkáme.

Doufám, že články pro vás budou přínosem a budete se k nim v nadcházejícím čase vracet, zejména tehdy, až budete připravovat podklady pro jednání valné hromady.

Jana Skálová
editorka tohoto čísla



Vývoj fúzí v České republice v letech 2010–2017



Jitka
Zderadičková



Jana Skálová

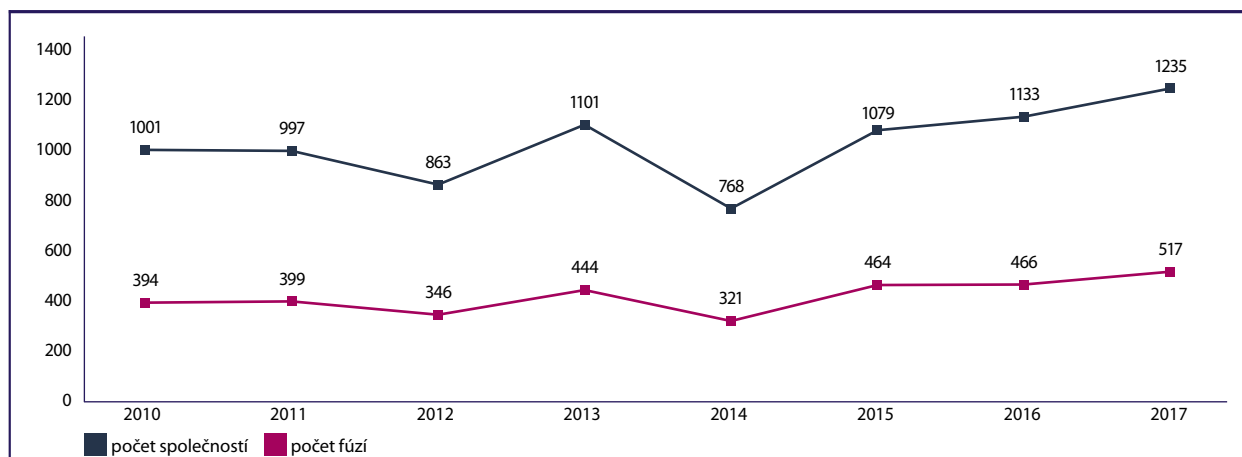
V tomto článku přinášíme shrnutí toho, jaký byl v letech 2010 až 2017 vývoj v oblasti přeměn. Předmětem naší analýzy je osm let vývoje fúzí v České republice. Data v ní obsažená jsou vybrána z diplomových prací, které se věnovaly analýzám provedených fúzí v roce 2010¹, 2011², 2012³, 2013⁴, 2014⁵, 2015⁶, 2016⁷, a k nim jsme připojily i naše zkoumání roku 2017. Prvním zkoumaným faktorem ve vývoji fúzí v jednotlivých letech bude počet zapsaných fúzí a počet zúčastněných společností – viz graf 1.

Celkem bylo v období od roku 2010 do roku 2017 zapsáno do obchodního rejstříku 3351 fúzí, kterých se zúčastnilo celkem 8187 společností. Největší počet zapsaných fúzí je v roce 2017, v tomto

roce je zároveň evidován i nejvyšší počet zúčastněných společností. V letech 2012 a 2014 došlo k výrazným poklesům v množství uskutečněných fúzí. V roce 2012 byl tento pokles způsoben rozsáhlou novelou zákona o přeměnách, kdy řada subjektů fúzi odložila. Svědčí o tom velký nárůst v roce 2013. Dalším rokem poklesu byl rok 2014, kdy vstoupila v účinnost rekodifikace obchodního práva. K poklesu fúzí pravděpodobně přispěla nejistota a neznalost nového práva, přestože zákon o přeměnách „přežil“ a stal se integrální součástí nového obchodního práva.

Graf 2 zobrazuje, jaké právní formy jsou nejčastěji v jednotlivých letech zastoupeny. Z grafu můžeme zjistit, že nejvíce se vyskytující právní formou je společnost s ručením omezeným a druhou nejčastější právní formou je akciová společnost. V položce jiné jsou zahrnuty právní formy, které se vyskytují v zanedbatelném množství. Jde především o družstva, evropské společnosti, osobní společnosti a právní formy týkající se společností účastnících se přeshraničních fúzí.

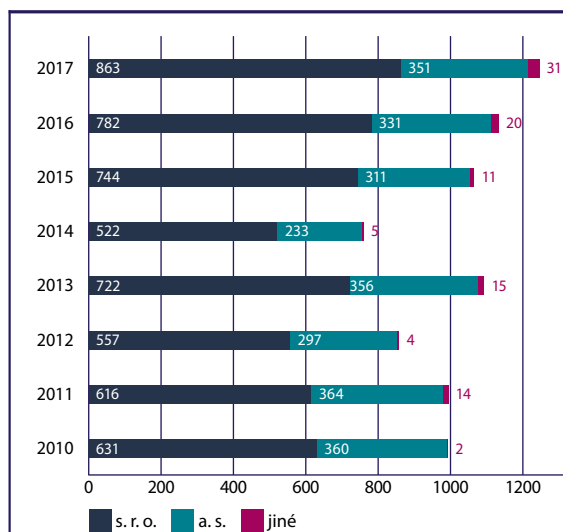
Graf 1: Vývoj počtu fúzí a zúčastněných společností v letech 2010–2017



Zdroj: Vlastní zpracování podle dat získaných z Obchodního věstníku, Veřejného rejstříku a Sbírký listin.

- ¹ KUČEROVÁ, R. Analýza typů fúzí uskutečněných v roce 2010 v ČR. Vojice, 2011. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Vedoucí práce Jana Skálová.
- ² ŽABA, M. Komparativní analýza fúzí realizovaných v roce 2011. Praha, 2012. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Vedoucí práce Jana Skálová.
- ³ NOVÁK, D. Fúze realizované v roce 2012 – komparativní analýza. Praha, 2013. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Vedoucí práce Jana Skálová.
- ⁴ ŽEREBNÝ, J. Komparativní analýza realizovaných fúzí v roce 2013. Praha, 2014. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Vedoucí práce Jana Skálová.
- ⁵ MURÁNYIOVÁ, M. Hodnocení fúzí realizovaných v České republice v letech 2011 – 2014. Brno, 2015. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Vedoucí práce Alois Konečný.
- ⁶ LIŠKA, T. Komparativní analýza fúzí realizovaných v roce 2015. Praha, 2016. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Vedoucí práce Jana Skálová.
- ⁷ SLÁDKOVÁ, S. Komparativní analýza fúzí realizovaných v roce 2016. Praha, 2018. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Vedoucí práce Jana Skálová.

Graf 2: Právní forma zúčastněných společností v letech 2010–2017

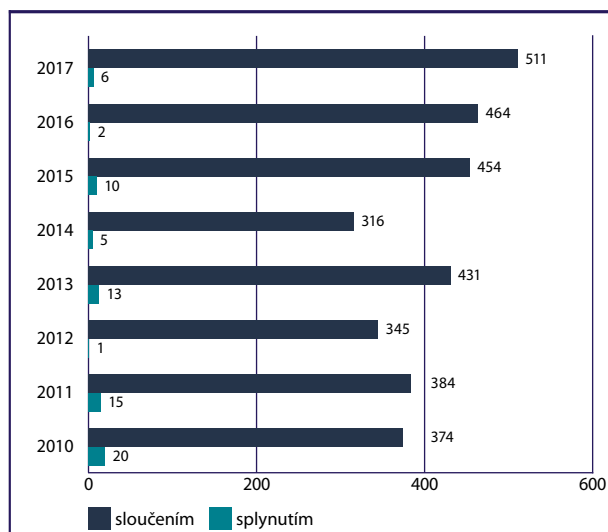


Zdroj: Vlastní zpracování podle dat získaných z Obchodního věstníku, Veřejného rejstříku a Sbírký listin.

V posledních pěti letech je dokonce počet vyskytujících se společností s ručením omezeným při fúzi dvakrát větší než akciových společností.

V grafu 3 je zobrazeno, kolik bylo v jednotlivých letech provedeno fúzí formou sloučení a fúzí formou splynutí. Forma sloučení naprosto drtivě převažuje. Důvodem je to, že řada sloučení může být provedena ve zjednodušené formě, tedy bez znaleckého ocenění jmění zanikající společnosti a bez zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti. Naproti tomu splynutí kapitálových korporací je vždy spojeno se znaleckým oceněním jmění všech zanikajících společností, vytvořením právních

Graf 3: Formy fúze v letech 2010–2017



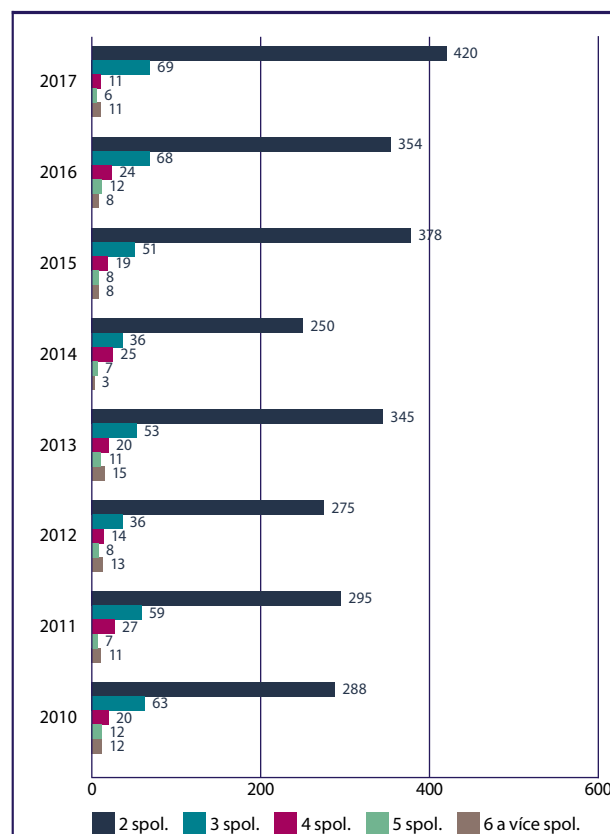
Zdroj: Vlastní zpracování podle dat získaných z Obchodního věstníku, Veřejného rejstříku a Sbírký listin.

dokumentů nástupnické společnosti a určením výše jejího základního kapitálu. V roce 2017 bylo realizováno pouze šest fúzí splynutím a v předešlých letech nebyl jejich počet o mnoho vyšší. Za celé toto období bylo uskutečněno pouze 72 fúzí splynutím. V žádném roce nebyl počet fúzí splynutím vyšší než 20.

Graf 4 ukazuje, kolik společností se zúčastnilo jednotlivých fúzí. Jednoznačnou převahu mají fúze, kterých se účastnily dvě společnosti. V položce 6 a více společností jsou obsaženy všechny ostatní fúze s větším počtem společností. V roce 2010 byl nejvyšší počet zúčastněných společností v rámci jedné fúze 20, v roce 2011 proběhla nejpočetnější fúze s 15 společnostmi, v roce 2012 se jedné fúze účastnilo dokonce 19 společností, rok 2014 zaznamenal maximální účast 11 společností v jedné fúzi, během roku 2015 byly provedeny dokonce dvě fúze se stejným největším počtem, každé se účastnilo osm společností. Nejpočetnější fúze v roce 2016 se účastnilo 11 společností. V roce 2017 byla uskutečněna zatím největší fúze s počtem 44 zúčastněných společností během sledovaného období.

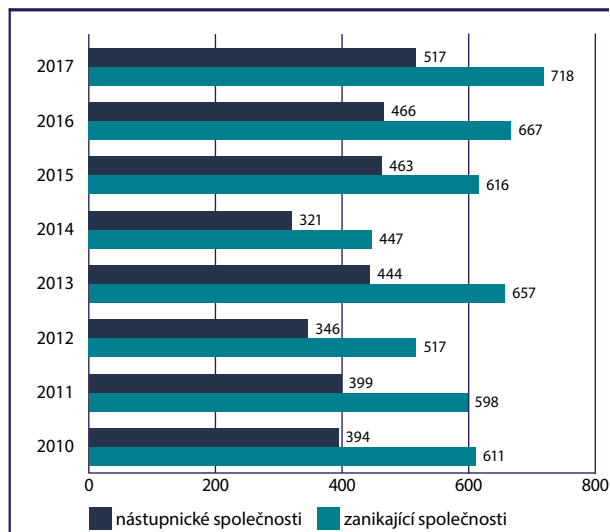
Ve sledovaných letech 2010–2017 zaniklo celkem 4831 společností. Z grafu 5 vyplývá, že za poslední čtyři roky se počet nástupnických společností postupně zvyšuje, stejně jako celkový počet realizovaných fúzí.

Graf 4: Počet zúčastněných společností v jednotlivých fúzích v letech 2010–2017



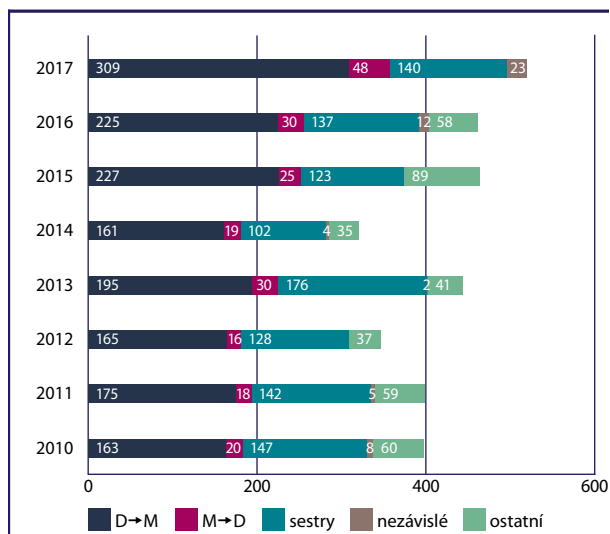
Zdroj: Vlastní zpracování podle dat získaných z Obchodního věstníku, Veřejného rejstříku a Sbírký listin.

Graf 5: Počet nástupnických a zanikajících společností v letech 2010–2017



Zdroj: Vlastní zpracování podle dat získaných z Obchodního věstníku, Veřejného rejstříku a Sbírký listin.

Graf 6: Vyskytující se vztah mezi subjekty v rámci fúzí v letech 2010–2017



Zdroj: Vlastní zpracování podle dat získaných z Obchodního věstníku, Veřejného rejstříku a Sbírký listin.

V posledním grafu jsou obsaženy informace o vlastnických strukturách společností účastnících se fúzí a je zobrazeno jejich početné zastoupení v jednotlivých letech. Ve všech letech převažují fúze, během kterých docházelo k přechodu jmění dceřiné společnosti na mateřskou společnost. Druhým nejčastěji se vyskytujícím vztahem byl vztah mezi sesterskými společnostmi. Nejméně časté jsou fúze, během nichž jmění mateřské společnosti přechází na dceřinou společnost, a fúze, které jsou na sobě nezávislé. Do položky ostatní jsou zařazeny fúze se složitější vlastnickou strukturou.

Jak vyplývá z uvedených grafů, nejčastější jsou fúze dvou společností s právní formou společnost s ručením omezeným. Převažuje forma sloučení mateřské a dceřiné společnosti, a to zánikem dceřiné společnosti. Tato fúze zpravidla následuje po nákupu dceřiné společnosti a je možno ji označit jako dokončení akvizičního procesu.

Článek je zpracován jako výstup projektu IP100040 na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze

Jitka Zderadičková, Jana Skálová

Ing. Jitka Zderadičková vystudovala Obchodní akademii v Neveklově, kde studium zakončila maturitou. Poté absolvovala Vysokou školu technickou a ekonomickou v Českých Budějovicích, kde získala titul bakalář. V roce 2019 úspěšně ukončila magisterské studium oboru finance a účetnictví na Vysoké škole ekonomické v Praze a dosáhla titulu inženýr. Ve své diplomové práci se věnovala fúzím uskutečněným v roce 2017 a vývoji fúzí za posledních 8 let. Během studia na vysoké škole byla praktikantkou v daňové kanceláři, kde v roce 2019 nastoupila na pozici účetní.

Ing. Jana Skálová, Ph.D., je auditorka, daňová poradkyně, partner společnosti TPA, dále působí na VŠE v Praze, na katedře finančního účetnictví a auditingu. Od roku 2003 je členkou Prezidia Komory daňových poradců ČR (KDP ČR), je autorkou či spoluautorkou několika knih se zaměřením na vazbu účetnictví a daně z příjmů do obchodního práva. Odborné veřejnosti je známa svou přednáškovou činností na téma účetnictví a daní, a to zejména pro Komoru auditorů ČR a KDP ČR. Přednáší i pro Finanční správu.



Převod podnikatelské činnosti z fyzické osoby na právnickou osobu



Jiří Hlaváč

Řada podnikatelů, kteří zahájili svoji činnost jako podnikatelé – fyzické osoby (v daňové terminologii jako tzv. osoby samostatně výdělečně činné, dále jen OSVČ) a kterým se daří úspěšně růst a rozvíjet business, dospěje po určité době do fáze, kdy je vhodné zvážit další způsob uspořádání svého podnikání. Obvyklé

je, že se výrazným způsobem rozrostla i organizační struktura firmy a je potřebné oddělit vlastnictví od řízení společnosti. Logickým řešením je pak „institucionalizace“ podnikání do právnické osoby. Obvykle se jedná o některou z kapitálových společností – společnost s ručením omezeným nebo akciovou společnost.

Výhody podnikání v právnické osobě

Ručení podnikatele

Na rozdíl od OSVČ, u které je neomezené osobní ručení celým jejím majetkem (tj. jak obchodním majetkem, který tvoří majetek OSVČ jako součást její podnikatelské činnosti, tak i osobním majetkem), je v případě společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti ručení jejího společníka omezeno na výši jeho nesplaceného vkladu do základního kapitálu, resp. nesplacenou část akcií. Z ekonomického hlediska tak v případě bankrotu firmy společník přichází „pouze“ o prostředky, které jsou do společnosti investovány ve formě jejího vlastního kapitálu.

Do rizik spojených s ručením OSVČ je potřebné zahrnout i případy, kdy OSVČ vykonává více činností (např. výroba, poskytování služeb a pronájem nemovitosti). Pokud je vše součástí podnikatelské činnosti fyzické osoby, potom rizika každé z těchto činností ohrožují všechny dohromady. Jestliže bude například z výrobní činnosti vyplývat likvidační soudní spor z odpovědnosti za vady, potom dopady z něj zasáhnou i poskytování služeb a nemovitosti. Pokud by výrobní činnost byla vykonávána například ve společnosti s ručením omezeným, potom předmětný soudní spor zasáhne jen tuto právnickou osobu a ostatní činnosti a majetek neohtroží.

