

AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 9/2020



Téma: Přeměny obchodních společností

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
Ukázky ze spisu auditora – nový materiál na stránkách KA ČR.....	2
Informace ze zasedání volební komise	3
Návrh změn pro plnění KPV od roku 2020	4
Ke zrušení sněmu KA ČR	4

TÉMA ČÍSLA – Přeměny obchodních společností

Editorial	5
Jak se vyvíjely tuzemské fúze v posledních deseti letech? (Tereza Žihlová)	6
Využití metod manažerského účetnictví při rozdělení kapitálových korporací (Jaromír Sedmík).....	9
Uplatnění daňové ztráty vzniklé v zahraničí (Jana Skálová)	13
Zneužití práva v souvislosti s přeměnou kapitálové korporace (Tereza Sládková)	15
Rozhovor s prof. Janem Dědičem Jak dál s fúzemi v Evropské unii	23

NA POMOC AUDITORŮM

Hugo a Sally se baví o akceptaci zakázky	10, 11, 17, 20, 21, 24, 25
--	----------------------------

LIDÉ A FIRMY

Toto číslo vyšlo **4. 12. 2020**

Účetnictví a ověřování účetních jednotek veřejného sektoru není na komoře auditorů Popelkou



Vladimír Zelenka

Vážení kolegové, dovolte, abych vás téměř na sklonku roku v této poněkud bláznivé době seznámil s tím, čím jsme se posledních dvanáct měsíců zabývali ve výboru pro veřejný sektor a co plánujeme pro další rok. Přesto, že situace kvůli COVIDU-19 byla a stále ještě je nestandardní a výbor se sešel prezenčně snad jen čtyřikrát, práce bylo dost.

Především je třeba zmínit dva naše velké úkoly. První z nich byl završen právě přibližně před rokem. Šlo o metodickou pomůcku týkající se nestátních nevýdělečných organizací, na kterou část auditorské obce, která poskytuje auditorské služby právě v tomto sektoru, netrpělivě čekala. Předpokládám, že každý, kdo se v této oblasti pohybuje, tuto pomůcku četl, a doufám, že mu byla nápomocna. Na tomto místě bych rád poděkoval všem členům pracovní skupiny, která tento rozsáhlý materiál zpracovala.

V závěrečné fázi procesu tvorby je další stěžejní materiál. Jde o metodickou pomůcku týkající se přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí. Na této metodické pomůcce pracuje kolektiv odborníků na přezkoumání z členů výboru. Předpokládáme, že tento materiál bude k dispozici začátkem příštího roku. Věřím, že jeho výsledná podoba potěší ty z vás, kteří přezkoumání provádíte.

V uplynulých měsících se výbor zabýval připomínkami k vznikajícím či novelizovaným předpisům. S ohledem na problematiku veřejného sektoru bylo patrně nejvýznamnější mezirezortní připomínkové řízení k novele prováděcí

vyhlášky č. 410/2009 Sb. pro některé vybrané účetní jednotky. Co se týče návrhu věcného záměru zákona o účetnictví, členové výboru vyjádřili rozpaky nad tím, že předpokládaná nová podoba zákona dle tohoto záměru nevěnuje náležitou pozornost účetním jednotkám ve veřejném sektoru a specifickým požadavkům na účetnictví a účetní výkaznictví tohoto sektoru.

Jednání pracovní skupiny pro veřejný sektor Accountancy Europe, jichž se za komoru auditorů účastním, se letos ze zjevných důvodů konala pouze online formou. Na pořadu jednání převažovala problematika nových a připravovaných standardů IPSAS. Výbor pro veřejný sektor zpracoval odpovědi na otázky dotazníkového šetření týkajícího se fungování správy a řízení Rady IPSAS (IPSASB).

Na pořadu jednání byla samozřejmě ještě celá řada dalších úkolů, které zde nezmiňuji. V návrhu plánu na příští rok jsme si uložili další úkoly, z nichž některé zmiňuji. Rádi bychom navázali na dřívější jednání s ministerstvem financí ohledně zejména metodických aspektů přezkoumání hospodaření. V plánu máme koncipování a přípravu pomůcky pro provádění auditu účetních jednotek veřejného sektoru. Na jednání výboru budou pravidelně zařazovány diskuze k novým a připravovaným standardům IPSAS. Shrnuto, i nadále bychom rádi zůstali vaší odbornou oporou, pakliže jste angažováni v auditorských službách ve veřejném sektoru a v nestátních neziskových organizacích. Přejeme všem hodně zdraví a úspěchů v roce 2021.