Převoditelnost na další osoby

Podnikání OSVČ je úzce svázáno s danou fyzickou osobou, což způsobuje obtíže při prodeji takové firmy. Mezi ně patří to, že podnikající fyzická osoba je klíčovou nebo v lepším případě jednou z klíčových osob při řízení podnikatelské činnosti a tato závislost představuje pro kupujícího riziko, které musí řešit. Další komplikací jsou oprávnění k činnosti, které si musí vyřídít

kupující, nebo veřejnoprávní licence (oprávnění) k výkonu některých regulovaných činností (např. licence od Energetického regulačního úřadu). V případě prodeje kapitálové společnosti žádné takové komplikace nenastávají, protože je předmětem transakce firma, která má tato oprávnění a licence.

Vlastní převod podnikatelských aktivit fyzické osoby lze fakticky realizovat jen jako prodej nebo nepeněžitý vklad závodu nebo části závodu, případně jako převod jednotlivých složek tvořících závod nebo část závodu, a vypořádat se s každou jednotlivou převáděnou položkou. Z daňového hlediska je při prodeji na straně fyzické osoby příjem (výnos) z prodeje zdaněn daní z příjmů fyzických osob a zatížen odvody na zdravotní a sociální pojištění. Naproti tomu prodej podílů na s. r. o. nebo akcií je po splnění časového testu (doba jejich držby) u fyzických osob osvobozen od daně z příjmů fyzických osob (v případě podílu na s. r. o. je časový test pět let, u akcií tři roky).

Oddělení vlastnictví a řízení společnosti

Nespornou výhodou podnikání v kapitálové společnosti je i možnost oddělit úroveň vlastnictví od řízení společnosti (managementu). Vlastníci se pak mohou soustředit na strategická rozhodnutí (např. rozhodování o zásadních investicích, schvalování transakcí nad určenou částku) a „udávají firmě směr“. Management je pak pověřen řízením běžného chodu firmy a řešením každodenní agendy.

Pokud management řídící firmu je i statutárním orgánem společnosti (jednatel, členem představenstva), snižuje se tím dále osobní expozice vlastníků ve vztahu k podnikatelským aktivitám firmy. Vlastníci mohou svoji kontrolní činnost vykonávat třeba přes dozorčí radu.

Kapitálové společnosti jsou vhodné i jako snazší řešení pro tzv. rodinné firmy při předání společnosti další generaci v rámci rodiny. Je možné rovněž využít rozdělení podílů na firmě mezi více členů rodiny nebo rozřádat mezigenerační předání do více etap.

Důvěryhodnost a stabilita

Z praktického hlediska jsou právnické osoby obecně považovány za důvěryhodnější a stabilnější subjekty než OSVČ. Pokud jste se setkali s případy úmrtí fyzické osoby vykonávající významnější podnikatelskou činnost, určitě potvrdíte, že z podnikatelského hlediska nastávají velmi komplikované situace.

Pro právnické osoby je také mnohem jednodušší účastnit se výběrových řízení. V řadě případů jsou v zadávacích dokumentacích OSVČ fakticky vyloučeny z možnosti se jich účastnit.

Pro právnické osoby jsou také mnohem dostupnější dotace pro podnikatelské subjekty nebo investiční pobídky, protože je při jejich vytváření primárně uvažováno o podnikateli – právnické osobě.

Oddělení majetku a činnosti

Pokud rozsah podnikatelské činnosti narostl významně a za dobu podnikání byly vytvořeny významné hodnoty investované do aktiv, je rovněž logickým krokem oddělit činnosti a aktiva s rozdílným stupněm rizika. Jak již bylo zmíněno, rizikovější činnosti mohou ohrozit jak další (méně rizikové) činnosti, tak i majetek vytvořený za dlouhé časové období (často majetek vytvořený i několika generacemi). Rozdělení do více právnických osob umožňuje elektivní diverzifikaci rizika a neúspěch jedné činnosti pak neohrozí ostatní. U OSVČ není omezení takového rizika v principu možné.

Nevýhody podnikání v právnické osobě

Vyšší administrativní náročnost

Obecně lze říci, že podnikání v právnické osobě je spojeno s vyššími náklady. Z hlediska daně z příjmů může OSVČ uplatňovat náklady paušálem, což je výhodné u některých typů činností s malými náklady a u činností malého rozsahu. Právnická osoba musí vést účetnictví, zveřejňovat účetní závěrku, mít aktuální korporátní dokumentaci, nese náklady na organizaci valných hromad (případně rozhodnutí jediného společníka v působnosti valné hromady) apod.

Zpoždění v distribuci zisku

OSVČ, která vede daňovou evidenci nebo uplatňuje výdaje paušálem, může v zásadě zcela flexibilně nakládat s peněžními prostředky, které představují zisk z její podnikatelské činnosti. Pokud tedy vydělá na nějakém obchodu např. 1 mil. Kč a obchod je vypořádán, může si tyto prostředky převést okamžitě z obchodního majetku do „soukromých“ prostředků. V případě právnické osoby lze v zásadě vyplácet vytvořený zisk až na základě účetní závěrky za příslušné účetní období, který schválila valná hromada (i když lze s jistou administrativní zátěží prostředky vyplatit i dříve, a to formou zálohy na podíl na zisku, pokud je zpracována mezitímní účetní závěrka).

Jak zrealizovat převod podnikatelské činnosti z OSVČ na právnickou osobu

Možnosti převodu

Prodej závodu nebo části závodu

OSVČ může závod nebo část závodu, který představuje její podnikatelskou činnost nebo některou z jejích podnikatelských činností, prodat právnické osobě. V takovém případě se bude z daňového hlediska jednat o tzv. transakci mezi spojenými osobami. Zákon o daních

z příjmů pro ni stanovuje, že musí proběhnout za cenu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Jinak řečeno, není možné prodat závod nebo část závodu „za nižší cenu“, protože potom by byl nepřipustně snížen daňový základ u prodávající OSVČ, ale ani „za cenu vyšší“, protože potom by mohl být nepřipustně snížen daňový základ u kupující právnické osoby (např. formou vyšších odpisů aktiv). Statutární orgán právnické osoby má navíc podle zákona o obchodních korporacích povinnost jednat s péčí řádného hospodáře, což mimo jiné znamená, že nesmí svými úkony poškodit danou právnickou osobu (tj. i tím, že by koupil závod nebo část závodu „za cenu vyšší“).

Přestože žádný právní předpis nestanoví povinnost mít závod nebo část závodu pro prodej oceněnu, lze nepochybně odborné a nezávislé doložení kupní ceny doporučit (např. formou znaleckého posudku zpracovaného renomovaným znaleckým ústavem).

Je potřebné upozornit, že vlastnické právo přechází až uveřejněním dokladu o koupi závodu ve sbírce listin obchodního rejstříku.

Kupující, pokud není plátcem DPH, se jím stává automaticky nabytím závodu nebo jeho části. Samotná úplata za převáděný obchodní závod není předmětem DPH.

Vklad závodu nebo části závodu

OSVČ může závod nebo část závodu, který představuje její podnikatelskou činnost nebo některou z nich, do právnické osoby také vložit. Jedná se o nepeněžitý vklad, pro který zákon o obchodních korporacích stanovuje povinnost ocenění znalcem, znaleckým ústavem, případně obecně uznávaným nezávislým odborníkem.

Podíl na s. r. o. nebo akcie společnosti se v okamžiku vkladu stávají součástí obchodního majetku OSVČ.

Právnická osoba pokračuje pro účely daně z příjmů v odepisování započatém OSVČ. Případné přecenění při vkladu se projeví v zásadě pouze účetně (tj. nemá daňový efekt).

Aspekty DPH jsou obdobné jako při prodeji.

Postupný převod

V řadě publikovaných článků se uvádí, že nejpoužívanější a nejlevnější metoda převodu podnikatelské činnosti z OSVČ na právnickou osobu je ta, kdy podnikatel po založení společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti i nadále podniká jako fyzická osoba a převádí podnikání za pochodu, postupně. Případně že nemusí společnost ani zakládat a stačí mu, když si koupí tzv. ready made společnost. Z kontextu pak vyplývá, že není potřebné adekvátní vypořádání mezi OSVČ a právnickou osobou. K tomu je nutné uvést, že takový postup je jednoznačně chybný a v rozporu s řadou ustanovení různých právních předpisů. Pro příklad lze uvést:



- Vzhledem k tomu, že založená právnická osoba bude osobou spojenou podle zákona o daních z příjmů (např. shodný společník, statutární orgán nebo člen statutárního orgánu, osoba blízká), musí proběhnout vypořádání za cenu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (tzv. na principu tržního odstupu) a tuto skutečnost je daňový poplatník v rámci daňového řízení povinen správci daně doložit.
- V případě, že nebude adekvátně provedeno vypořádání mezi OSVČ a právnickou osobou, vznikají rizika z těchto rozdílů i v případně dalších daní – jde zejména o DPH (např. neodvedené DPH z hodnoty nehmotného majetku, který přešel z OSVČ na právnickou osobu bez adekvátního vypořádání).
- Zákon o obchodních korporacích stanoví zákaz konkurence, který by byl v případě souběhu stejných činností u OSVČ a její právnické osoby porušen. Obchodní korporace může požadovat, aby jí ten, kdo porušil zákaz konkurenčního jednání, vydal prospěch, který v důsledku toho získal, anebo aby na ni převedl z toho vzniklá práva.
- Pokud je OSVČ statutárním orgánem právnické osoby nebo členem orgánu této právnické osoby, má podle zákona o obchodních korporacích povinnost jednat s péčí řádného hospodáře. Osoba, která porušila povinnost péče řádného hospodáře, vydá obchodní korporaci prospěch, který v souvislosti s takovým svým jednáním získala.
- Při převodu závodu nebo části závodu dochází ze zákona k převodu všech práv a povinností vyplývajících z pracovněprávních vztahů. Pokud budou ukončeny pracovněprávní vztahy u OSVČ a zaměstnanci uzavřou nové pracovněprávní vztahy s právnickou osobou, pak jde o zastřený převod zaměstnanců a nepochybně i o zastřený převod celé činnosti.

Daňový režim z hlediska daně z příjmů je nutné posuzovat u každého typu převáděné položky, stejně tak je potřebné vyhodnotit zatížení DPH.

S ohledem na uvedená rizika není postupný převod vhodný, zejména pak v případech, kdy jsou podnikatelské aktivity OSVČ významné.

Forma převodu

Převod do již existující právnické osoby

Právnická osoba, do které má být činnost OSVČ převedena, může být založena ještě před tímto převodem. V případě nepeněžitěho vkladu musí být při prodeji předem založena vždy. To je vhodné v případech, kdy podnikatelská činnost vyžaduje bezprostřední kontinuitu (tj. je nezbytné, aby podnikatelskou činnost právnická osoba realizovala okamžitě po převodu). U právnické osoby je nezbytné vyřídit všechna potřebná oprávnění, registrace, licence a certifikace ještě před převodem podnikatelské činnosti.

Převod s vytvořením nové právnické osoby

V případě nepeněžitěho vkladu závodu nebo části závodu je možné vytvořit novou právnickou osobu v rámci tohoto vkladu. Tímto způsobem se postupuje v případech, kdy není vyžadována bezprostřední kontinuita v podnikatelské činnosti (tj. není problematická určitá časová prodleva spojená s registracemi a vyřízením oprávnění, licencí a certifikací).

Závěrečné shrnutí

Převod podnikatelské činnosti z fyzické osoby na právnickou je poměrně komplikovaný proces, u kterého je potřebné zajistit správný postup zejména z právního a daňového pohledu. Je proto vhodné ho provádět s někým, kdo má s realizací takovýchto projektů zkušenosti a vyvarovat se možných rizik a z nich vyplývajících negativních dopadů.

Jiří Hlaváč

Jiří Hlaváč je auditor, daňový poradce a soudem jmenovaný znalec v oboru ekonomika, odvětví účetní evidence, daně a daňová problematika, tvorba cen mezi spojenými osobami (transferové ceny) a ceny a odhady, se specializací na oceňování podniků. Ve skupině TPA pracuje od roku 1997 a od roku 2002 působí na pozici partnera. Má dlouhodobé zkušenosti v oblasti oceňování, strukturování transakcí, due diligence, projektů fúzí a restrukturalizací. Je členem Sekce daně z příjmů právnických osob Komory daňových poradců ČR a zkušebním komisařem jmenovaným ministrem spravedlnosti pro zkoušky insolvenčních správců. Externě přednáší na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze. Spolupracuje rovněž jako lektor s několika vzdělávacími agenturami a publikuje v odborných časopisech. Je autorem publikace Fúze a akvizice – proces nákupu a prodeje firem vydané v roce 2010 a 2016 nakladatelstvím Oeconomica. Je rovněž spoluautorem komentáře k zákonu o daních z příjmů a k zákonu o přeměnách obchodních společností a družstev vydaných nakladatelstvím Wolters Kluwer. V soutěži Daňář & daňová firma roku byl v letech 2014 až 2016 vyhlášen jako největší daňová hvězda v kategorii Fúze a akvizice.

Výkon funkce jednatele a DPH



Gabriela Hoppe

Po dlouhou dobu platilo, že odměna jednatele se z hlediska daně z příjmů i z hlediska DPH chová stejně jako mzda zaměstnance. Relativně nedávno se však Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 22. listopadu 2016 zabýval nárokem na odpočet, pokud jednatel společnosti fakturoval s DPH a společnost u přijatých plnění uplatnila nárok na odpočet DPH. Protože NSS konstatoval, že český zákon o DPH je v rozporu se Směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, dochází v novele zákona o DPH (Sněmovní tisk 206, v současné době vrácen Poslanecké sněmovně ze Senátu s pozměňovacími návrhy) k úpravě zdánění výkonu funkce jednatele DPH.

Předmětem sporu firmy ETP Servis s.r.o. a Odvolacího finančního ředitelství v Brně byl uplatněný nárok na odpočet DPH z faktur za výkon funkce jednatele. Správce daně v rámci daňové kontroly konstatoval, že mezi společností a jejím jednatelem byla uzavřena smlouva o výkonu funkce, přičemž výkon funkce je třeba pokládat za činnost závislou a z ní plynoucí příjmy za příjmy podléhající dani z příjmů. Společnosti tak nemohl vzniknout nárok na odpočet DPH. Činnost jednatele dle finanční správy naplňovala znaky závislé činnosti, nikoliv samostatně uskutečňované ekonomické činnosti a společnost tak nárok na odpočet DPH uplatnila v rozporu s § 72 a § 73 zákona o DPH. Podle názoru krajského soudu není vztah mezi jednatelem a společností běžným dodavatelsko-odběratelským vztahem, ale vztahem korporáčně-právním, neboť jednatel je zástupcem společnosti sui generis, vůči třetím osobám nejedná sám za sebe, nýbrž za společnost, na její účet a odpovědnost. Mezi jednatelem a společností existoval dle mínění krajského soudu „jiný právní svazek“ ve smyslu čl. 10 směrnice o společném systému DPH srovnatelný se vztahem založeným pracovní smlouvou.

Dle stávajícího znění § 5 odst. 2 zákona o DPH je osobou povinnou k dani osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost. Zákon dále negativně vymezuje, kdy se o ekonomickou činnost nejedná, mimo jiné se za ekonomickou činnost nepovažují činnosti osob, které jsou zdaňovány daní z příjmů jako příjem ze závislé činnosti. Dle platného znění zákona o daních z příjmů představuje příjem ze závislé činnosti i odměna člena orgánů právnické osoby, např. jednatele, člena představenstva, člena dozorčí rady atd. (nikoliv však člena nejvyššího orgánu obchodní korporace, tj. valné hromady, členské schůze).

NSS však došel k jednoznačnému závěru, že znění českého zákona o DPH a směrnice jsou v rozporu,

neboť vymezení osoby povinné k dani a ekonomické činnosti je ve směrnici širší.

Výklad pojmu osoba povinná k dani a samostatná ekonomická činnosti je nutno vykládat eurokonformním způsobem, tj. v souladu s definicí směrnice a jednotně ve všech členských státech. Směrnice přitom nedává členským státům možnost odklonit se při transpozici jejích ustanovení článků 9 a 10 od jejího znění, tak jak to učinil český zákonodárce. Tím, že zákon o DPH nepovažuje za osobu povinnou k dani osobu, jejíž příjmy jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti, tak v některých případech dochází k tomu, že jsou ze systému vyloučeny osoby, které by DPH podléhat měly. Zejména vidí NSS rozpor v tom, že český zákon o DPH za osobu povinnou k dani nepovažuje osobu, která svou činnost nevykonává v pracovněprávním či obdobném vztahu a která plně nese rizika z takové činnosti. Jednatel společnosti v rámci své funkce musí jednat s péčí řádného hospodáře, tedy s nezbytnou loajalitou, znalostmi a pečlivostí a nese důkazní břemeno, že tak jednal. Tato povinnost může působit velmi tvrdě. Proto zákon zavádí pravidlo tzv. podnikatelského úsudku, které snižuje riziko odpovědnosti jednatele za své jednání, které činí v rámci podnikatelského rozhodování. V případě, kdy jednatel poruší svou povinnost a způsobí tím společnosti škodu, je povinen takovou škodu nahradit a rovněž ručí věřitelům za splnění závazků společnosti, a to do výše neuhraněné újmy. Zákon o obchodních korporacích zakazuje komukoli, aby zasahoval do obchodního vedení společnosti. Tímto zákazem zabezpečuje jednatelům vysokou míru nezávislosti u rozhodování při výkonu funkce, a proto zde neexistuje vztah podřízenosti jednatele vůči společnosti, jako by tomu bylo u zaměstnance. Jednatel tedy při výkonu své funkce nese vlastní hospodářské riziko, a to nikoli malé.

Činnost jednatele zdaňovaná jako závislá činnost podle zákona o daních z příjmů je tedy dle závěru NSS ekonomickou činností podle zákona o DPH. NSS však připomněl, že směrnice zavazuje pouze členský stát, kterému je určena, a proto sama o sobě nemůže zakládat jednotlivci povinnosti, ale pouze práva. Jinak řečeno, chybná transpozice směrnice nemůže jít k tíži daňových subjektů. V případě jednatelů fakturujících za svoje výkony s DPH tak nemohou správcům daně tento postup zpochybňovat, i když argumentují na základě platných daňových zákonů, tedy, že jde o závislou činnost, jež je ze systému DPH vyloučena. Naopak, sami správci daně nemohou doměřovat DPH jednatelům z moci úřední. Úpravu musí přinést novela ustanovení § 5 odst. 2 a 3 zákona o DPH.

Novela zákona o DPH (a dalších daňových zákonů) na tento a další podobné rozsudky reaguje a upravuje

vymezení osob povinných k dani¹. Plátcem DPH se tedy může stát jednatel, který překročí obrát 1 milion Kč za 12 kalendářních měsíců. **Z kategorie osob povinných k dani novela explicitně navrhuje vyloučit zaměstnance nebo jiné osoby při uskutečňování ekonomické činnosti vyplývající z pracovněprávního vztahu, služebního poměru nebo jiného obdobného vztahu.** Další kritéria definující obdobný vztah novela neobsahuje. Důvodová zpráva pouze uvádí, že pokud bude třeba posoudit existenci vztahu obdobného pracovněprávnímu či služebnímu vztahu, budou vždy zkoumány individuální souvislosti konkrétního případu. U jednatelů bude nutné podrobně analyzovat zejména to, zda figurují ve vykonávání jejich činností a systému odměňování znaky podřízenosti a jak silné.

V situaci, kdy půjde o osoby povinné k dani, bude nutné:

- Sledovat překročení hranice obrátu 1 milion Kč za 12 kalendářních měsíců či další podmínky v ustanoveních § 6b – § 6l zákona o DPH; jednatel se může stát nejen plátcem DPH, ale i identifikovanou osobou, pokud např. pořídí zboží nebo službu z jiného členského státu.
- Zajistit včas registraci, včetně předložení všech požadovaných dokumentů a v případě cizinců včetně úředních překladů.
- Vystavovat daňové doklady se všemi náležitostmi a včas (do 15 dnů).
- Vést evidenci DPH.
- Předkládat měsíční přiznání k DPH a kontrolní hlášení, případně i souhrnné hlášení, a to elektronicky.

Hugo a Sally se baví o snížení hodnoty dlouhodobého majetku

1. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek – protichůdné informace



Ahoj Sally, dokončuji testování dlouhodobého majetku. Od klienta jsem dostal poslední chybějící dokladovou inventuru účtu 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Prošel jsem významné položky a je tam i několik investic, které jsme auditovali již loni. Byla tam i specifická výrobní linka na realizaci výrobního programu pro konkrétního zákazníka.

A co jsi vyčetl?



Společnost plánovala tyto investice zařadit již v letošním roce. Shodou okolností jsem měl jednání s finančním ředitelem, a ten mi vysvětlil, že se rozjezd některých projektů zpožďuje vlivem dodatečným požadavků ze strany zákazníka, ale že vše brzy zařadí do užívání.

Aha, tak to bych doporučila získat vyjádření ředitele výroby a případně se zajít na ty nedokončené investice podívat do výroby. Mám nějaké tušení...

Tak jsem s ním mluvil a byl docela naštvaný. Prý jim zákazník kompletně změnil výrobně-technické parametry a budou muset celou tu specifickou linku demontovat. Co s tím? Odepsat?

Pozor Hugo, narazili jsme na protichůdné informace. Bylo by dobré požádat klienta o analýzu ocenění Nedokončeného dlouhodobého majetku v návaznosti na naše zjištění. Zařídíš to? Myslím, že jsme narazili na situaci snížení hodnoty majetku.

Takže až bude analýza, budeme řešit tvorbu opravných položek?

Správně Hugo. Nesmíš zapomenout dokončit auditní dokumentaci, až ti klient analýzu předloží.

-Lib-

¹ Dne 31. ledna 2019 byl Poslanecké sněmovně vrácen návrh zákona (senátní tisk č. 32) ve znění přijatých pozměňovacích návrhů Senátu. V posledním znění návrhu novely zůstala zmínka o vyloučení z ekonomické činnosti u osob, jejichž příjmy jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti, byla však vypuštěna poznámka pod čarou obsahující odkaz na § 6 zákona o daních z příjmů. Konečné znění novely zákona o DPH tedy není v době přípravy tohoto článku známo. Navrhovaná účinnost novely dotčného ustanovení zákona o DPH je od 1. dne kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž bude zákon vyhlášen.

- A v neposlední řadě i daň včas zaplatit (bez ohledu na to, zda už faktura byla proplacena).

Ve vztahu k určení správné výše základu DPH je nutno uvážit, co vše je součástí odměny jednatele, ať už v peněžité či nepeněžité podobě. V neposlední řadě musí společnost pečlivě sledovat, jaká přijatá plnění lze považovat za plnění použitá pro výkon funkce jednatele a zda je možno u nich uplatnit nárok na odpočet DPH.

I po novele však u zdanění odměny za výkon funkce člena orgánu obchodní korporace daní z příjmů nedochází ke změnám. Základem daně z příjmů fyzických osob bude samozřejmě částka bez DPH.

Gabriela Hoppe

Gabriela Hoppe je vedoucí oddělení daňového poradenství a jednatelkou společnosti Grant Thornton Tax & Accounting s.r.o. Absolvovala Vysokou školu ekonomickou v Praze a Právnickou fakultu Univerzity Karlovy. Od roku 2003 je členem Komory daňových poradců a specializuje se na daň z příjmů právnických osob, daň z přidané hodnoty a daňové plánování a optimalizace. Dále je členem IFA. Poskytovala poradenské služby klientům jak menší a střední velikosti, tak i nadnárodním společnostem, zejména z oblasti automobilového průmyslu, potravinářství, velkoobchodu i maloobchodu, hotelnictví a cestovního ruchu, investičním a leasingovým společnostem. Je autorkou odborných článků a věnuje se přednáškové činnosti.

Rozdělení a výplata podílu na zisku v s.r.o. a a.s. po rekonstrukci



Petr Čech

Zákon o obchodních korporacích (ZOK) s účinností od 1. ledna 2014 výrazně změnil právní úpravu rozdělování zisku ve společnosti s ručením omezeným i v akciové společnosti. Za své vzalo i několik rozhodnutí Nejvyššího soudu, která se pojila k ustanovením obchodního zákoníku účinného do konce roku 2013. Cílem tohoto příspěvku je provést čtenáře novou úpravou stěžejních otázek, s nimiž se praxe potýká, a upozornit na hlavní změny oproti starému právu.

Rozdělení zisku

Rozhodnutí valné hromady o rozdělení

Základní předpoklad pro to, aby společníku, akcionáři či jiné oprávněné osobě vzniklo právo na výplatu podílu na zisku, představuje i v poměrech nového práva to, že valná hromada či (v jednočlenné společnosti) jediný společník v její působnosti přijme rozhodnutí o rozdělení zisku¹. Návrh na rozdělení zisku předkládá valné hromadě (jedinému společníkovi) jednatel společnosti s ručením omezeným. V akciové společnosti vykonává tuto působnost představenstvo. V monistické společnosti je tímto orgánem správní rada, nikoliv statutární ředitel. Povinnost zpracovat a předložit valné

hromadě návrh na rozdělení zisku zákon výslovně ukládá jen představenstvu dualistické společnosti (§ 435 odst. 4 ZOK), a tím i správní radě monistické (§ 456 odst. 1 ZOK). Nepochybně ji má ale i jednatel společnosti s ručením omezeným. Povinnou náležitostí pozvánky na valnou hromadu obou forem společností je návrh usnesení, které má valná hromada přijmout ke každému bodu svého pořadu [§ 184 odst. 1 ZOK, § 407 odst. 1 písm. f) ZOK]. Již jen z toho lze dovodit, že také jednatel musí vždy do pozvánky na jednání valné hromady, na němž má dojít ke schválení účetní závěrky, zahrnout návrh usnesení ohledně zisku, jež společnost vytvořila a vykazala v účetní závěrce, kterou valná hromada schvaluje. Rejstříkový zákon (podobně jako dříve obchodní zákoník) ostatně dále počítá s tím, že návrh na rozdělení zisku (a jeho konečnou podobu – tedy verzi schválenou valnou hromadou) společnost povinně zakládá do sbírky listin u rejstříkového soudu [§ 66 písm. c) a znovu § 67 rejstříkového zákona]. Je tedy zřejmé, že musí existovat. Působnost k jeho zpracování a předložení spadne logicky na jednatele (§ 163 ObčZ). Navrhuje-li jednatel, představenstvo či správní rada, aby se zisk (či jeho část) nerozdělil, a neurčují-li současně společenská smlouva či stanovy, že zisk se (obecně či v daném účetním období) nerozděluje (například tím, že podíly či akcie – dočasně či trvale – zbaví práva na podíl na zisku),

¹ Jedinou výjimku z požadavku na rozhodnutí o rozdělení zisku představuje úprava pevného podílu na zisku (§ 161 odst. 3 ZOK ve společnosti s ručením omezeným, § 348 odst. 4 ZOK v akciové společnosti). Právo na takový podíl vzniká již tím, že společnost v daném účetním období vytvoří zisk, a to bezprostředně po skončení tohoto období. V podrobnostech k pevnému podílu na zisku viz například Čech, P.: Aktuální otázky rozdělení zisku ve společnosti s ručením omezeným a v akciové společnosti po rekonstrukci, Metodické aktuality, 8/2016, str. 4 až 60, str. 26 až 29.

podává se z judikatury², že návrh musí povinně obsahovat také podrobné objasnění důležitých důvodů v zájmu společnosti, které rozdělení brání. V opačném případě by usnesení o nerozdělení neobstálo u případného soudního přezkumu, i kdyby takové důvody existovaly. Valná hromada nicméně návrhem není vázána. O rozdělení zisku může rozhodnout libovolně jinak (dodrželi bilanční a další zákonná pravidla).

Časový test pro rozhodnutí o rozdělení

Zisk valná hromada rozděluje na základě údajů obsažených v řádné či mimořádné účetní závěrce. Jednoznačně to plyne z pravidel tzv. bilančního testu, která se o nich zmiňují. Výslovně sice jen v akciové společnosti (§ 350 odst. 1 ZOK). Není však pochyb, že totéž je třeba vztáhnout i na společnost s ručením omezeným.

Stěžejní otázka se týká požadovaného stáří této závěrky. V poměrech starého práva Nejvyšší soud dovodil, že aby valná hromada mohla rozhodnout o rozdělení zisku, nesmí být v době jejího rozhodování údaje v řádné či mimořádné účetní závěrce, na jejímž základě zisk rozděluje, starší šesti měsíců (míněno tak, že tato lhůta nesmí uplynout od závěrkového dne, nikoliv sestavení závěrky). Teorie tento požadavek rozšířila i na distribuci jiných vlastních zdrojů. Rozdělila-li valná hromada zisk či jiné vlastní zdroje na základě starší účetní závěrky (tedy učinila-li tak po uplynutí lhůty šesti měsíců od závěrkového dne), nezaložilo její rozhodnutí oporu pro vznik práva na výplatu, tedy ani titul pro takovou výplatu. Došlo-li k ní přesto, dělo se tak neoprávněně a společnosti vznikalo právo na vydání bezdůvodného obohacení. Nejvyšší soud tento závěr poprvé vyslovil v rozsudku ze dne 30. září 2009, sp. zn. 29 Cdo 4284/2007, a zopakoval v několika navazujících (viz zvláště ze dne 29. dubna 2013, sp. zn. 29 Cdo 2363/2011). Opřel jej o ustanovení obchodního zákoníku, dle kterého valná hromada musela řádnou účetní závěrku schválit nejpozději šest měsíců od skončení účetního období (v době, k níž se vázalo první rozhodnutí Nejvyššího soudu, šlo v případě akciové společnosti o § 184 odst. 3 ObchZ, od 1. prosince 2009 potom § 184a odst. 1 ObchZ; ve vztahu ke společnosti s ručením omezeným se jednalo o § 128 odst. 1 ObchZ).

Jelikož na dodržení stejné lhůty trvá i zákon o obchodních korporacích (viz § 181 odst. 2 ZOK, pokud jde o společnost s ručením omezeným, a § 403 odst. 1 ZOK ve vztahu ke společnosti akciové), panovalo v prvních letech účinnosti nového práva přesvědčení, že Nejvyšší soud na uvedených závěrech setrvá i v poměrech nového práva. S P. Šukem, soudcem



Nejvyššího soudu v senátu č. 27 (dříve č. 29), který tvoří judikaturu na úseku práva obchodních společností, jsme tento závěr ještě v roce 2016 publikovali ve společné monografii k nové úpravě obchodních korporací³. Pronikl dokonce do judikatury nižších soudů. Za pozornost stojí zvláště případ, k němuž se poji usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 22. března 2017, sp. zn. 14 Cmo 506/2015, jež bylo teprve v loňském roce publikováno v časopisu Právní rozhledy, č. 5/2018, str. 187–189. Valná hromada jedné pražské akciové společnosti konaná dne 26. června 2014, schválila (mimo jiné) výroční zprávu o podnikatelské činnosti a stavu majetku společnosti a řádnou účetní závěrku za rok 2013. Rozhodla, že zisk společnosti za rok 2013 nebude rozdělen a po odvodu částky 500 000 Kč do sociálního fondu bude převeden na účet nerozdělených zisků za uplynulé účetní roky se zdůvodněním, že toto opatření navrhuje představenstvo v zájmu dlouhodobé obchodní strategie společnosti. Následně si však nový majoritní akcionář vyžádal svolání další valné hromady a navrhnul revokaci předchozího usnesení tak, aby valná hromada nerozdělené zisky předchozích let přece jen rozdělila. Na zasedání dne 28. srpna 2014 tak valná hromada i učinila. Částka, kterou určila k vyplacení, dosáhla poměrně značné výše – 41 095 000 Kč. Minoritní akcionář, který se s rozhodnutím o tak výrazné dividendě nehodlal smířit, napadl jeho platnost u soudu. Jelikož valná hromada rozhodnutí přijala již za účinnosti zákona o obchodních korporacích, musely se soudy nižšího stupně vypořádat s otázkou, zda jsou závěry shora citované judikatury Nejvyššího soudu, přijaté za účinnosti starého práva, v poměrech nové úpravy nadále použitelné. Jinými slovy posuzovaly, zda usnesení o rozdělení zisku v závěru srpna roku 2014 bránila okolnost, že valná hromada rozhodovala na základě účetní závěrky zpracované k závěrkovému dni 31. prosince 2013, která tak v době rozhodování o rozdělení zisku byla starší šesti měsíců. Jak Městský

² Viz závěry usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. února 2010, sp. zn. 29 Cdo 1326/2009, publikovaného ve sbírce Soudních rozhodnutí a stanovisek pod č. R 13/2011, především však jeho usnesení ze dne 26. února 2014, sp. zn. 29 Cdo 3059/2011. V podrobnostech viz opět Čech, P.: Aktuální otázky rozdělení zisku ve společnosti s ručením omezeným a v akciové společnosti po rekonstrukci, Metodické aktuality, 8/2016, str. 4 až 60, str. 12 až 18.

³ Čech, P., Šuk, P.: Právo obchodních společností v praxi a pro praxi (nejen soudní), Polygon, Praha, 2016, str. 360 a 361.

soud v Praze coby soud prvního stupně, tak Vrchní soud v Praze jako soud odvolací měly starou judikaturu Nejvyššího soudu za nadále použitelnou, napadené usnesení valné hromady tudíž za protiprávní a vyslovily jeho neplatnost. Vrchní soud v Praze k tomu doslova uzavřel: „S ohledem na principiálně shodnou právní úpravu Vrchní soud v Praze nepochybuje o tom, že se i v poměrech zákona o obchodních korporacích uplatní judikaturní závěry Nejvyššího soudu uvedené v rozsudku z 30. 9. 2009, sp. zn. 29 Cdo 4284/2007, a to sice: Jestliže valná hromada akciové společnosti konaná do šesti měsíců od posledního dne účetního období projednala účetní závěrku za ono účetní období a na jejím základě rozhodla o rozdělení zisku, pak mimořádná valná hromada konaná v témže roce po uplynutí šesti měsíců od posledního dne účetního období není oprávněna na základě téže účetní závěrky rozhodnout o jiném rozdělení zisku.“

Citované usnesení vydal Vrchní soud v Praze na konci března 2017. V té době se však v odborných kruzích již postupně prosazovalo přesvědčení, že v poměrech nového práva by uváděná rozhodnutí Nejvyššího soudu o šestiměsíčním časovém testu pro rozdělení zisku použitelná být přece jen neměla, a to pro několik významných odlišností v obou úpravách, tedy mezi obchodním zákoníkem a zákonem o obchodních korporacích. Názorovým vývojem jsme prošli i P. Šuk a já, a s námi i další člen senátu č. 27 na Nejvyšším soudu, F. Cileček. Doklad o tomto vývoji oba soudci Nejvyššího soudu podali ve druhém vydání komentáře k zákonu o obchodních korporacích, jehož jsou spoluautory a které vyšlo v létě roku 2017⁴. V pasáži věnované rozdělení zisku v akciové společnosti sice další spoluautorka I. Štenglová ještě konstatuje, že zmíněná judikatura se prosadí i v novém právu. Činí tak dokonce v první osobě množného čísla, tedy za celý autorský kolektiv⁵. Jedná se však o chybu, která nastala při revizi druhého vydání. Převzala znění prvního vydání, aniž do něj omylem promítla názorový posun, na němž se přitom shodl celý autorský kolektiv. Dokládají jej teprve pasáže P. Šuka, věnované působnosti valné hromady. Právě ony věrně odrážejí aktuální přesvědčení autorů komentáře. Viz konkrétně na str. 387 (ve vztahu ke společnosti s ručením omezeným): „Nejvyšší soud v režimu obchodního zákoníku pro poměry akciové společnosti dovodil, že ‚lhůta ke svolání řádné valné hromady určená (počítaná) od posledního dne účetního období je logicky nejen lhůtou určující, dokdy by měla valná hromada (při řádném a obvyklém chodu věcí) odsouhlasit výsledky onoho

účetního období, ale též nejzazší lhůtou, ve které lze výsledky účetní závěrky sloužící pro jednání řádné valné hromady pokládat za ty, jež mohou akcionářům sloužit jako reálný obraz účetnictví akciové společnosti, na jehož základě mohou kvalifikovaně rozhodovat o rozdělení zisku‘ (NS 29 Cdo 4284/2007). Ačkoliv i zákon o obchodních korporacích určuje, že ‚podíl na zisku se stanoví na základě řádné nebo mimořádné účetní závěrky schválené nejvyšším orgánem obchodní korporace‘ (§ 34 odst. 1) a současně upravuje lhůtu pro projednání řádné účetní závěrky společnosti s ručením omezeným, máme za to, že se uvedené závěry nadále neprosadí, a to ani pro tuto formu kapitálové společnosti. Je tomu tak proto, že nově zákon – na rozdíl od obchodního zákoníku – výslovně upravuje tzv. insolvenční test (§ 40 odst. 1), který by měl dostačovat pro dosažení cíle sledovaného shora citovaným rozhodnutím (tj. zabránit vyplacení podílů na zisku ‚na úkor‘ věřitelů společnosti). Opačný závěr by navíc ve společnostech, které emitovaly podíly s pevným podílem na zisku (viz § 135 a § 161 odst. 3 a komentář k nim), založil nerovnost mezi společníky s tímto druhem podílů a ostatními společníky; jelikož právo na pevný podíl na zisku za předchozí účetní období vzniká k prvnímu dni následujícího účetního období (byl-li zisk v předchozím účetním období vytvořen), přičemž § 161 odst. 3 upravuje toliko jeho splatnost, dosáhli by tito společníci na pevný podíl na zisku (na rozdíl od ostatních společníků) i tehdy, nestihla-li by valná hromada do šesti měsíců rozhodnout o rozdělení zisku.“ Prakticky totožně se P. Šuk vyjadřuje na str. 688 a 689, pokud jde o předpoklady rozhodnutí o rozdělení zisku ve společnosti akciové.