Vladimír Zelenka

předseda Výboru pro veřejný sektor KA ČR



Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém on-line zasedání, které se uskutečnilo 2. listopadu 2020, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významnou částí jednání bylo řešení přetrvávající pandemické situace, která vyústila ve vyhlášení nouzového stavu a přijetí restriktivních opatření, které neumožňují konání sněmu.

Výkonný výbor schválil:

- zrušení sněmu KA ČR plánovaného na 19. listopad 2020,
- jmenování odvolací zkušební

komise k dílčí auditorské zkoušce Statistika.

Výkonný výbor dále projednal:

- informace z Výboru SME/SMP o dopadu koronaviru COVID-19 na malé a střední auditorské firmy,
- a schválil vypořádání připomínek k vnitřním předpisům předkládaným na sněm,
- personální záležitosti na úradě KA ČR,
- a schválil možnost přesunutí listopadových termínů dílčích auditorských zkoušek na prosinec 2020,
- a schválil aktualizovaný odhad

plnění rozpočtu roku 2020,

- a schválil navržený postup pro přípravu pravidel volby členů prezidia

a vzal na vědomí:

- informace z Výboru pro správu profese o slibu nových auditorů,
- plnění rozpočtu komory za období leden–říjen 2020,
- informace o uchazečích ve zkouškovém systému,
- zápisy ze zasedání prezidia, komisí a odborných výborů,
- legislativní monitoring.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Ukázky ze spisu auditora – nový materiál na stránkách KA ČR

V listopadu 2020 byly zveřejněny na webu KA ČR v části *Předpisy a metodika – Metodická podpora ukázky ze spisu auditora* (dále také ukázky). Tyto ukázky jsou materiálem, který reaguje na potřebu zejména menších auditorských společností a auditorů OSVČ setkávat se s příklady dobré praxe ohledně struktury a obsahu spisu auditora.

Prvním krokem KA ČR bylo školení spis auditora, ve kterém lektori ukazovali účastníkům části spisu, který odpovídal požadavkům ISA. Nyní zveřejněné ukázky jsou dalším krokem v tomto směru. Vznik ukázek inicioval viceprezident KAČR Jiří Pelák na základě diskuzí s auditory v regionech a vedení týmu odborníků z praxe, který ukázky připravuje, se ujala Martina Křížová Chrámecká z oddělení metodiky KA ČR. Ukázky vznikají pod dohledem výboru pro metodiku auditu a ve spolupráci s Dozorčí komisí KA ČR.

V první fázi byla zveřejněna ukázka dokumentace týkající se plánování auditu. V dalších fázích budou zveřejněny ukázky dokumentace k popisu procesů, testům kontrol, testům věcné správnosti a vyhodnocení auditu. O zveřejnění dalších ukázek bude KA ČR informovat na svých webových stránkách.

Cíl

Cílem tohoto materiálu je dát možnost auditorům, zejména OSVČ nebo auditorům z malých auditorských praxí, prostřednictvím ukázek (fotografií) nahlédnout do kvalitních spisů auditora (tj. spisů, které vyhovují požadavkům Mezinárodních auditorských standardů (ISA) kladených na dokumentaci) k jednotlivým

klíčovými oblastem auditu. Tyto ukázky by měly sloužit auditorům jako inspirace pro jejich vlastní dokumentaci. Ukázky ze spisu by měly napomoci k lepší orientaci v uplatňování požadavků ISA na způsob dokumentace profesního úsudku a prováděných auditních prací a tak k efektivnímu vedení auditorského spisu. Při rozhodování o vhodnosti použití dokumentačních postupů uvedených v ukázkách ze spisu musí auditor použít svůj vlastní odborný úsudek a zohlednit konkrétní okolnosti a podmínky prováděného auditu. Je povinností auditora, aby disponoval dostatečnou znalostí problematiky, svého klienta a aby aplikoval v dostatečné míře profesní úsudek při volbě vhodných auditních postupů a vyhodnocení zjištění.

Cílem není ukázat nebo vysvětlit postup auditu. Ukázky například nevysvětlují mechanismus stanovení velikosti vzorku, protože to je znalost auditora, která nesouvisí s dokumentací jako takovou. Ukázky také neposkytují jediné správné řešení dané situace, ale řešení, které na základě svých znalostí o klientovi, analýze a vyhodnocení rizik a svého profesního úsudku zvolil daný auditor. Vzhledem k aplikaci profesního úsudku by mohl jiný auditor zvolit jiné řešení, které by bylo stejně vhodné.