Jelikož k nastíněnému posunu došlo teprve zkraje roku 2017, nelze se divit Vrchnímu soudu v Praze, že jej v březnu roku 2017 ještě nerefletoval ve svém rozhodnutí. Výhledově jsem si nicméně jist, že Nejvyšší soud zaujme pohled, jež P. Šuk prezentuje v citovaném textu z léta roku 2017. Uznávám, že pro uživatele není ideální, jestliže v případech, že se tímto názorem budou řídit, na prvním i druhém stupni nejprve neuspějí a soud pravomocně vysloví neplatnost usnesení valné hromady o rozdělení zisku přijatého na základě účetní závěrky starší šesti měsíců od konce předchozího účetního období, za něž byla sestavena. Nezbyvá, než vytrvat, dovolat se k Nejvyššímu soudu a vyčkat, než věc definitivně vyjasní.

Lze shrnout, že valná hromada společnosti s ručením omezeným i akciové společnosti může v poměrech nového práva rozhodnout o rozdělení zisku na základě

⁴ Štenglová, I., Havel, B., Cileček, F., Kuhn, P., Šuk, P.: Zákon o obchodních korporacích. Komentář, 2. vydání, C. H. Beck, Praha, 2017.

⁵ Na str. 600 se doslova uvádí: „V rozsudku 29 Cdo 4284/2007 dospěl Nejvyšší soud k závěru, že projednala-li valná hromada konaná do šesti měsíců od posledního dne účetního období účetní závěrku za toto účetní období a na jejím základě rozhodla o rozdělení zisku, není oprávněna na základě téže účetní závěrky rozhodovat mimořádná valná hromada konaná v témže roce po uplynutí šesti měsíců od posledního dne účetního období o jiném rozdělení zisku na základě téže účetní závěrky. Tento závěr se podle našeho názoru uplatní i po účinnosti zákona o obchodních korporacích.“

řádné či mimořádné účetní závěrky třeba i později než šest měsíců od konce účetního období, k němuž se závěrka vztahuje. Jinými slovy – je-li účetní období společnosti shodné s kalendářním rokem, může valná hromada o rozdělení zisku za předchozí rok rozhodnout i po 30. červnu roku následujícího, včetně podzimních měsíců. Lhostejno, zda k tomu dojde tak, že valná hromada nejprve na jaře schválí účetní závěrku, o rozdělení zisku však nerozhodne (ať již tak, že nepřijme žádné rozhodnutí, nebo i výslovně rozhodne o tom, že zisk nerozdělí), a teprve následně (po uplynutí lhůty šesti měsíců) rozhodnutí změni a vykázané vlastní zdroje přece jen rozdělí. Anebo tak, že valná hromada účetní závěrku schválí a rozhodne o rozdělení zisku či jiných vlastních zdrojů rovnou až po uplynutí lhůty šesti měsíců dle § 181 odst. 2, resp. § 403 odst. 1 ZOK. Závěr, že na platnost rozhodnutí o schválení účetní závěrky nemá zmeškání uvedené šestiměsíční lhůty vliv, se z judikatury podával vždy, a to i ve vztahu ke starému právu⁶. Na pozadí rozsudků, jež omezily využitelnost

účetní závěrky šestiměsíčním časovým testem, stála obava z možného propadu hospodaření a stavu jmění společnosti mezi závěrkovým datem a dnem, v němž valná hromada rozhodne o rozdělení zisku, respektive zpravidla ještě pozdějším dnem splatnosti práva na výplatu. V poměrech nového práva (jak plyne z uváděných argumentů P. Šuka) na ni dostatečně reaguje zákonný požadavek ohledně tzv. testu insolvence, jež musí statutární orgán provést, dříve než rozhodne o výplatě (v podrobnostech viz dále). Jeho rozhodnutí by mělo bezprostředně předcházet výplatě, tedy i zohlednit zcela aktuální stav společnosti před touto výplatou. O to větší důraz je nutno klást na řádné provedení testu. Ve svém důsledku představuje jedinou brzdu, která zohlední možný nesoulad mezi momentálním stavem hospodaření, resp. jměním společnosti a bilančním odrazem tohoto stavu k závěrkovému datu.

Ani opuštění požadavku na šestiměsíční časový test nicméně neznamená, že valná hromada může z údajů uvedených v řádné či mimořádné účetní závěrce

Hugo a Sally se baví o snížení hodnoty dlouhodobého majetku

2. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku – impairment



Ahoj Sally. Tak máme hotový audit. Rád bych se ale poradil. Poměrně významná položka na aktivech je oceňovací rozdíl k nabytému majetku. Ověřil jsem, že oceňovací rozdíl vznikl v souvislosti s fúzí, kdy došlo k přecenění podle posudku znalce. Společnost oceňovací rozdíl stále odpisuje.

A jakou metodu znalec pro ocenění zvolil?

Výnosovou metodu. Znalec vycházel z podnikatelského plánu, který předpokládal, že budou významným dodavatelem v rámci odvětví a budou si moct diktovat ceny. S ohledem na vstup silného zahraničního konkurenta do odvětví se plán nedaří plnit. Prostě to v tu dobu nikdo nemohl tušit.



A v čem tedy spatřuješ problém?

Pokud bychom vzali v úvahu současné výsledky a plány na příští léta, tak bych společnost ocenil výrazně méně. Takže bych měl oceňovací rozdíl testovat na impairment?

Myslíš tím na přechodné nebo trvalé snížení hodnoty? Určitě ano. Požádej klienta o analýzu, tj. ocenění podniku za použití nových finančních plánů. Pokud si nebudeš jistý použitými parametry, klidně zapoj specialistu a postupuj dle ISA 620. Jedná se o materiální zůstatek, tak se s použitými parametry musíme pečlivě seznámit a pochopit, jak ovlivňují stanovení hodnoty společnosti.

To jsi mi neudělala radost. Ale chápu, že kdybychom to neudělali, tak bychom nezískali dostatečné důkazní informace k významné položce aktiv a neměli bychom vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

-Lib-

⁶ Viz například závěry usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. prosince 2016, sp. zn. 29 Cdo 4915/2016.

vycházet neomezeně dlouho. Z formulace bilančního testu v § 161 odst. 4 ZOK (ve vztahu ke společnosti s ručením omezeným), resp. obou těchto testů dle § 350 odst. 1 a 2 ZOK (v poměrech společnosti akciové) se zřetelně podává, že valná hromada může své rozhodnutí o rozdělení zisku založit na řádné či mimořádné účetní závěrce sestavené k poslednímu dni předchozího účetního období (tedy například roku 2018), jen dokud neskončí účetní období následující (rok 2019). Jakmile se následující účetní období završí (rok 2019), stane se „předchozím“ a rozhodnutí o rozdělení zisku je třeba založit na údajích, které odrážejí stav k jeho závěru a jsou tak obsaženy v účetní závěrce sestavené k jeho poslednímu dni. Viz ustanovení § 161 odst. 4 ZOK, dle něhož částka k rozdělení mezi společníky nesmí překročit výši hospodářského výsledku **posledního skončeného účetního období** zvýšenou o nerozdělený zisk z předchozích období a sníženou o ztráty z předchozích období a o přídělky do rezervních a jiných fondů v souladu s tímto zákonem a společenskou smlouvou. Podobně ustanovení § 350 odst. 1 a 2 ZOK, na jejichž základě společnost nesmí rozdělit zisk ani jiné vlastní zdroje mezi akcionáře, pokud se ke dni **skončení posledního účetního období** vlastní kapitál vyplývající z řádné nebo mimořádné

účetní závěrky nebo vlastní kapitál po tomto rozdělení sníží pod výši upsaného základního kapitálu zvýšeného o fondy, které nelze podle tohoto zákona nebo stanov rozdělit mezi akcionáře. Částka k rozdělení mezi akcionáře nesmí překročit výši hospodářského výsledku **posledního skončeného účetního období** zvýšenou o nerozdělený zisk z předchozích období a sníženou o ztráty z předchozích období a o přídělky do rezervních a jiných fondů v souladu s tímto zákonem a stanovami. Stejně požadavky se podávají z unijní úpravy. V souladu s čl. 56 odst. 1 a 3 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2017/1132 ze dne 14. června 2017 o některých aspektech práva obchodních společností nesmí dojít k rozdělení zisku nebo jiných vlastních zdrojů akcionářům, pokud se **ke dni skončení posledního účetního období** „čisté jmění“ vyplývající z roční účetní závěrky společnosti nebo „čisté jmění“ po tomto rozdělení sníží pod výši upsaného základního kapitálu zvýšenou o „rezervy“, které nelze podle právních předpisů nebo stanov společnosti rozdělit. Částka k rozdělení akcionářům nesmí překročit výši **výsledků posledního skončeného účetního období** zvýšenou o zisk z předchozích období a o platby z „rezerv“ určených k tomuto účelu a sníženou o ztráty z předchozích období a o částky vložené do „rezerv“ v souladu s právními předpisy nebo stanovami⁷.

K řečenému je závěrem nutno zdůraznit, že popsany odklon od dosavadní judikatury k použitelnosti účetní závěrky po uplynutí šesti měsíců od skončení účetního období se týká výlučně poměrů nového práva, tedy rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku a jiných vlastních zdrojů přijatých po 1. lednu 2014. Argumentace pro tento odklon vychází výlučně z rozdílů mezi starým a novým právem a nijak nezpochybňuje závěry této judikatury, pokud jde o stav předchozí úpravy. Jestliže tedy valná hromada společnosti s ručením omezeným či akciové společnosti na podzim roku 2013 rozhodla o rozdělení zisku na základě řádné účetní závěrky sestavené k 31. prosinci 2012, závěry rozsudků Nejvyššího soudu uváděných úvodem této kapitoly se plně prosadí. Usnesení valné hromady nevytvořilo základ pro vznik práva na výplatu, tedy ani titul pro takovou výplatu. Došlo-li k ní přesto, dělo se tak neoprávněně a společnosti vzniklo právo na vydání bezdůvodného obohacení, které se promlčí v obecné promlčecí lhůtě dle tehdejší úpravy v obchodním zákoníku, tedy čtyři roky od svého vzniku. Jestliže jednatel či členové představenstva přesto rozhodli o výplatě takového podílu na zisku či dividendy (a stalo se tak po roce 2010, kdy závěry Nejvyššího soudu byly publikovány ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek

inzerce

AURE SW
CESTA K EFEKTIVNÍMU ŘÍZENÍ AUDITORSKÝCH ZAKÁZEK

Seminář:
Podpora procesu auditní zakázky za využití softwarových nástrojů AURE SW

Termíny:
Praha 15.5.2019
Olomouc 22.5.2019

Více info na www.auresw.cz

AURE.TB SOFTWARE SOLUTIONS
AURE.IND SOFTWARE SOLUTIONS
AURE.BO SOFTWARE SOLUTIONS
AURE.DM SOFTWARE SOLUTIONS
AURE.AP SOFTWARE SOLUTIONS
AURE.DE SOFTWARE SOLUTIONS

⁷ Oficiální překlad směrnice do češtiny je nešťastný, protože nepoužívá správnou účetní terminologii. Pro lepší srozumitelnost si za pojem „čisté jmění“ dosaďte pojem „vlastní kapitál“ a pojem „rezervy“ nahraďte pojmem „rezervní fondy“. Dostanete tak text shodný se zněním zákona o obchodních korporacích.

pod č. R 80/2010, a tudíž vešly ve všeobecnou známost), jednali v rozporu se svými povinnostmi a mohli by společnosti odpovídat za vzniklou škodu.

Opuštění šestiměsíčního časového testu kladeného na stáří závěrky, která slouží jako podklad pro rozdělení zisku, současně oslabuje význam záloh na podíl na zisku. Ty se v praxi nejčastěji využívaly právě po uplynutí šesti měsíců od konce předchozího účetního období. Dokud panovalo přesvědčení, že valná hromada nesmí od začátku sedmého měsíce (zpravidla tedy od července) následujícího období rozdělit zisk vykázaný v účetní závěrce ke konci období předchozího, vytvořené zdroje ze zisku společnost v tomto čase vyplácela toliko zálohově (na jiné vlastní zdroje zálohy nelze použít). Jakmile připustíme, aby valná hromada i v druhé polovině roku zisky (definitivně) rozdělila, budou společníci (akcionáři) nepochybně preferovat toto řešení. Význam záloh se tak omezí jen na první měsíce dalšího účetního období (například roku 2019), kdy již nebude možné rozdělovat zisky na základě řádné účetní závěrky ke konci období předcházejícího poslednímu skončenému období (tedy sestavené k 31. prosinci 2017) a řádná účetní závěrka za poslední skončené období (tedy rok 2018) se všemi náležitostmi dosud nebude k dispozici.

Bilanční testy a výkladové potíže s nimi spojené

Prakticky beze změn, alespoň pokud jde o výsledek, zůstala úprava dvou bilančních testů, jimiž zákon svazuje rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku v akciové společnosti. Částka k rozdělení mezi akcionáře jednak nesmí překročit výši hospodářského výsledku posledního skončeného účetního období zvýšenou o nerozdělený zisk z předchozích období a sníženou o ztráty z předchozích období a o příděly do rezervních a jiných fondů v souladu se zákonem a stanovami (§ 350 odst. 2 ZOK). K tomuto ustanovení se pojí důležité výkladové stanovisko č. 25 expertní skupiny komise pro aplikaci nové civilní legislativy při ministerstvu spravedlnosti ze dne 9. dubna 2014 k rozdělení zisku a jiných vlastních zdrojů. Odráží názory většiny odborné veřejnosti a ztotožňují se s ním. Podávají se z něj dva stěžejní závěry. Předně, že ustanovení (logicky) nelze vztáhnout na jiné vlastní zdroje: „*Na rozdělení prostředků z jiných vlastních zdrojů nedopadá ustanovení § 350 odst. 2 ZOK.*“. Ve vztahu k rozdělení zisku je to potom především rozšíření zdrojů, které lze zahrnout do základny pro výpočet distribuovatelného zisku, o ostatní fondy ze zisku, tj. zejména jiný hospodářský výsledek minulých let. Ve stanovisku expertní skupiny se k tomu uzavírá: „*Do distribuovatelného zisku podle § 161 odst. 4 a 350 odst. 2 se započítává veškerý zisk za předchozí období, tj. nejen nerozdělený zisk,*



Jako oříšek se při této fúzi ukázalo sladění korporátní kultury.

Kresba: Ivan Svoboda

ale i zisk účtovaný v ostatních fondech ze zisku nebo jako jiný hospodářský výsledek minulých let.“ Vedle toho akciové právo zachovalo i druhou dosavadní složku bilančního testu pro rozdělení zisku. Společnost nesmí rozdělit zisk ani jiné vlastní zdroje⁸ mezi akcionáře, pokud se ke dni skončení posledního účetního období vlastní kapitál vyplývající z řádné nebo mimořádné účetní závěrky nebo vlastní kapitál po tomto rozdělení sníží pod výši upsaného základního kapitálu zvýšeného o fondy, které nelze podle zákona nebo stanov rozdělit mezi akcionáře (§ 350 odst. 1 ZOK).

Ve společnosti s ručením omezeným je v novém právu situace částečně odlišná. Ustanovení § 161 odst. 4 ZOK (viz první bilanční test) je formulováno totožně jako § 350 odst. 2 ZOK, lze je tudíž shodně i vyložit. Výkladové stanovisko č. 25 expertní skupiny komise pro aplikaci nové civilní legislativy při ministerstvu spravedlnosti ze dne 9. dubna 2014 k rozdělení zisku a jiných vlastních zdrojů tak i činí. Nové právo však již nepřevzalo druhou složku bilančního testu, kterou v akciovém právu stanoví § 350 odst. 1 ZOK, dle které vlastní kapitál nesmí v důsledku rozdělení zisku klesnout pod kapitál základní a která se za účinnosti obchodního zákoníku shodně prosazovala i ve společnosti s ručením omezeným. Krátce po přijetí a nabytí účinnosti nového práva se ještě spekulovalo, zda pravidlo ze zákona nevypadlo omylem a zda jeho aplikaci nedovodit analogicky. Převážilo však přesvědčení, že posun je záměrný a tato část bilančního testu se v poměrech nového práva na společnost s ručením omezeným skutečně nepoužije. Znovu lze odkázat na výkladové stanovisko č. 25 expertní skupiny komise pro aplikaci nové civilní legislativy při ministerstvu spravedlnosti ze dne 9. dubna 2014 k rozdělení zisku a jiných vlastních zdrojů, které jednoznačně uzavírá: „*Pouze pro akciovou společnost je pro výplatu prostředků z jiných vlastních zdrojů stanovena v § 350 odst. 1 ZOK další podmínka, a sice že se v důsledku takového rozdělení jiných*

⁸ Z nedávného usnesení Nejvyššího soudu ze dne 17. července 2018, sp. zn. 27 Cdo 1175/2017, se nicméně podává, že bilanční test § 350 odst. 1 ZOK nelze použít na rozsah (efektivního) snížení základního kapitálu, při kterém je částka odpovídající takovému snížení vyplácena akcionářům.

vlastních zdrojů nesmí snížit vlastní kapitál pod výši upsaného základního kapitálu zvýšeného o fondy, které nelze podle zákona o obchodních korporacích nebo stanov rozdělit mezi akcionáře.“ Bezprostředním důsledkem rozdělení zisku ve společnosti s ručením omezeným by tak po 1. lednu 2014 mohl být i záporný vlastní kapitál (na vině by mohl být kupříkladu záporný výsledek přecenění). Teorie proto ve vztahu ke společnosti s ručením omezeným hovoří pouze o tzv. modifikovaném bilančním testu, neboť redukováném pouze na tu jeho část, kterou zachoval § 161 odst. 4 ZOK.

Další otázky spojené s usnesením valné hromady o rozdělení zisku a jiných vlastních zdrojů či úhradě ztráty

V praxi se často klade otázka, zda valná hromada může rozhodnutí o rozdělení zisku podmínit například tím, že společnost bude disponovat dostatkem likvidity k výplatě. Domnívám se, že tomu nic nebrání. Již za účinnosti obchodního zákoníku jsem dovozoval, že usnesení valné hromady (třeba o volbě jednatele) je možné vázat na odkládací, ale i rozvazovací podmínku. V poměrech starého práva jsme přitom usnesení valné hromady nepovažovali za právní úkon, možnost jeho podmínění se tak dovozovala nanejvýš cestou analogie⁹. Nové právo umožnilo nahlížet na usnesení valné hromady jako na právní jednání¹⁰. Tím spíše se za jeho účinnosti musí prosadit závěr, že jako kterékoliv jiné právní jednání lze i usnesení valné hromady (včetně rozhodnutí o rozdělení zisku) podmínit, jak plyne z § 548 ObčZ, tedy i vázat jeho účinnost na nahodilou událost, o níž v době přijetí usnesení není jisté, zda nastane (tzv. kazuální podmínka odkládací). Teprve splněním takové podmínky by usnesení o rozdělení zisku nabylo účinnosti a založilo společníkům (akcionářům) právo na výplatu podílu na zisku (dividendy) v rozsahu vymezeném v usnesení. Zákonná tříměsíční splatnost takového práva by se potom logicky neodvijnela od okamžiku, kdy valná hromada usnesení přijala (§ 34 odst. 2 ZOK), nýbrž kdy usnesení nabylo účinnosti, tedy kdy se splnila podmínka, jež odkládala jeho účinnost. Jelikož pravidlo o splatnosti práva na výplatu je dispozitivní, valná hromada by ji mohla určit i jinak.

Rozhodnutí o rozdělení významných vlastních zdrojů a jejich výplata v praxi nezřídka předchází převodu podílů či akcií na třetí osobu. Jediný společník (akcionář) či skupina společníků (akcionářů) zisky a jiné vlastní zdroje kumulují ve společnosti, dokud nepojmou záměr podíly (akcie) převést. Teprve tehdy zpravidla rozhodnou o jejich rozdělení a výplatě. Přitom je však třeba varovat před rizikem, na něž poukazují skutkové

okolnosti a právní závěry usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. dubna 2017, sp. zn. 29 Cdo 1868/2016. Jde o případ, ve kterém o rozdělení zisku v působnosti valné hromady těsně před převodem svých akcií rozhodl jediný akcionář, výplatu ihned realizoval a akcie převodl. V zákonné tříměsíční lhůtě však oprávněná osoba z okruhu nabyvatelů navrhla soudu, aby vyslovil neplatnost usnesení bývalého akcionáře o tomto rozdělení. Bylo zřejmé, že společnost (která je – vedle navrhovatele – ze zákona účastníkem řízení o vyslovení takové neplatnosti, za niž však byly oprávněny v řízení jednat právě osoby dosazené nabyvateli, kteří mohli mít z vyslovené neplatnosti jedině prospěch) v řízení nebude právě překypovat iniciativou na obranu platnosti napadeného rozhodnutí. Své účasti v řízení se proto tím spíše domáhal bývalý akcionář, který rozhodnutí přijal a měl také největší zájem na jeho platnosti. Kdyby soud neplatnost vyslovil, odpadl by titul pro výplatu rozděleného zisku a on by musel společnosti vrátit, co mu plnila. Účastensví v řízení by mu umožnilo snášet argumenty ve prospěch platnosti, s nimiž by se soud musel vypořádat, navrhovat důkazy a především podávat opravné prostředky. Soud prvního stupně ani soud odvolací však bývalého akcionáře do řízení nepřibraly. K podanému dovolání měl Nejvyšší soud dovolacímu přezkumu otevřenu otázku případného vedlejšího účastensví takto dotčeného akcionáře. Zodpověděl ji negativně; takové účastensví nepřipustil. Nedořešenou ponechal otázku případného hlavního účastensví osob, které by mohly být vyslovením neplatnosti napadeného usnesení přímo dotčeny na svých právech, když dovolání směřovalo právě jen proti rozhodnutí o vedlejšímu účastensví bývalého akcionáře. Z jeho ustálené judikatury se nicméně podává, že ani hlavní účastensví Nejvyšší soud takovým osobám nepřiznává. Jedinými účastníky řízení o vyslovení neplatnosti usnesení valné hromady jsou navrhovatel (osoba, která se domáhá neplatnosti) a společnost¹¹. I kdyby tedy vyslovení neplatnosti závažně postihlo konkrétní osoby, což v případě usnesení o rozdělení zisku pravidelně nastane, neodůvodňuje to jejich účastensví v řízení o takovém vyslovení. Potenciálně dotčení (bývalí) společníci (akcionáři) mohou do řízení vstupovat jen neformálně – adresovat soudu své podněty a doufat, že je v řízení o vlastní iniciativě zohlední. Zvláštní řízení soudní, mezi něž spadá i řízení o vyslovení neplatnosti usnesení valné hromady, ovládá vyšetřovací zásada. Soud tak v řízení zjišťuje materiální pravdu bez ohledu na iniciativu účastníků. Může provést i důkaz, jež žádný z nich nenavrhuje. I kdyby společnost souhlasila s návrhem na vyslovení neplatnosti, soud

⁹ V podrobnostech viz Čech, P.: K přípustnosti rozvazovací podmínky při jmenování jednatele do funkce v německém a v českém právu, *Jurisprudence*, 4/2006, str. 48 až 50.

¹⁰ Viz Dědič, J.: K právní povaze usnesení valné hromady v rekodifikaci soukromého práva, *Obchodněprávní revue*, 11/2011, str. 326.

¹¹ Viz například závěry usnesení ze dne 30. listopadu 2016, sp. zn. 29 Cdo 2853/2016, a zcela aktuálně potom ze dne 19. září 2018, sp. zn. 29 Cdo 4727/2016.

nemůže neplatnost vyslovit „pro uznání“, aniž by konstatoval materiální důvody takové neplatnosti. V tom by měla tkvět záruka ochrany práv těch, jejichž zájem může být neplatností dotčen, aniž by jim zákon přiznával status účastníků. Přesto nelze skrývat, že v konkrétním případě tato garance nemusí stačit. Převodcům podílů (akcií), kteří těsně před převodem „vybrali“ ze společnosti zdroje, jež v ní za dobu svého působení nakuulovali, lze tudíž doporučit, aby na nastíněné riziko pamatovali a dostatečně je ošetřili. Tím, že nezažijí sebemenší důvod pro vyslovení neplatnosti usnesení o rozdělení, které předcházelo převodu, že mezi jeho přijetím a převodem podílů (akcií) nechají dostatečný odstup (zásadně tříměsíční), který zabrání nabyvatelům a osobám jimi dosazeným do orgánů společnosti, aby platnost usnesení včas napadli u soudu, případně že do smlouvy o převodu vtělí klauzule, které nabyvatele odradí od domáhání se vyslovení takové neplatnosti. Například podmínku, která smlouvu o převodu automaticky rozváže, bude-li podán takový návrh na vyslovení neplatnosti, a tím obnoví účast převodce ve společnosti, aby mohl skrze ni zabezpečit účinnou ochranu svých práv.

Rozdělení a výplata veškerých vlastních zdrojů, jež společnost dosud vytvořila, před převodem podílu či akcií by v konkrétním případě mohly dokonce naplnit znaky nepoctivého jednání, které by založilo rozpor mezi rozhodnutím valné hromady o takovém rozdělení a dobrými mravy, a tím důvod neplatnosti tohoto rozhodnutí (§ 45 odst. 1 ve spojení s § 191 odst. 2 ZOK, pokud jde o společnost s ručením omezeným, nebo s § 428 odst. 2 ZOK ve vztahu ke společnosti akciové). K samotnému rozdělení by se však musely připojit další specifické okolnosti, které by ve svém souhrnu odůvodnily výjimečný závěr, že cílem jednání převodce bylo poškodit nabyvatele podílu a vyhnout se stavu, jehož dle smlouvy mělo být dosaženo, nebýt takového rozdělení. Viz skutkové okolnosti a právní závěry nedávného usnesení Nejvyššího soudu ze dne 10. října 2018, sp. zn. 27 Cdo 1499/2017: „*Bylo-li by jediným účelem napadeného usnesení valné hromady zabránit tomu, aby na dovolatele přešel spolu s podílem také (v něm vtělený) podíl na zisku společnosti za předchozí účetní období, ačkoliv by se tak za řádného běhu věci (kdyby H. P. dodržela závazky převzaté smlouvou o smlouvě budoucí) stalo, a současně marginalizovat podíl dovolatele ve společnosti cestou zvýšení základního kapitálu a započtení pohledávky druhého společníka za společností (z titulu podílu na zisku) na jeho vkladovou povinnost, lze takové jednání označit za zneužívající a nemravné a lze i vyslovit neplatnost takového usnesení valné hromady pro rozpor s dobrými mravy.*“

Za pozornost stojí též rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 11. července 2017, sp. zn. 23 Cdo 1782/2017. Zabýval se otázkou, nakolik může společenská smlouva vyjmout spor o vyplacení podílu na zisku z působnosti soudů a založit ohledně něj kompetenci rozhodce.



Nejvyšší soud se postavil jednoznačně za arbitrabilitu takového sporu, tedy jeho způsobilost být řešen před rozhodcem. Případ se sice týkal veřejné obchodní společnosti, závěry rozsudku jsou však nepochybně přenositelné do poměrů společnosti s ručením omezeným či akciové společnosti a i na jiná plnění z vlastního kapitálu.

Novou a nesmírně důležitou otázku konečně Nejvyšší soud otevřel ve svém rozsudku ze dne 27. června 2018, sp. zn. 29 Cdo 3325/2016. Akcionářskou žalobou se minoritní akcionář domáhal za akciovou společnost po členech jejího představenstva náhrady škody ve výši přes 4,5 mil. Kč, kterou měli společnosti způsobit nevýhodnou emisí dluhopisů. Vlastníkům dluhopisů společnost v emisních podmínkách slíbila velkorysé úročení (20 % ročně), když obvyklý tržní úrok ve stejném čase dosahoval sotva 6 %. Rozdíl představoval ušlý zisk, tedy škodu, jejíž náhrady se žalobce domáhal. Specifická potíž tkvěla v tom, že dluhopisy upsali takřka výlučně akcionáři společnosti (vyjma minoritního, který za společnost žaloval). Výhodné úročení dluhopisů se tak stalo nástrojem vyvážení zdrojů ze společnosti bez ohledu na hospodářský výsledek, respektive pravidla pro jeho rozdělení a výplatu, jak se podávají ze zákona a již uvedeného výkladu. Nejvyšší soud potvrdil, že takové plnění akcionářům může představovat obcházení zákona v úpravě rozdělení a výplaty vlastních zdrojů, a být tudíž nepřipustné a neplatné. Doslova k tomu uzavřel: „*vydání dluhopisů může být – podle okolností konkrétního případu – jednáním porušujícím (obcházejícím) zákonná pravidla rozdělování zisku či jiných vlastních zdrojů, a to zejména tehdy, kdy*

by účelem emise dluhopisů bylo rozdělit mezi (některé) akcionáře či další osoby (formou úroků z dluhopisů) zdroje společnosti za podmíněk, za kterých by společnost zisk ani jiné vlastní zdroje podle zákonných pravidel rozdělit nemohla (např. na úkor části akcionářů či v rozporu s tzv. bilančním testem dle § 178 obč. zák.).“ Nepochybuji, že Nejvyšší soud bude v nastoupené cestě pokračovat, když v praxi lze narazit na další konstrukce, které znaky takového obcházení, jak je Nejvyšší soud pojmenoval, nepochybně naplňují.

Výplata podílu

Splatnost práva na podíl na zisku

Výplata podílu na zisku předně předpokládá, že právo na něj dospěje (stane se splatným). Teprve tímto okamžikem musí společnost podíl vyplatit a jeho věřitel (společník, akcionář, člen orgánu, postupník, zástavní věřitel atd.) může právo uplatnit u soudu, tj. společnost o výplatu žalovat a požadovat úrok z prodlení. Okamžik splatnosti práva na výplatu podílu na zisku je důležitý i z jiného důvodu. Není pochyb, že také právo na výplatu podílu na zisku se promlčuje jako kterékoliv jiné majetkové právo, o němž zákon nestanoví něco jiného (§ 611 ObčZ). Nejvyšší soud dovodil, že promlčení podléhá dokonce právo společnosti na splacení vkladu, respektive emisního kurzu akcií¹². Tím spíše bude nutno promlčení podrobit také právo na výplatu podílu na zisku. Promlčecí lhůta činí tři roky a běží právě od splatnosti (§ 629 odst. 1, § 619 odst. 1 a 2 ObčZ).

Právo na výplatu podílu na zisku je v kapitálových společnostech splatné do tří měsíců ode dne, kdy bylo přijato rozhodnutí valné hromady o jeho rozdělení, ledaže společenská smlouva (stanovy) či rozhodnutí valné hromady určí jinak (§ 34 odst. 2 ZOK). Tříměsíční splatnost se tedy prosadí, jen když splatnost neřeší společenská smlouva (stanovy) ani rozhodnutí valné hromady. Je logické, že valná hromada by mohla rozhodnout o jiné splatnosti, než kterou stanoví zákon, jen kdyby údaj o ní neplynul ze společenské smlouvy (stanov). Pokud společenská smlouva (stanovy) splatnost určuje (například jako šestiměsíční od rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku), je jí valná hromada vázána. Odchýlit od ní by se mohla jen v režimu jednorázového průlomů, tedy pokud by rozhodnutí o jiné splatnosti přijala stejnou většinou, jakou by mohla i změnit společenskou smlouvu (stanovy) a (ideálně též, i když zřejmě nikoliv nezbytně) ve formě notářského zápisu. Jestliže se ale společenská smlouva (stanovy) k otázce splatnosti práva na výplatu podílu na zisku nevyjadřuje, může ji valná hromada určit jinak i běžnou většinou, jakou rozhoduje o rozdělení zisku (nepředepisuje-li

společenská smlouva či stanovy vyšší většinu). Tyto závěry se týkají splatnosti práva na výplatu podílu na zisku bez ohledu na to, kdo má být příjemcem plnění, zda společník (akcionář) či libovolná třetí osoba.

Od zákonné tříměsíční splatnosti se společenská smlouva (stanovy) či rozhodnutí valné hromady mohou odchýlit oběma směry, tedy lhůtu zkrátit i prodloužit, a to v podstatě neomezeně. Zkrátit by ji mohly v krajním případě až tak, že společnosti by vznikla povinnost vyplatit podíl na zisku okamžitě, prodloužit naopak třeba i na několik let. Limitem pro takové prodloužení by mohl být snad jedině rozpor s dobrými mravy, zákaz zneužití většiny hlasovacích práv ve společnosti apod. Takový rozpor či zneužití však nepůjde spatřovat v situaci, v níž společnost výplatu oddálí ne proto, aby kohokoliv znevýhodnila, nýbrž z obav o své hospodaření. Pokud společnost vytvořila zisk, který si společníci přejí rozdělit a jsou pro to splněny bilanční předpoklady, prozatím však nemá dostatek hotovosti, aby dostála svému závazku k výplatě, lze mít za rozumné, jestliže splatnost adekvátně odloží na dobu, v níž očekává zlepšení. V podobném duchu Nejvyšší soud v minulosti posoudil například odklad splatnosti plnění odpovídajícího efektivnímu snížení základního kapitálu. Valná hromada ji určila v trvání pěti let a společníkovi se to zdálo nemravné. Nejvyšší soud mu nedal za pravdu¹³. Tyto závěry lze vztáhnout i na splatnost výplaty podílu na zisku.

Rozhodnutí o vyplacení podílu na zisku

Ať již je splatnost práva na výplatu podílu na zisku jakkoliv dlouhá (okamžitá na jedné straně, či několikaleťatá na straně druhé), než společnost podíl vyplatí, musí o vyplacení rozhodnout její statutární orgán (§ 34 odst. 1 ZOK). Není významné, komu se podíl vyplácí, zda společníkům, členům orgánů, zaměstnancům či jiným osobám. Rozhodnutí statutárního orgánu společnosti o jeho vyplacení musí předcházet každé takové výplatě. Proces schvalování distribuce zisku je tak zásadně dvoufázový. Nejprve valná hromada rozhodne o rozdělení zisku a již tím společníkům či jiným osobám založí právo na podíl na něm. Poté statutární orgán rozhodne o vyplacení podílu a tím otevře cestu pro to, aby společnost ve lhůtě splatnosti splnila svou povinnost k výplatě. I vzhledem k požadavkům, jež zákon klade na rozhodnutí o vyplacení, je zřejmé, že statutární orgán je musí přijmout těsně před výplatou, tedy stanoveným či určeným datem splatnosti. Právě k tomuto okamžiku je nutno posoudit splnění předpokladů pro výplatu, zejména testu insolvence. To by statutární orgán těžko mohl v předstihu.

V poměrech dualistické akciové společnosti rozhodnutí přijme představenstvo jako kterékoliv jiné,

¹² V poměrech společnosti s ručením omezeným viz jeho rozsudek ze dne 22. ledna 2009, sp. zn. 29 Cdo 1553/2007 nebo usnesení ze dne 27. dubna 2011, sp. zn. 29 Cdo 631/2010, pokud jde o situaci v akciové společnosti.

¹³ Viz závěry usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. července 2002, sp. zn. 29 Odo 856/2001.

tj. (tvoří-li představenstvo více členů) na řádně svolaném zasedání za přítomnosti či jiné účasti většiny členů a hlasy většiny přítomných (§ 156 odst. 1 NOZ), případně per rollam, a pořídí o něm standardní zápis, který bude sloužit jako doklad o jeho přijetí (i případné odpovědnosti členů, kteří pro ně hlasovali, za škodu, kterou by jím mohli způsobit). Jelikož zákon výslovně požaduje, aby o vyplacení rozhodl statutární orgán společnosti, v poměrech monistické akciové společnosti nebude rozhodnutí přijímat správní rada, nýbrž statutární ředitel (§ 463 odst. 1 ZOK). Ve společnosti s ručením omezeným je situace složitější. Bude-li mít více jednatelů, lze se ptát, kteří z nich mají o vyplacení rozhodnout. Zákon problém řeší tak, že každý jednatel je (sám sobě) samostatným statutárním orgánem (§ 44 odst. 5 ZOK). Jeden společný, kolektivní orgán více jednatelů utvoří jedině tehdy, určí-li tak společenská smlouva (§ 44 odst. 5, § 194 odst. 2 ZOK). Pokud se tak stane, přijmou jednatelé rozhodnutí o vyplacení podílů na zisku ve sboru (podobně jako v představenstvu akciové společnosti, jak již bylo uvedeno). V drtivé většině společností se však společníci k takovému kroku neuchýlí. Potom se prosadí závěr, podle něhož samostatní jednatelé musejí většinově odsouhlasit jen opatření obchodního vedení (§ 195 odst. 1 ZOK); o ostatních záležitostech může rozhodnout kterýkoliv jednatel samostatně. Rozhodování o výplatě podílu na zisku je věcí vztahu společnosti ke společníkům. Z dosavadní (nepochybně dál použitelné) judikatury Nejvyššího soudu se podává, že rozhodování o takových otázkách nespádá do obchodního vedení¹⁴. Rozhodnutí o vyplacení podílu na zisku tak tvoří předmět samostatné působnosti kteréhokoliv jednatelů a ten o něm bude moci rozhodnout, aniž by k tomu potřeboval souhlas ostatních jednatelů.¹⁵

Tento stav by ovšem pro společníky nemusel být přijatelný – riskovat, že vyplacení provede kterýkoliv jednatel o vlastní vůli a bez vědomí zbylých jednatelů. Lze tudíž doporučit, aby společenská smlouva na otázku pamatovala a předepsala, že s vyplacením musí souhlasit všichni jednatelé (či přinejmenším jejich většina), i když jinak netvoří kolektivní orgán.