Základní informace k ukázkám ze spisu

Ukázky tvoří jeden úplný auditní spis k ověření účetní závěrky jednoho klientovi. Naopak jde o snímky dokumentace auditorské činnosti z různých spisů za audit roku 2019. Hlavním důvodem k tomuto přístupu byla snaha o zajištění dostatečné pestrosti

(různá odvětví, možnost vytvářet více variant dokumentace k jedné oblasti) a také možnost kdykoliv později doplňovat další ukázky anebo reagovat na změny v legislativě (například revidované ISA).

Ukázky ze spisu neobsahují skutečná data reálného klienta, jde vždy o smyšlenou neexistující společnost a jakákoliv podobnost s existujícími společnostmi je čistě náhodná.

Každá ukázka nebo propojený soubor ukázek (jako například dokumentace plánování) je uvedena stručným popisem situace, ve které se auditor nachází (například obor činnosti klienta, prováděcí materialita, identifikovaná související rizika, soupis a výsledky již provedených procedur).

Ukázky vycházejí z předpokladu, že se jedná o auditní zakázku v podobě povinného auditu účetní závěrky (ne konsolidované), která je vyhodnocena jako zakázka s nízkým rizikem, klient není subjektem veřejného zájmu ani finanční institucí a nejsou ve větší míře vyžadovány expertní znalosti.

Ukázky jsou zaměřeny na dokumentaci následujících oblastí:

- plánování u pokračující zakázky – soubor ukázek,
- specifické procedury pro prvoroční zakázku – soubor ukázek,
- dokumentace procesů včetně IT a dokumentace testů kontrol – jednotlivé ukázky,
- dokumentace různých testů věcné správnosti na vybraných položkách výkazů – jednotlivé ukázky,
- test účetních zápisů,
- vyhodnocení auditu – soubor ukázek.

Ukázky ze spisu, pokud není u dané ukázky uvedeno jinak, vychází z ISA platných pro audity účetního období končícího 31. prosince 2019. S výjimkou ISA 540 – *Audit účetní odhadů*, jsou ISA platné pro audity účetního období končícího 31. prosince 2020 beze změny oproti předchozím, proto jsou ukázky relevantní i pro audity roku 2020. Ukázka dokumentace dle ISA 540R bude doplněna a specificky označena.

Dokumentace v ukázkách v části plánování a finalizace auditu využívá formuláře prezentované v příručce pro provádění auditu na webových stránkách KA ČR v sekci Předpisy a metodika/Příručky.

Jak by měl auditor s ukázkami pracovat

Pro auditora by měly být dokumenty inspirací a nikoliv kontrolním seznamem. Auditor se tak může podívat, jak vypadá kvalitní dokumentace například u konfirmací pohledávek, fyzické účasti na inventuře nebo auditu ocenění zásob. Ukázky ale nejsou vyčerpávající a nepokrývají veškeré možné situace nebo auditní přístupy. Pokud auditor nerozumí zdokumentovanému postupu a jeho důvodům, pak by měl absolvovat školení zaměřené na auditní techniky v dané oblasti.

Je nezbytné si uvědomit, že navržené auditní postupy v jednotlivých ukázkách jsou odpovědí na danou specifickou situaci a nejsou a ani nemůžou být úplným výčtem možných a vhodných auditních procedur k dané oblasti. Pouhé převzetí ukázaného auditního postupu do auditu skutečné společnosti nemůže zaručit, že taková dokumentace obstojí při kontrole kvality, protože je vždy nezbytné zohlednit specifická vyhodnocená rizika a souvislosti s ostatními zjištěními v rámci auditu.

Závěrem

Doufáme, že vám tyto ukázky ve vaší praxi pomohou. Jakékoliv připomínky nebo návrhy na rozšíření tohoto materiálu uvítáme, zasílejte je s označením *pro metodiku* e-mailem na kacr@kacr.cz či datovou schránkou.