Důvod, proč zákon požaduje zvláštní rozhodnutí statutárního orgánu společnosti o vyplacení podílu na zisku, tkví v tom, aby členové tohoto orgánu, než rozhodnutí přijmou, důkladně prověřili, že jsou splněny podmínky pro výplatu, a potom nesli odpovědnost za vady takového posouzení. Jde především o dva předpoklady. Statutární orgán se musí předně přesvědčit, že rozdělení zisku, který má být vyplacen, odpovídá zákonu. Pokud by tomu tak nebylo, nesmí se podíl na zisku vyplatit (§ 34 odst. 3 ZOK). To znamená, že rozhodla-li o rozdělení zisku valná hromada v rozporu se



*Letím do tepla. Výplatu zisku už mám na má dáti 221.
Kresba: Ivan Svoboda*

zákonem, rozhodnutí nezaloží právo na podíl na zisku, ani kdyby je žádná oprávněná osoba včas nenapadla u soudu. Rozhodnutí valné hromady, které by zisk rozdělovalo v rozporu se zákonem, jednoduše (bez dalšího) nezaloží žádné právní následky; jako by neexistovalo. Statutární orgán by podíly na zisku vyplácel bez právního důvodu. Příjemci by plnění museli vrátit jako bezdůvodné obohacení. Zákon dokonce stanoví vyvrátitelnou domněnku, že ti členové statutárního orgánu, kteří souhlasili s vyplacením podílu na zisku v rozporu se zákonem, nejednali s péčí řádného hospodáře (§ 34 odst. 3 ZOK). Společnosti by museli hradit škodu, kterou jí tím způsobili. Důvod, pro něž rozdělení zisku odporuje zákonu a statutární orgán podíl na něm nesmí vyplatit, může spočívat v nedodržení bilančního testu (tedy že nebyly dodrženy bilanční podmínky pro rozdělení zisku), mohlo by se ale jednat i o jiné pochybení.

Test insolvence a důsledky jeho nedodržení

Druhý předpoklad výplaty, o jehož splnění se musí statutární orgán přesvědčit a který posuzuje právě jen on, vymezuje zákon v § 40 odst. 1 ZOK jako tzv. test insolvence. Společnost dle něj nesmí vyplatit zisk (statutární orgán tedy o takové výplatě ani nesmí rozhodnout), pokud by si tím přivodila úpadek dle insolvenčního zákona. Požadavek reaguje na zkušenost, že bilanční hlediště, jež valnou hromadu omezuje při rozhodování o rozdělení zisku, dostatečně nevyovídá o hospodářské a finanční situaci společnosti. Z praxe jsou známy případy společností, které bilančně vytvořily zisk (nezřídka zásluhou účetních operací, jako např. přecenění v rámci přeměn, často účelově prováděných), jejich hospodářská a finanční situace v době rozdělení a výplaty však nebyla dobrá, jak potvrdil pozdější úpadek. V poměrech starého práva panovaly pochybnosti, zda

¹⁴ Viz závěry usnesení Nejvyššího soudu ze dne 5. dubna 2006 sp. zn. 5 Tdo 94/2006.

¹⁵ Viz k tomu například (pokud jde o působnost rozhodnout o svolání valné hromady) závěry rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 30. dubna 1997, sp. zn. 1 Odon 2/97, publikovaného v časopisu Právní rozhledy, č. 8/1997.

společnost může rozdělit a vyplatit zisk v situaci, kdy se na výplatu musí masivně zadlužit a tím ohrozit svou budoucí solventnost. V rozsudku ze dne 25. března 2010, sp. zn. 5 Afs 25/2009, který se týkal akciové společnosti OKD, v tom Nejvyšší správní soud neshledal problém. Primárně sice posuzoval otázku daňové uznatelnosti úroků z takového úvěru, argumentačně se však vyjádřil i k obecné přípustnosti samotného úvěru. Odborníky z oboru obchodního práva však tento závěr povětšinou zaskočil, když přinejmenším část z nich razila opačné stanovisko. Test insolvence, jež výslovně zakotvil zákon o obchodních korporacích, je do značné míry reakcí na toto rozhodnutí. Od 1. ledna 2014 musí tedy statutární orgán pečlivě zvažovat i hospodářský, resp. finanční dopad distribuce zisku, nejen hledisko bilanční. Shledá-li, že výplata podílu na zisku by společnost nadměru zatížila (třeba právě nutností masivního zadlužení) a tím ohrozila její budoucí solventnost (platební schopnost), nesmí podíly vyplatit, i kdyby na ně společníkům (akcionářům) či dalším osobám plynulo právo z platného usnesení valné hromady či přímo dikce společenské smlouvy (stanov) u pevného podílu. Ze smyslu a účelu testu insolvence je zřejmé, že jeho splnění je třeba posoudit nikoliv k době, kdy valná hromada zisk rozdělila, nýbrž k okamžiku, kdy má společnost podíly vyplatit, tedy k datu splatnosti práva na ně. Statutární orgán musí vzít v úvahu aktuální situaci, která ve společnosti panuje v době předpokládané výplaty.

S tím souvisí otázka, jaké právní důsledky nastanou, jestliže statutární orgán shledá, že výplata v testu propadla, a rozhodne o nevyplacení. Podporuji řešení, které nabízí dostupné prameny¹⁶ a dle kterého nesplnění testu insolvence a neschválení výplaty podílů na zisku z tohoto důvodu nezpůsobí zánik práva na takový podíl. Toto právo založila svým rozhodnutím valná hromada (případně – u pevných podílů – plyne přímo ze společenské smlouvy / stanov) a statutární orgán je svým rozhodnutím nemůže zrušit. Nesplnění testu insolvence pouze oddálí jeho splatnost. Stanoví-li § 40 odst. 1 ZOK, že společnost nesmí vyplatit zisk, pokud by si tím přivodila úpadek, znamená to, že společnost po dobu, kdy hrozí tento stav, není oprávněna a tím méně povinna plnit a společník (akcionář) či jiná osoba, které právo vzniklo, nemůže jeho plnění požadovat. Právo na výplatu tudíž nemůže být splatné. Jeho splatnost se posune na pozdější okamžik, až se situace zlepší a pravidlo výplatě přestane bránit. Společnost se tím pádem nedostane do prodlení a nevznikne jí povinnost platit z částky, kterou na výplatě dluží, úroky z prodlení. Oprávněná osoba se naopak nemusí obávat promlčení svého práva, když promlčecí lhůta (po)běží až od splatnosti, která dosud nenastala. Statutární orgán by měl situaci průběžně sledovat a, jakmile odpadne překážka nesplněného testu insolvence, která výplatě bránila,

k výplatě přikročit. Zlepšení přivodí novou splatnost práva a tím i prodlení společnosti. Kdyby se oprávněná osoba domnívala, že statutární orgán situaci posoudil příliš opatrně, může se obrátit na soud s žalobou o výplatu. Soud přezkoumá vážnost situace a žalobě buď vyhoví (konstatuje-li, že statutární orgán se v jejím posouzení zmýlil, anebo že se situace od té doby změnila), anebo ji zamítne jako předčasnou (dá-li statutárnímu orgánu za pravdu, tj. potvrdí-li, že splatnost dosud nenastala, právo tudíž věřiteli prozatím nelze přiznat).

Neprovedení či nesprávné vyhodnocení testu insolvence by mohlo členy statutárního orgánu, kteří rozhodli o vyplacení podílu na zisku v rozporu se zákazem stanoveným v § 40 odst. 1 ZOK, či pro takové rozhodnutí hlasovali, přijít dosti drah. Vedle odpovědnosti za škodu, kterou by tím společnosti způsobili, lze připomenout tíživé důsledky, jež zákon stanoví pro případ úpadku společnosti, shledá-li soud, že člen či bývalý člen statutárního orgánu věděl nebo měl a mohl vědět o hrozícím úpadku společnosti a v rozporu s péčí řádného hospodáře neučinil vše potřebné a rozumně předpokladatelné k jeho odvrácení. Takového člena může soud potrestat neomezeným ručením za veškeré dluhy společnosti (§ 68 odst. 1 ZOK). Je zřejmé, že předpoklady pro tento postup lze snadno naplnit právě porušením zákazu dle § 40 odst. 1 ZOK, tedy tím, že členové statutárního orgánu rozhodnou o vyplacení podílu na zisku, ač jim s péčí řádného hospodáře mělo být zřejmé, že výplatou si společnost přivodí úpadek.

Petr Čech

***JUDr. Petr Čech, LL.M., Ph.D.**, je odborným asistentem na katedře obchodního práva Právnické fakulty Univerzity Karlovy. Vedle toho působí jako counsel v advokátní kanceláři Glatzová & Co. Publikuje a přednáší o právní úpravě kapitálových společností a závazků podnikatele.*



¹⁶ Viz například Vrba, M.: Test úpadku při výplatě zisku v kapitálové společnosti, *Obchodněprávní revue*, 2/2014, str. 41 až 48.

Účetní a daňové souvislosti rozdělení zisku



Jana Skálová

Tento článek navazuje na předchozí text a jeho cílem je doplnit právní informace v něm obsažené o účetní souvislosti spojené s rozdělením zisku a o vzniklé daňové povinnosti.

Bilanční testy u akciové společnosti

Při rozhodování o výplatě podílu na zisku v akciové společnosti je nutno vyhodnocovat:

a) test rozdělitelného zisku.

Částka k rozdělení mezi akcionáře nesmí překročit výši hospodářského výsledku posledního skončeného účetního období zvýšenou o nerozdělený zisk z předchozích období a sníženou o ztráty z předchozích období a o příděly do rezervních a jiných fondů v souladu s tímto zákonem a stanovami.

b) bilanční test pro rozdělení jakékoliv složky vlastního kapitálu.

Společnost nesmí rozdělit zisk ani jiné vlastní zdroje mezi akcionáře, pokud se ke dni skončení posledního účetního období vlastní kapitál vyplývající z řádné účetní závěrky nebo vlastní kapitál po tomto rozdělení sníží pod výši upsaného základního kapitálu zvýšeného o fondy, které nelze podle zákona nebo stanov rozdělit mezi akcionáře (§ 350 odst. 1 zákona o obchodních korporacích, dále jen ZOK). Z hlediska účetnictví si tak musíme dát pozor zejména na položky vlastního kapitálu, které mohou vykazovat záporný zůstatek. Může jít o vykazované vlastní akcie, položky týkající se přecenění cenných papírů či derivátů do vlastního kapitálu nebo o jiný výsledek hospodaření.

Příklad: Vyhodnocení podmínek pro rozdělení zisku

Akciová společnost vykázala k 31. 12. 2018 níže uvedené zůstatky ve své rozvaze v pasivech. Akcionáři mají zájem na co nejvyšší výplatě podílu na zisku.

	Vlastní kapitál	550
A.I.	Základní kapitál	350
A.I.1.	Základní kapitál	500
A.I.2.	Vlastní podíly	-150
A.I.3.	Změny základního kapitálu	0
A.II.	Ážio a kapitálové fondy	110
A.II.1.	Ážio	0
A.II.2.	Kapitálové fondy	110
A.II.2.1.	Ostatní kapitálové fondy	200
A.II.2.2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	-90
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	-10
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	20
A.IV.2.	Jiný výsledek hospodaření minulých let	-30
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	100

Pokud bude záměrem rozdělovat zisk, musíme vyhodnotit podmínky dle ZOK:

1. Výše rozdělitelného zisku (§ 161 odst. 4 ZOK pro s.r.o., § 350 odst. 2 ZOK pro a.s.) se vypočte jako výše zisku běžného období minus neuhrazené ztráty minulých let.

$$100 - 10 = 90$$

2. Druhý bilanční test vlastního kapitálu (§ 350 odst. 1 ZOK).

Podle tohoto druhého testu nesmí po výplatě podílu na zisku nebo rozdělení jiné položky vlastního kapitálu klesnout výše vlastního kapitálu pod výši základního kapitálu.

$$550 - 500 = 50$$

Maximální výše rozdělitelného zisku je 50.

Druhý bilanční test zabrání této akciové společnosti i v tom, aby rozhodla na valné hromadě o rozdělení ostatních kapitálových fondů ve výši 200, které mohly v minulosti vzniknout např. dobrovolným příplatkem akcionářů.

Povinnost srazit srážkovou daň

Po schválení účetní závěrky přichází rozhodnutí o rozdělení zisku nebo vyrovnání ztráty. S rozdělením zisku souvisí výplata podílu na zisku, která podléhá srážkové dani, pro určitého příjemce však může být tento příjem od srážkové daně osvobozen. Základní ustanovení pro zdanění podílů na zisku tuzemských fyzických i právnických osob je zakotveno v § 36 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Sazba srážkové daně činí 15 %, a to z podílu na zisku z účasti na obchodní společnosti nebo v podílovém fondu, z plnění ze zisku svěřenského fondu nebo rodinné fundace; z podílu na zisku z účasti na společnosti s ručením omezeným, z účasti komanditisty na komanditní společnosti; z podílu na zisku tichého společníka nebo jiného poplatníka, než je člen obchodní korporace.

Osvobození od srážkové daně může využít mateřská společnost, pokud jí vyplácí podíly na zisku dceřiná společnost (§ 19 odst. 1 písm. ze zákona o daních z příjmů, dále jen ZDP).

Mateřskou společností je obchodní korporace, je-li tuzemským poplatníkem a má některou z forem uvedených v předpisech Evropské unie¹. Dále může být mateřskou společností družstvo, svěřenský fond, rodinná fundace, obec, svazek obcí nebo společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než Česká republika. Pro všechny

¹ Ve Směrnici Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (přepřacované znění) jsou v příloze uvedeny společnosti podle českého práva nazvané „akciová společnost“, „společnost s ručením omezeným“.

uvedené subjekty platí, že v jejich (obchodním) majetku musí být nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě držen minimálně 10% podíl na základním kapitálu dceřiné obchodní korporace.

Při výplatě podílu na zisku fyzickým osobám anebo právnickým osobám nespňujícím podmínky pro osvobození vzniká plátcům povinnost odvést srážkovou daň. Pro odvod srážkové daně je stěžejní datum povinnosti srazit daň. Povinnost srazit daň vzniká při výplatě podílu na zisku, nejpozději však do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byla schválena účetní závěrka, a bylo rozhodnuto o rozdělení zisku (§ 38d odst. 2 ZDP).

Srážka daně prakticky znamená, že plátce daně sníží dluh vůči příjemci podílu na zisku a zaúčtuje dluh vůči správci daně. Samotnou daň pak musí správci daně uhradit do konce měsíce následujícího po srážce daně.

V případě výplaty podílu poplatníkům ze zahraničí je dále potřeba nahlásit srážku správci daně v tiskovém formuláři *Hlášení plátce daně o dani z příjmů vybírané srážkou*. Za neprovedenou srážku a s tím spojený odvod daně finanční úřad vyměří plátcům penále, úroky z prodlení nebo i pokutu za opožděné tvrzení daně v případě povinnosti podat hlášení.

Pokud statutární orgán vyhodnotí test insolvence k datu splatnosti podílu na zisku, jehož vyplacení schválila valná hromada, a dospěje k názoru, že výplatou by přivodil korporaci úpadek, pak se nepoužijí uvedené lhůty pro odvod srážkové daně. Speciální ustanovení uvedené v § 38d odst. 2 ZDP říká, že „u příjmů z podílu na zisku, jejichž vyplacení bylo statutárním orgánem odmítnuto, je plátce daně povinen srazit daň při jejich výplatě“.

Příklad: Zaúčtování rozhodnutí valné hromady a sražení srážkové daně

Navážeme na údaje z předchozího příkladu a budeme pokračovat k rozhodnutí valné hromady. V příkladu tedy budou použita velmi zjednodušená čísla. Valná hromada přijala toto rozhodnutí:

1. Rozdělení zisku mezi akcionáře v částce 50.
2. Převod zbylého zisku do nerozděleného zisku minulých let.
3. Převod jiného výsledku hospodaření ve výši 30 na nerozdělený zisk minulých let.

Před konáním valné hromady byly prodány všechny vlastní akcie, které byly vykázány v účetní závěrce. Schválená částka k výplatě podílu na zisku se tak rovná vyplácené částce, protože všechny akcie jsou

drženy akcionáři. Všichni akcionáři jsou tuzemskými fyzickými osobami, které nemají možnost využít osvobození od srážkové daně.

Pro zaúčtování všech uvedených účetních případů budou použita běžně přijímaná čísla účtů ze směrné účtové osnovy. Nově přidány budou jen tyto účty:

425 – *Jiný výsledek hospodaření minulých let*

432 – *Rozhodnuto o zálohách na podíly na zisku*

Zaúčtování rozhodnutí valné hromady	Částka	MD	D
Počáteční zůstatek výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení	100		431
Počáteční zůstatek jiného výsledku hospodaření	30	425	
Počáteční zůstatek nerozděleného zisku minulých let	20		428
1. Rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku mezi akcionáře	50	431	364
2. Převod zbylého zisku do nerozděleného zisku minulých let	50	431	428
3. Převod jiného výsledku hospodaření na nerozdělený zisk	30	428	425
4. Sražení srážkové daně	7,5	364	342
5. Výplata čistého zisku akcionářům	42,5	364	221
6. Odvod srážkové daně finančnímu úřadu	7,5	342	221

Příklad: Termíny pro sražení a odvod daně

Vzhledem ke komplikovanému postupu při určení rozhodujících okamžiků, od nichž se počítají lhůty pro splnění povinností v souvislosti se srážkovou daní, uvádíme názorný příklad, ve kterém rozebereme tři varianty. Všechny začínají rozhodnutím o výplatě podílu na zisku na valné hromadě konané dne 15. dubna 2019, liší se však termín výplaty podílu na zisku. Podle této splatnosti se v prvních dvou případech stanovuje okamžik povinnosti srazit srážkovou daň.