Martina Křížová Chrámecká,
oddělení metodiky KA ČR



Informace ze zasedání volební komise

Na zasedání volební komise dne 20. října 2020 její členové zkontrolovali návrhy na kandidáty přijaté od 8. září do 12. října a konstatovali, že oba návrhy byly doručeny v pořádku a neobsahovaly žádné chyby. Přehled všech kandidátů na členy volených orgánů komory byl zveřejněn na webových stránkách. Dále členové VK zkontrolovali volební lístky pro

plánovaný sněm. Také vzali na vědomí rezignaci jejího člena Bohumila Klapky a byli informováni o organizaci sněmu a voleb v souvislosti s aktuální situací.

Jarmila Čísařová
předsedkyně Volební komise
Komory auditorů ČR

Návrh změn pro plnění KPV od roku 2020

Výkonný výbor v souvislosti se zrušením sněmu v termínu 19. listopadu 2020 potvrdil, že již dříve oznámený návrh změn Vnitřního předpisu pro Kontinuální profesní vzdělávání (KPV) bude předložen nejbližšímu sněmu, **a to s navrženou zpětnou účinností na rok 2020.**

Kompletní návrh změn Vnitřní směrnice pro KPV je součástí Dokumentů pro jednání XXVII. sněmu auditorů o budoucím období Komory auditorů České republiky, str. 42 (změny jsou vyznačeny tučně).

Novinky v plnění KPV přehledně

1. Ustanovení platná (pouze) pro rok 2020:

- Stanovený rozsah KPV činí **20 hodin pro auditory** (§ 3 odst.1), **10 hodin pro asistenty auditora** (§ 6 odst.2).
- U on-line seminářů (webinářů) a e-learningových kurzů absolvovaných u odborných institucí (mimo komoru) se neuplatní pro zápočet do KPV omezení max. počtu pěti hodin (§ 3 odst. 3 písm. e). Pro zápočet e-learningového kurzu do KPV zůstává podmínka úspěšného splnění závěrečného testu a možnost absolvovat jednotlivý kurz pouze 1x v kalendářním roce.
- Pro e-learningové kurzy vytvořené a nabízené komorou zůstává pro zápočet do KPV také podmínka úspěšného splnění závěrečného testu a možnost absolvování jednotlivého kurzu pouze 1x v kalendářním roce.

2. Nová ustanovení, která mají platit již od roku 2020 a dále:

a) převod hodin do dalšího roku

V případě, že se v daném roce auditor účastní nebo prokáže více hodin KPV, než je stanovený rozsah, započítává se mu do příštího roku 100 % hodin přesahujících stanovený rozsah, maximálně však rozsah stanovený pro tento příští rok dle § 3, odst. 1 snížený o hodinový rozsah povinného vzdělávacího tématu (PVT) dle § 3, odst. 4., pokud bylo vyhlášeno.

b) Přehled účasti na KPV (dříve evidenční list KPV)

Přehled doručí auditor komoře prostřednictvím on-line formuláře na webových stránkách komory (www.kacr.cz).

Poznámka:

V návrhu najdete ještě změnu týkající se započtení interního vzdělávání u auditorských firem do účasti na KPV (§ 2 odst. 5 písm. e) – toto ustanovení bude v případě schválení sněmu platné až od roku 2021.

S konkrétními dotazy se můžete obracet přímo na organizátorky profesního vzdělávání auditorů přes e-mail: vzdelavani@kacr.cz.

Blanka Dvořáková

předsedkyně Výboru pro KPV KA ČR

Ke zrušení sněmu KA ČR

Jak bylo oznámeno prezidentkou KA ČR Irenou Liškařovou, podzimní sněm komory byl z důvodu koronavirové epidemie a souvisejících vládních opatření zrušen. I když od druhé poloviny září začínalo být jasné, že druhá vlna koronavirové epidemie je nevyhnutelná, přeci jen panovala značná nejistota ohledně jejího rozsahu. Za této situace se vedení komory rozhodlo pokračovat v přípravách sněmu, aby, pokud to situace umožní, vše bylo včas připraveno pro jeho hladký průběh.

Již v minulém čísle jsem popisoval okolnosti, proč sněm nelze uspořádat distančně. Zároveň odložení sněmu by zásadně ohrozilo fungování komory. I když hlavní navrhované změny předpisů v oblasti KPV a auditorských zkoušek by asi snesly odkladu (i když by to byla škoda), je nutné uspořádat volby do Výkonného výboru, jelikož končí mandát polovině jeho členů. Bez dovolení nových členů by se Výkonný výbor stal neusnášeníschopným a s končícím mandátem prezidentky jako statutárního orgánu by činnost komory byla ochromena.

Teprve vyhlášení nouzového stavu z 5. října 2020 a jeho prodloužení, které bylo přijato vládou 30. října 2020, umožnilo prodloužení mandátu členů orgánů právnických

osob. Pokud nouzový stav skončí 20. listopadu (což není v době psaní tohoto článku jasné), bude nutné sněm uspořádat do 3 měsíců od konce listopadu, tedy do konce února 2021. Pokud dojde k prodloužení nouzového stavu, časový rámec pro konání odloženého sněmu se rozšíří. Komora musí na tyto situace reagovat velmi pružně, protože sněm je nutné vyhlásit minimálně dva měsíce před jeho konáním. Z důvodu nezbytných organizačních příprav se tedy odložený sněm bude muset konat v co nejzazším termínu. V této souvislosti si dovoluji upozornit, že zrušení vyhlášeného sněmu nás teoreticky může potkat znovu, protože sněm je nutné vyhlášovat s velkým předstihem a tedy za poměrně velké nejistoty.

Protože Výkonný výbor nadále jedná (i když on-line), nic nebrání uspořádání voleb prezidia. Tyto volby tedy uspořádány budou, a to z důvodu potvrzení legitimacy statutárního orgánu komory. Nicméně tato volba bude relevantní pouze do konání odloženého sněmu. Bezprostředně po sněmu se volba bude opakovat.

Jiří Pelák

první viceprezident KA ČR

Editorial

Vážení čtenáři, toto číslo je věnováno přeměnám korporací z účetního i daňového pohledu.

Mám radost, že vám v prvním článku od Terezy Žihlové můžeme přinést pohled na realizované fúze za posledních deset let. Počty fúzí i zúčastněných společností každoročně narůstají. Jak uvidíte v grafickém vyjádření, větší transakcí probíhá formou sloučení dvou společností. Drtivě převažuje právní forma společností s ručením omezeným. Zajímavý je i nárůst přeshraničních fúzí.

O další článek jsem požádala Jaromíra Sedmíka, na téma spojené s rozdělením nákladů a výnosů při rozdělení korporace. V praxi se ukazuje velký problém, jak pracovat s tím, že od rozhodného dne do dne právních účinků rozdělení vzniklé náklady a výnosy musí být rozděleny – při rozštěpení mezi nově vznikající rozdělované společnosti, při odštěpení pak mezi rozdělovanou a nástupnickou společností. Článek přináší řadu inspirativních myšlenek, jak

metodami manažerského účetnictví dosáhnout kýženého stavu.

Zneužití daňového práva vstoupilo do naší daňové praxe již před řadou let a stalo se obávaným bičem na poplatníky hledající nepřiměřené daňové výhody. Tomuto tématu se věnuje článek Terezy Sládkové, která rozebírá jeho podstatu, teoretické zázemí a nedávno publikovaný judikát Nejvyššího správního soudu, který je považován za přelomový a za jakousi „učebnici“, jak na tento institut v daních nahlížet. Před Nejvyšším správním soudem se zpravidla objeví případy, které je možno považovat za do nebe volající. Rozbíraná kauza se bohužel odehrála s využitím odštěpení, tedy jedné z přeměn, která je považována praxí za nejoblíbenější.

S přeměnami, tedy přesněji s přeshraničními přeměnami, souvisí také možnost přenosu daňové ztráty ze zaniklého poplatníka v zahraničí do České republiky. Tato možnost je připuštěna českým zákonem o daních

z příjmů. Řada podnikatelů by tuto možnost ráda využila, nebo snad i zneužila. Další článek od Jany Skálové přináší rozbor judikátu Nejvyššího správního soudu k přenosu zahraniční daňové ztráty do ČR, a to po změně sídla poplatníka.

Závěr našeho čísla patří rozhovoru s prof. Janem Dědičem. Pan profesor nás seznamuje s tím, co nám přinese nová směrnice EU k přeshraniční mobilitě. Tento pojem souhrnně označuje přemístění sídla, přeshraniční fúze i přeshraniční rozdělení. Směrnice přináší další povinnosti členským státům, co vše musí jejich právní řády dovolovat. S tím bude spojena také větší ochrana pro minoritní společníky a věřitele korporací.

Doufám, že články budou pro vás přínosem a budete se k nim vracet i v budoucnu při auditu nástupnických korporací po fúzi či rozdělení.