Varianty:

- 1) Rozhodnutí o výplatě podílu na zisku bylo 15. dubna a výplata proběhla 20. dubna.
- 2) Rozhodnutí o výplatě podílu na zisku bylo 15. dubna a výplata proběhla 20. května.
- 3) Rozhodnutí o výplatě podílu na zisku bylo 15. dubna a výplata proběhla 20. října.

Zálohy na podíly na zisku

Ve druhé polovině kalendářního roku mohou statutární orgány společnosti využít možnosti vyplatit zálohy na podíly na zisku. Podmínky pro výplatu jsou shodné jako pro výplatu podílu na zisku. Tedy vyplácená záloha nesmí převýšit výši hospodářského výsledku

Varianta	Datum rozhodnutí valné hromady o výplatě podílu na zisku	Splatnost = datum výplaty podílu na zisku	Datum povinnosti srazit srážkovou daň	Datum povinnosti odvést daň finančnímu úřadu
1	15. 4. 2019	20. 4. 2019	20. 4. 2019	31. 5. 2019
2	15. 4. 2019	20. 5. 2019	20. 5. 2019	30. 6. 2019
3	15. 4. 2019	20. 10. 2019	31. 7. 2019	31. 8. 2019

vykazaného v mezitímní účetní závěrce, zvýšeného o nerozdělené zisky minulých let, případně snížené o neuhrazenou ztrátu minulých let. Disponibilní částku zvyšují i fondy ze zisku, které může společnost použít k výplatě akcionářům.

Příklad: Výplata zálohy na podíly na zisku a následné zúčtování zálohy

Společnost s ručením omezeným sestavila mezitímní účetní závěrku k datu 31. srpna 2018, ve které vykázala:

Výsledek hospodaření běžného účetního období	800
Nerozdělený zisk minulých let	200
Maximální částka k vyplacení	1 000

Jednatel předpokládá, že hospodářský výsledek za běžné období dosáhne částky vyšší, než je vykázána, a proto rozhodl o výplatě zálohy na podíly na zisku ve výši 1 000. Okamžikem vzniku účetního případu, tedy vzniku závazku vůči společníkům, je právě den rozhodnutí statutárního orgánu. Následuje pak povinnost srazit srážkovou daň, a to k okamžiku výplaty. Předpokládejme, že společníky jsou tuzemské fyzické osoby, bude tedy vybrána srážková daň ve výši 15 %.

	Popis účetní operace u společnosti v roce 2018	Částka	MD	D
1.	Rozhodnutí o výplatě zálohy na zisk	1 000	432	364
2.	Sražení srážkové daně ve výši 15 %	150	364	342
3.	Výplata společníkům	850	364	221
4.	Odvod srážkové daně finančnímu úřadu	150	342	221

K datu 31. prosince 2018 byla sestavena řádná účetní závěrka, hospodářský výsledek za celé účetní období po zdanění činí částku 1 200. Vykázání v rozvaze bude vypadat následujícím způsobem:

A.IV.	Nerozdělený zisk minulých let	200
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	1 200
A.VI.	Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku	- 1 000

V dubnu 2019 se konala valná hromada, která rozhodla vyplatit celý vytvořený zisk společníkům. Společníci jsou fyzické osoby. Záloha byla vyplacena ve výši 1 000, zbývá tedy vyplatit 200.

	Popis účetní operace u společnosti v roce 2019	Částka	MD	D
	Počáteční zůstatek výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení	1 200		431
	Počáteční zůstatek vyplacených záloh na podíly na zisku	1 000	432	
1.	Rozhodnutí valné hromady o podílu na zisku společníkům v celkové výši	1 200	431	364
2.	Zúčtování vyplacené zálohy	1 000	364	432
3.	Srážková daň z příjmu společníků z doplatku podílu na zisku (zbývá vyplatit v hrubé výši 200)	30	364	342
4.	Výplata čistého doplatku podílu na zisku	170	364	221

Závěr

Příklady na rozdělení zisku či jiných položek vlastního kapitálu mohou být různé. Vždy je však nutno dodržet základní pravidlo, kterým je stanovení okamžiku uskutečnění účetního případu. Tím je v případě výplaty podílu na zisku vždy okamžik schválení rozdělení valnou hromadou. Od tohoto okamžiku se také začíná počítat lhůta pro sražení a odvod srážkové daně.

Článek je zpracován jako jeden z výstupů projektu institucionální podpory IP100040 na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

Jana Skálová
Václav Černý

Ing. Jana Skálová, Ph.D., je auditorka, daňová poradkyně, partner společnosti TPA, dále působí na VŠE v Praze, na katedře finančního účetnictví a auditingu. Od roku 2003 je členkou Prezidia Komory daňových poradců ČR (KDP ČR), je autorkou či spoluautorkou několika knih se zaměřením na vazbu účetnictví a daně z příjmů do obchodního práva. Odborné veřejnosti je známa svou přednáškovou činností na téma účetnictví a daní, a to zejména pro Komoru auditorů ČR a KDP ČR. Přednáší i pro Finanční správu.

Ing. Václav Černý, Ph.D., je auditorem – OSVČ od roku 1996 se specializací zejména na audit nevýdělečných organizací, částečně také s.r.o. Je odborným asistentem na katedře finančního účetnictví a auditingu Vysoké školy ekonomické v Praze. V roce 2003 získal titul Ph.D., je autorem a spoluautorem několika publikací, účastnil se výzkumných projektů.



K obchodnímu právu mohu doporučit přečíst si *Obchod na korze* a *Smrt obchodního cestujícího*.

Kresba: Ivan Svoboda

Několik poznámek k připravované novele zákona o obchodních korporacích



Jan Šafránek

Již v polovině června 2018 byl poslancům Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky rozeslán vládní návrh novely zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále v textu jen novela). V současné době je novela projednávána v prvním čtení. Text novely je v podobě, ze které jsem při psaní tohoto článku vycházel, obsažen ve sněmovním tisku č. 207/0, který je přístupný na internetových stránkách www.psp.cz. Předpokládaný termín nabytí účinnosti novely je 1. ledna 2020.

Novela je velmi obsáhlá, a proto se v následujícím textu věnuji jen vybraným tématům, která mě při čtení a studiu novely nejvíce zaujala. Bude velmi zajímavé sledovat, zda a případně v jaké podobě bude novela schválena.

Splácení vkladů do základního kapitálu u společnosti s ručením omezeným

Dle aktuální právní úpravy je možné splácet peněžité vklady do základního kapitálu společnosti s ručením omezeným (ať už při jejím založení nebo při zvyšování základního kapitálu) pouze a jedině na zvláštní účet u banky, který za tím účelem zřizuje správce vkladu. Tyto peněžní prostředky jsou na bankovním účtu vázány v zásadě až do doby, kdy společnost s ručením omezeným vznikne, případně kdy je zapsáno zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku.

Dle novely je možné splácet peněžité vklady, a to do výše souhrnu všech vkladů nepřekračující 20 000 Kč, i jiným způsobem. Tento způsob novela dále nespécifikuje. Lze si tedy představit, že by peněžité vklady mohly být v takovém případě např. spláceny přímo správci vkladu nebo notáři, který bude společnost s ručením omezeným zakládat, případně jí i zapisovat do obchodního rejstříku.

V dnešní době není nezvyklé, že celková výše základního kapitálu nepřekračuje 20 000 Kč, proto lze tuto změnu vítat jako další drobnou administrativní úlevu při zakládání společnosti s ručením omezeným, případně při jejím fungování.

Výplata podílu na zisku (a na jiných vlastních zdrojích) a záloh na výplatu podílu na zisku

V novele je jako reakce na dřívější (dnes již překonanou) judikaturu Nejvyššího soudu ČR výslovně uvedeno, že zisk zjištěný na základě řádné nebo mimořádné účetní závěrky je možné vyplácet až do konce účetního období následujícího po účetním období, za něž byla účetní závěrka sestavena.

Do roviny obecné právní úpravy pro všechny druhy obchodních korporací se díky novele dostávají omezení pro výplatu podílu na zisku, konkrétně výpočet maximální částky určené k rozdělení, který dosud obsahovala jen právní úprava výplaty podílu na zisku u společnosti s ručením omezeným a u akciové společnosti.

Zálohy na výplatu podílu na zisku by mělo být po novele možné vyplácet pouze omezeně, a to do výše poloviny průměru výsledků hospodaření dosažených v posledních třech účetních obdobích.

Obecně lze právní úpravu výplaty podílu na zisku (a na jiných vlastních zdrojích) a záloh na výplatu podílu na zisku obsaženou v novele hodnotit jako snahu zákonodárce o odstranění dosavadních nejasností a zároveň jako snahu o větší přehlednost a systematickosti této právní úpravy.

Právnícká osoba jako člen voleného orgánu kapitálové společnosti nebo družstva

Pokud je členem voleného orgánu kapitálové společnosti nebo družstva právnícká osoba, bude napříště třeba, aby tato právnícká osoba zmocnila bez zbytečného odkladu po svém zvolení jedinou fyzickou osobu, aby ji při výkonu funkce člena voleného orgánu zastupovala. Takto může být zmocněna pouze fyzická osoba, která bude splňovat zákonné předpoklady pro výkon funkce člena orgánu kapitálové společnosti nebo družstva.

Novela dále stanovuje, že bez současného zápisu zmocněného zástupce právnícké osoby zvolené za člena orgánu do obchodního rejstříku nebude možné do obchodního rejstříku zapsat ani samotnou právníckou osobu jako člena voleného orgánu kapitálové společnosti nebo družstva.

Pokud právnícká osoba zvolená za člena orgánu kapitálové společnosti nebo družstva zmocní svého zástupce a nezapiše ho do obchodního rejstříku ani do tří měsíců ode dne, kdy jí funkce vznikla, její funkce člena orgánu bez dalšího ze zákona zanikne. Podobně zanikne její funkce v případě, kdy zmocněnému zástupci právnícké osoby zanikne zmocnění a právnícká osoba do tří měsíců ode dne zániku zmocnění předešlého zástupce nezapiše do obchodního rejstříku nového zástupce.

Novela stanovuje přísnější pravidla pro výkon funkce člena voleného orgánu kapitálových společností a družstev než obecná úprava obsažená v občanském zákoníku. Jak vyplývá z důvodové zprávy, hlavním motivem navrhované změny je zvýšení transparentnosti organizační struktury kapitálových společností a družstev. Zároveň se zákonodárce snaží docílit toho, aby se zejména v případě kolektivních orgánů kapitálových společností a družstev neúměrně nezvětšoval počet osob, který takový orgán tvoří, nemluvě o tom, jak

výslovně uvádí důvodová zpráva, „že by snadno mohla každá z těchto osob projevovat odlišnou vůli“.

Odstoupení z funkce člena orgánu obchodní korporace

Novela se snaží reagovat na mnoho výkladových nejasností při aplikaci platné právní úpravy odstoupení z funkce, zejména stanovuje novou délku lhůt, ve kterých nejpozději dochází k zániku funkce člena orgánu na základě odstoupení z funkce.

Rád bych se v této souvislosti blíže věnoval skutečnosti, že novela již vůbec nepracuje se zásadou, že člen orgánu obchodní korporace nesmí odstoupit z funkce v době, která je pro obchodní korporaci nevhodná. To nepovažuji za příliš šťastné. I když chápu, že problémy s výkladem tohoto ustanovení jsou značné a za současné platné právní úpravy není vůbec zřejmé, jaké právní následky jsou spojené s porušením tohoto imperativu,

vypuštění této zásady může vést k tomu, že členové orgánů budou opouštět „potápějící se loď“ ve snaze neřešit problémy, které sami velmi často způsobili. Stávající právní úprava není rozhodně dokonalá, spíše bych ale uvítal její rozpracování a upřesnění než její vypuštění.

Účinnost smlouvy o výkonu funkce člena orgánu kapitálových společností

Smlouvu o výkonu funkce schvaluje u kapitálových společností vždy nejvyšší orgán společnosti. Novela nově výslovně uvádí, že její neschválení bude mít za následek její neúčinnost. Dosud se dovozovalo, že právním následkem neschválení smlouvy o výkonu funkce nejvyšším orgánem společnosti je její relativní neplatnost.

Novela zároveň nově umožňuje, aby valná hromada schválila smlouvu o výkonu funkce se zpětnou účinností, a to buď ke dni uzavření smlouvy o výkonu funkce, nebo ke dni vzniku funkce člena orgánu. Novela se

Hugo a Sally se baví o snížení hodnoty dlouhodobého majetku

3. Změna doby použitelnosti



Ahoj Sally. Testoval jsem ocenění dlouhodobého hmotného majetku – strojního vybavení, zejména jsem se zaměřil na dobu použitelnosti.

Bezva. Tak povídej.



Tak první problém byla životnost strojního vybavení. Dal jsem si s tím práci a účetní směrnici o odpisování jsem projednal s výrobním ředitelem. Je ve firmě poměrně dlouho a z vlastní zkušenosti ví, kdy musí ty mašiny vyměnit. Mají přísné pokuty za nesplnění dodávek, tak si na to dávají pozor. Všechno bylo v pořádku, účetní doby odpisování odpovídají ekonomické životnosti.

Takže hotovo?

Ale ne. Byl jsem za ředitelem prodeje, abych pochopil, jaká rizika ještě mohou hrozit. Narazili jsme na skutečnost, že za dva roky budou muset výrobu některých produktů ukončit pro nedostatečnou poptávku. Toto ukončení výroby se týká právě několika strojů, jejichž zbytková životnost je více než dva roky.

Aha. Takže změna doby použitelnosti? Co na to finanční ředitel?

Finanční ředitel přepracoval u vybraných strojů odpisový plán tak, aby ke dni ukončení výroby byla jejich zůstatková cena nulová. Tento odpisový plán předal do účtárny a odpisy v auditované účetní závěrce byly opraveny. To jsem již zkontroloval.

To zní rozumně. Ještě bychom měli popřemýšlet, co uvedeme do přílohy, ale jinak tě Hugo chválím.

tímto způsobem očividně snaží ulehčit kapitálovým společnostem jejich fungování, a to zejména s ohledem na sankci bezúplatnosti výkonu funkce člena orgánu v případě, že smlouva o výkonu funkce nebyla uzavřena v souladu se zákonem. Koncepce zpětné účinnosti smlouvy o výkonu funkce je však velmi nešťastná, a to i s ohledem na provázanost smlouvy o výkonu funkce a odměn vyplácených členům orgánů s účetnictvím obchodních korporací.

Převoditelnost podílu společníka ve veřejné obchodní společnosti

Oproti dosavadní platné právní úpravě zavádí novela převoditelnost podílu společníka veřejné obchodní společnosti, a to se souhlasem všech společníků a na základě písemné smlouvy o převodu podílu s úředně ověřenými podpisy. Vůči společnosti bude převod podílu účinný okamžikem, kdy bude společnosti doručena účinná smlouva o převodu podílu.

Dle platné právní úpravy je převod podílu na veřejné obchodní společnosti zakázán a ke změně v osobě společníka je třeba, aby všichni společníci rozhodli o změně společenské smlouvy.

Tuto změnu lze jednoznačně přivítat, a to zejména jako administrativní ulehčení pro fungování veřejných obchodních společností.

Zákaz konkurence ve společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti

Dosud platí, že právní úprava zákazu konkurence u kapitálových společností je značně rigidní. I když společenská smlouva nebo stanovy mohou již dnes stanovit pro členy volených orgánů další omezení nad rámec zákonného rozsahu zákazu konkurence, jiné odchylky možné nejsou.

Novela přichází s koncepcí maximální smluvní volnosti zákazu konkurence, kdy společenská smlouva nebo stanovy budou moci upravit zákaz konkurence zcela libovolně. Samozřejmě i za právní úpravy předpokládané novelou platí i nadále povinnost statutárního orgánu nebo jeho členů jednat s péčí řádného hospodáře a i nadále platí pravidla o střetu zájmů.

Rozhodování per rollam ve společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti

Pokud zákon vyžaduje, aby rozhodnutí valné hromady společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti bylo osvědčeno veřejnou listinou, novela požaduje, aby návrh příslušného rozhodnutí per rollam měl také formu veřejné listiny. Při procesu přijímání rozhodnutí per rollam pak postačí, když bude společníkům či akcionářům zaslána kopie návrhu rozhodnutí ve formě veřejné listiny, rozuměj notářského zápisu. Výsledek takového rozhodování per rollam bude muset být, stejně jako dosud, osvědčen opět veřejnou listinou.

Novela v souvislosti s požadavkem návrhu rozhodnutí per rollam ve formě veřejné listiny zakotvuje do notářského řádu i nový druh notářského zápisu

ověřujícího rozhodnutí orgánu právnické osoby mimo zasedání orgánu.

Zpráva představenstva akciové společnosti o podnikatelské činnosti a stavu jejího majetku vs. výroční zpráva

V současné době je mnoho akciových společností v situaci, kdy vedle zprávy o podnikatelské činnosti a stavu jejího majetku, jejíž vyhotovení ukládá zákon o obchodních korporacích, vypracovávají v souladu se zákonem o účetnictví rovněž výroční zprávu. Dle novely by akciovým společnostem vypracovávajícím výroční zprávu odpadla povinnost vypracovávat zprávu o podnikatelské činnosti a stavu jejího majetku.

Monistický systém vnitřní správy akciové společnosti

Navrhované změny v právní úpravě monistického systému vnitřní správy akciové společnosti reagují na nedostatky stávající právní úpravy monistického systému, která způsobuje značné problémy při její aplikaci. Problémy spojované s dosavadní právní úpravou monistického systému plynou zejména ze skutečnosti, že právní úprava monistického systému není přísně monistická, tedy že nevychází z koncepce existence jednoho orgánu, správní rady, kombinujícího výkonnou a kontrolní funkci, ale že zakotvuje i existenci statutárního ředitele, kterému zároveň přiznává postavení statutárního orgánu. Statutární ředitel navíc může být jen jeden, což opět znesnadňuje akciovým společnostem využívajícím monistický systém aplikaci praxí tolik žádaného pravidla „čtyř očí“.

Novela přichází s koncepcí přísně monistického systému, kdy již nadále nepočítá s existencí funkce statutárního ředitele, ale jen s existencí správní rady. Správní rada by měla mít tři členy, pokud stanovy neurčí vyšší počet členů správní rady. Pouze u akciových společností s jediným akcionářem by mohla mít správní rada méně než tři členy.

Zveřejňování účetních závěrek obchodních korporací

Současně s novelou má dojít i ke změně zákona o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů, a to mj. v souvislosti s neplněním povinností obchodní korporace zakládat do sbírky listin obchodního rejstříku řádné nebo mimořádné účetní závěrky. Rejstříkové soudy budou mít možnost ukládat za neplnění této povinnosti pořádkové pokuty a při opakovaném porušování této povinnosti rozhodnout i bez návrhu o zrušení společnosti s likvidací. Tuto možnost dává zákon rejstříkovým soudům v případě, že obchodní korporace i přes výzvu a v dodatečné lhůtě jednoho měsíce nezaloží do sbírky listin řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku za nejméně dvě po sobě jdoucí účetní období.

Pokud bude obchodní korporace neaktivní a nepůjde jí ani doručovat výzvy do vlastních rukou, bude

moci rejstříkový soud zahájit řízení o jejím zrušení bez dalšího.

Jan Šafránek

Jan Šafránek je absolventem Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze, svou advokátní praxi vykonává od roku 2006. Po zkušenostech v jedné mezinárodní a v jedné z největších českých poradenských společnostech, kde se věnoval právu obchodních společností, M&A, přeměnám obchodních společností a konkurnovému právu, nastoupil v roce 2009 do advokátní kanceláře bnt, v roce 2011 byl jmenován jejím

partnerem. V posledních čtyřech letech úspěšně poskytuje poradenství také privátním klientům, a to zejména v otázkách souvisejících s jejich podnikatelskými nebo investičními aktivitami. Je mj. spoluautorem publikace *Fúze – právo, účetnictví a daně z roku 2012* (Linde Praha) a publikace *Nová společnost s ručením omezeným z roku 2014* (GRADA Publishing). Pravidelně přednáší o přeměnách obchodních společností a o právu obchodních společností, působí jako lektor řady vzdělávacích či oborových institucí (VOX, DTIHK) a komentuje nejruznější aktuální právní témata, spory či významné transakce v médiích.

Rozhovor s Markétou Pravdovou, advokátkou a partnerkou ve společnosti bnt attorneys-at-law s.r.o.

Souběh funkce jednatele a pracovněprávního vztahu

V průběhu minulého roku se mezi odbornou veřejností opět rozhořela debata o přípustnosti tzv. souběhů funkcí, a to v důsledku nálezu Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 669/17. Můžete krátce uvést, v čem spočívá problematika souběhů z právního hlediska?

Za tzv. souběh funkcí je považována situace, kdy člen statutárního orgánu společnosti (např. jednatel nebo člen představenstva) má se společností uzavřenu pracovní smlouvu, a to buď vedle smlouvy o výkonu funkce, anebo jako jedinou smlouvu se společností. Sporná byla otázka, zda člen statutárního orgánu společnosti může mít se společností kromě vztahu, jehož předmětem je výkon jeho funkce (tzv. obchodněprávní vztah), i pracovněprávní vztah.

Dlouhodobě je za přípustný souběh považována situace, kdy člen statutárního orgánu má se společností uzavřenu pracovní smlouvu, jejímž předmětem je činnost, která se nepřekrývá s tzv. obchodním vedením (např. v tomto ohledu by mohlo být přípustné, aby jednatelka společnosti současně měla se společností uzavřenu pracovní smlouvu na pozici účetní). Někdy může být poměrně obtížné určit, jaká činnost ještě spadá a jaká již nespadá do obchodního vedení. Nejvyšší soud ČR se touto otázkou několikrát zabýval a došel k závěru, že obchodním vedením je zejména organizování a řízení činnosti společnosti, nikoli věcně vymezená organizační a řídicí činnost vykonávaná za podřízenosti jejímu generálnímu řediteli (v konkrétních případech pak byla činnost obchodního ředitele či výrobně technického náměstka generálního ředitele posouzena tak, že nespadá pod pojem obchodní vedení).



Mgr. Ing. Markéta Pravdová, advokátka, daňová poradkyně, absolvovala v roce 1998 studia na Právnické fakultě Univerzity Karlovy a současně vystudovala Vysokou školu ekonomickou v Praze, fakultu mezinárodních vztahů. Během studia pracovala jako redaktorka časopisu „Daně a právo v praxi“. Po studiu pracovala v daňovém oddělení německé poradenské firmy v Praze, kde měla na starosti zejména otázky leasingu a to nejen právně, ale i daňově. Je zakládající partnerkou advokátní kanceláře bnt attorneys-at-law s.r.o., kde se zaměřuje na oblast obchodního, pracovního a finančního práva. Aktivně se věnuje též přednáškové činnosti.

Spory se dlouhodobě vedly o to, zda je možné v pracovněprávním vztahu (např. na základě uzavřené pracovní smlouvy) vykonávat činnost, která spadá pod tzv. obchodní vedení, jako výlučnou působnost statutárního orgánu. Poměrně velké překvapení vzbudily nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 190/15 a III. ÚS 669/17, které odmítly dosavadní argumentaci Nejvyššího soudu, který dlouhodobě zastával názor, že vykonávat funkci statutárního orgánu (jehož hlavním úkolem je obchodní vedení) lze výlučně na základě smlouvy o výkonu funkce (nikoli na základě pracovní smlouvy), neboť se nejedná o závislou činnost ve smyslu zákoníku práce a ani vznik a zánik funkce

nejsou upraveny pracovněprávními předpisy. Naopak, dle uvedených nálezů Ústavního soudu nic nebrání tomu, aby smluvní strany smlouvu o výkonu funkce nepodřídily zákoníku práce. V tomto případě sice nedojde ke vzniku pracovněprávního vztahu, nicméně ze zákoníku práce se použije jen to, co nebude v rozporu s kogentními ustanoveními občanského zákoníku a zákona o obchodních korporacích. Nově není vyloučeno ani to, aby vedle smlouvy o výkonu funkce byla uzavřena pracovní smlouva, která však nezaloží pracovněprávní vztah, ale bude se vykládat jako dodatek ke smlouvě o výkonu funkce.

Setkáváte se v praxi často se souběhy? Jaká jsou Vaše doporučení pro praxi s ohledem citované nálezy Ústavního soudu?

V minulosti jsme se se souběhy setkávali poměrně často. Důvodem byla snaha členů statutárních orgánů „pojistit“ si vztah se společností do budoucna, až dojde k jejich odvolání z funkce. Od účinnosti nového občanského práva a zákona o obchodních korporacích jednoznačně našim klientům doporučujeme, aby členové statutárních orgánů měli uzavřenu pouze smlouvu o výkonu funkce předpokládanou zákonem o obchodních korporacích a do ní případně zapracovali jednotlivé benefity či instituty, které jsou upravené zákoníkem práce, jako např. odstupné, zákaz konkurence po ukončení výkonu funkce atp. (za předpokladu, že nejsou v rozporu s kogentními ustanoveními občanského zákoníku a zákona o obchodních korporacích). Toto doporučení platí i nadále, a to i pro případ, že by výkon funkce měl být bezplatný.

Já osobně se domnívám, že závěry Ústavního soudu nejsou v praxi moc aplikovatelné. Pokud bychom podřídili smlouvu o výkonu funkce (např. jednatele) jako celek zákoníku práce, pak tato situace přinese velké množství výkladových problémů. U každého jednotlivého institutu zákoníku práce budeme muset posuzovat, zda se na daný případ může použít či nikoli, protože je či není v rozporu s kogentními ustanoveními občanského zákoníku a zákona o obchodních korporacích, a nikdo nebude stoprocentně vědět, jaký je přesný obsah smlouvy (tj. vzájemných práv a povinností společnosti a člena orgánu). Např. úprava pracovní doby, přestávky v práci, odpočinku mezi směnami a dovolené se na člena orgánu může aplikovat jen, pokud se nedostane do konfliktu s povinností vykonávat svoji funkci s péčí řádného hospodáře; ze zákoníku práce nebude možno použít instituty, které by upravovaly vznik a zánik funkce, zákaz výpovědi, odpovědnost atp.

Vidíte přesto něco pozitivního na uvedených nálezech Ústavního soudu?

Odhlédnu-li od praktické použitelnosti závěrů Ústavního soudu, pokud se týká podřídění smlouvy o výkonu funkce režimu zákoníku práce, považuji za velmi důležitý závěr Ústavního soudu, že pokud

obecné soudy chtějí dovozovat zákaz soukromoprávního jednání, který není výslovně stanoven zákony (zde souběh pracovního poměru a funkce statutárního orgánu obchodní společnosti), musí mít pro to velmi přesvědčivé argumenty, jinak je to v rozporu se základním ústavním principem, že každý může činit to, co není zákonem zakázáno, a dále v rozporu se zásadou „pacta sunt servanda“.

V důsledku uvedených nálezů Ústavního soudu mohou dotčení členové orgánů předpokládat, že jejich případná pracovní smlouva uzavřená se společností nebude posouzena jako absolutně neplatná, ale překvalifikována na „smlouvu o výkonu funkce“. Záleží samozřejmě vždy na konkrétních okolnostech daného případu.

Jak očekáváte, že se bude problematika souběhu výkonu funkce dále vyvíjet?

Před Vánoci vzbudil pozornost tzv. daňový balíček, kdy v rámci novely zákona o DPH mělo dojít k tomu, že by odměna člena orgánu podléhala DPH, neboť by výkon funkce naplnil znaky tzv. ekonomické činnosti. Naštěstí to vypadá, že v důsledku pozměňovacích návrhů i nadále nebude odměna člena orgánu za výkon funkce podléhat DPH. Nicméně pokud by k tomu v budoucnu došlo, domnívám se, že dojde k nárůstu tzv. nepravých souběhů, kdy členové orgánů budou chtít mít se společností uzavřenou pracovní smlouvu na činnost, která není předmětem obchodního vedení, a hlavní odměna bude vyplácena za činnost dle pracovní smlouvy.

Zmínila jste bezplatný výkon funkce? Je vůbec možný?

Na rozdíl od již zrušeného obchodního zákoníku zákon o obchodních korporacích vychází z principu, že pokud není odměna člena statutárního orgánu (např. jednatele) sjednána ve smlouvě o výkonu funkce při dodržení podmínek stanovených zákonem o obchodních korporacích či pokud není odměna členovi orgánu přiznána jiným způsobem předvídaným zákonem, pak je výkon funkce bezplatný. Bezúplatný výkon funkce je tedy možný a dle závěrů koordinačního výboru Generálního finančního ředitelství a Komory daňových poradců by neměl způsobovat ani daňové problémy. S bezplatným výkonem funkce se často setkáváme např. u společníků společnosti, kteří jsou současně členy některého z orgánů společnosti.

Je vůbec třeba v případě bezplatného výkonu funkce uzavírat písemnou smlouvu o výkonu funkce a schvalovat ji nejvyšším orgánem společnosti?

Uzavření písemné smlouvy o výkonu funkce lze jen doporučit i v těchto případech. Důvodů je několik. Především se často pod pojmem „bezplatný“ myslí výkon funkce bez pravidelné měsíční peněžitě odměny. Nicméně často jsou členům orgánů vypláceny cestovní náhrady, poskytované nepeněžitě odměny formou

stravenek, pojištění, užívání služebního vozu či telefonu atp. Veškerá tato plnění a podmínky jejich poskytování by přitom měly být primárně sjednány ve smlouvě o výkonu funkce. Je vhodné ve smlouvě o výkonu funkce upravit i další otázky nad rámec odměňování a „benefitů“, např. oznamovací povinnost člena orgánu v případě nemožnosti vykonávat funkci či v případě tzv. střetu zájmů. Navíc, pokud je uzavřena

smlouva o výkonu funkce, může člen orgánu následně po společnosti jen těžko vymáhat tzv. obvyklou odměnu, na kterou by mohl mít nárok v případě, že by k uzavření smlouvy o výkonu funkce nedošlo z důvodů na straně společnosti či z důvodů neschválení nejvyšším orgánem.

Rozhovor vedla Jana Skálová

recenze

Postavení jednatele – právní a daňový pohled

Společnosti s ručením omezeným patří mezi nejčastěji používané právní formy pro podnikání. Není tedy divu, že postavení jednatele jako výkonného orgánu této korporace vzbuzuje v odborné veřejnosti tolik pozornosti.

Tato publikace je vítanou pomůckou pro všechny dotčené osoby. Jejimi autorkami je pět žen působících jako advokátky a daňové poradkyně. Tento autorský kolektiv pečlivě a důkladně zpracoval právní problematiku tak, aby byla srozumitelná i neprávníkům profesím. K praktickým otázkám vyvolaným postavením jednatele jako statutárního orgánu najdeme v devíti kapitolách řešení, a to včetně navazujícího daňového řešení.

V úvodu se seznámíme s postavením jednatele, s předpoklady pro vznik funkce, se způsobem jednání za společnost. Pozornost je

věnována i možnosti vytvoření kolektivního orgánu jednatelů (sbor jednatelů). Podrobně rozebrána je smlouva o výkonu funkce a odměňování jednatelů. Pro auditory budou jistě užitečné kapitoly o účetních a daňových souvislostech vyplacených odměn jednatelům pro rezidenty i nerezidenty.

Není opomenut ani hojně diskutovaný souběh funkcí jednatele, tedy uzavření pracovní smlouvy a smlouvy o výkonu funkce. Poslední kapitola je věnována povinnosti jednatel s péčí řádného hospodáře. Kniha je doplněna vzorovou smlouvou o výkonu funkce.

Publikace je určena široké veřejnosti, zejména jednatelům společností s ručením omezeným, ale i jejich účetním, daňovým poradcům, auditorům. Dobře poslouží zájemcům o zkoušky na daňové poradce či auditora, případně studentům



vysokých škol, kteří se připravují na podnikání.

Jana Skálová

Fakulta financí a účetnictví,
Vysoká škola ekonomická v Praze

Název: Postavení jednatele – právní a daňový pohled

Autorky: Markéta Pravdová, Lenka Zachardová, Lola Laštovičková, Eva Dvořáková, Zuzana Ďuríková

Vydal: Grada Publishing, a.s., 2019

Počet stran: 144

ISBN 978-80-247-3150-6

lidé a firmy

Daňář roku

Ve čtvrtek 7. února byli v pražském hotelu International slavnostně vyhlášeni vítězové soutěže Daňář & daňová firma roku 2018. V soutěži pořádané Wolters Kluwer ČR jsou odměňováni ti nejlepší daňoví specialisté a osobnosti.

Vedle toho byly oceněny tři nejvstřícnější finanční úřady roku 2018 a nejžádanější zaměstnavatel v daních za rok 2018. Novinkou letošního, v pořadí již

9. ročníku bylo vyhlášení žebříčku největších poradenských firem roku 2018, jehož sestavení podpořila mezinárodní poradenská síť ETL Global. Této soutěže se kromě poradenských firem z tzv. velké čtyřky zúčastnily a poskytly potřebné údaje všechny poradenské firmy, které patří z hlediska obrátu v Česku k nejsilnějším.

Boj o titul Nejžádanějšího zaměstnavatele v daních vyhrála společnost TPA Tax, s. r. o., která obhájila

vítězství z předchozího roku (ale též z let 2013 a 2015). Daňovou osobností roku 2018 za státní sféru se stal Josef Baxa, předseda Nejvyššího správního soudu. Za komerční sféru získal titul Jiří Nesrovnal zastupující společnost N-Consult.

Titulem Daňář roku 2018 v oblasti daně z přidané hodnoty se může pyšnit Petr Vondraš ze společnosti Moore Stephens s. r. o. V oblasti správy daní se stala Daňářem roku Jana Jarešová z Generálního ředitelství cel a Hana Skalická (Advokátní kancelář Skalická) obdržela titul Daňář roku v oblasti mezinárodního zdanění.

Největšími daňovými nadějemi se stali Soňa Hanigovská ze společnosti Fučík & partneři, s. r. o., Tomáš Brokl působící v ECS tax services s. r. o. a Matěj Nešleha ze společnosti KODAP Jihlava.

Titul Nejžádanější lektor v daních byl udělen daňové poradkyni a lektorce Martě Štastné (Bohemian tax & accounting s. r. o.).

Kompletní výsledky včetně žebříčku největších poradenských firem jsou uvedeny na webové stránce <https://danar-roku.cz/> a v e-příloze časopisu Auditor.

-av-

Co najdete v e-příloze č. 2/2019

Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

Téma čísla – Právo obchodních korporací

- Obchodní korporace II: Oprávnění dozorčí rady akciové společnosti nahlížet do dokladů a záznamů společnosti
- Vyjasnění pozice členů orgánů obchodních společností z hlediska DPH
- Souběh funkcí a přípustnost podřízení tohoto vztahu zákoníku práce se netýká jen obchodních korporací a platí i po 1. 1. 2014, rozhodl nově Nejvyšší soud
- Lze právní vztah mezi obchodní korporací a členem jejího orgánu smluvně podřídit zákoníku práce (a pokud ano, jaké to má právní následky)?
- Může být zmocněnec či společník vlivnou osobou?

Z koordinačního výboru pro daně

- Technické zhodnocení na podjatém majetku a bezúplatný příjem (Jiří Nesrovnal)

Daně

- Daňář roku

Právo

- Trestný čin maření spravedlnosti a další novinky v oblasti trestního práva
- Přijetí zákona o zpracování osobních údajů se blíží ke zdárnému konci
- Za nezveřejnění skutečného vlastníka bude hrozit pokuta
- Důsledky poskytnutí plnění v návaznosti na smlouvu neuveřejněnou v registru smluv

-veL-



AUDITOR č. 2/2019

ročník XXVI

REDAKCE

Komora auditorů ČR
Opletalova 55, 110 00 Praha 1
tel.: 224 212 670, 221 602 289
e-mail: redakce@kacr.cz

REDAKTORKA

Ing. Lenka Zouharová, Ph.D.

REDAKČNÍ RADA

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., předseda
doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.
Jarmila Melichová
Ing. Jiří Mikyna
prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.
Ing. Jana Skálová, Ph.D.
Ing. Michal Štěpán
Ing. Petr Vácha

Pravidla pro zveřejňování článků jsou uvedena na webu KA ČR (www.kacr.cz/desatero). Články prochází recenzním řízením redakční rady.

VYDÁVÁ

Komora auditorů České republiky
tel.: 224 212 670, 224 222 178
IČ 70901473

Vydávání povoleno MK ČR 6934
ISSN 1210-9096

INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

Infomedia, spol. s r.o.
Otradovická 731/11, 142 00
Praha 4, tel.: 607 972 085
e-mail: infomedia@infomedia.cz

TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

Komora auditorů ČR
e-mail: kacr@kacr.cz

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

www.kacr.cz

© Komora auditorů ČR