Jana Skálová
editor tohoto čísla



Jak se vyvíjely tuzemské fúze v posledních deseti letech



Tereza Žihlová

Tento článek je zaměřen na zhodnocení vývoje fúzí v České republice v letech 2010 až 2018. K analýze vývoje byla použita data zjištěná v diplomových pracích obsahujících komparativní analýzu fúzí realizovaných v letech 2010¹, 2011², 2012³, 2013⁴, 2014⁵, 2015⁶, 2016⁷ a 2017⁸. K těmto již zjištěným hodnotám jsem přidala výsledky své analýzy fúzí provedených v roce 2018. Rozhodujícím kritériem pro zařazení fúze do analýzy v jednotlivých letech je datum zápisu fúze do obchodního rejstříku. Obchodní rejstřík a obchodní věstník byly základními zdroji pro získání výchozích dat. Mezi zkoumané a sledované faktory patří počet provedených fúzí, forma fúze, počet celkově zúčastněných společností a počet zúčastněných společností během jedné fúze, právní forma zúčastněných společností, vlastnické vztahy mezi společnostmi a zda je fúze vnitrosrátní či přeshraniční.

Ve sledovaném období již proběhlo celkem 4 052 fúzí, kterých se zúčastnilo 9 820 společností.

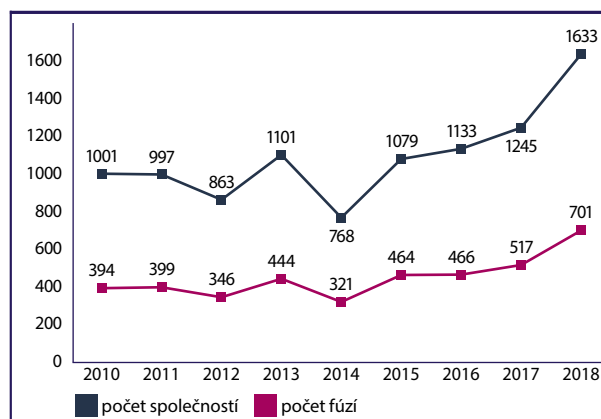
Graf ve vedlejším sloupci představuje vývoj počtu provedených fúzí a zúčastněných společností při těchto fúzích během let 2010 až 2018. V celé časové řadě vidíme dva propady v počtu fúzí, a to v roce 2012 a 2014, kdy docházelo ke změnám v právní úpravě, která s fúzemi souvisí. Konkrétně k datu 1. ledna 2012 vstupovala v účinnost velká novela zákona o přeměnách, která měnila podmínky pro stanovení rozhodného dne a řadu dalších pravidel. Rok 2014 byl pak ve znamení redefinice práva, v účinnost tehdy vstupoval nový občanský zákoník a zákon o obchodních korporacích.

Od roku 2014 se každoročně počet provedených fúzí zvyšuje. Mezi lety 2016 a 2017 došlo k nárůstu o 10 %, mezi lety 2017 a 2018 dokonce o 35 %.

Z toho vyplývá, že v posledních letech se fúze stávají stále častějším jevem mezi přeměnami (oproti např. rozdělení). Stále více společností se uchyluje k fúzím, a to především z důvodů restrukturalizace skupiny, snížením počtu právnických osob pak dosáhnou úspor nákladů a synergie.

Za celé sledované období byl nejslabším rok 2014, kdy také proběhlo nejméně fúzí. Rekordní je rok 2018, kdy proběhlo celkem 701 fúzí, kterých se zúčastnilo 1 633 společností. Podle prvních průzkumů bude tento vzestupný trend pokračovat i v roce 2019, je ovšem otázkou, jak do tohoto trendu vstoupí události roku 2020.

Počty fúzí a zúčastněných společností v letech 2010–2018



Graf na následující straně zobrazuje, kolik fúzí bylo v jednotlivých letech realizováno sloučením a kolik splynutím. Každoročně převládá na plné čáře fúze sloučením. Průměrně za celé sledované období mělo 98 % provedených fúzí formu sloučení. Tato forma dle mého názoru převažuje z důvodu úspory nákladů a snížení administrativních povinností. Když pomíne roky 2012 a 2014, kdy došlo k celkovému poklesu

¹ KUČEROVÁ, R. Analýza typů fúzí uskutečněným v roce 2010 v ČR. Vojice, 2011. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Jana Skálová.

² ŽABA, M. Komparativní analýza fúzí realizovaných v roce 2011. Praha, 2012. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Jana Skálová.

³ NOVÁK, D. Fúze realizované v roce 2012 – komparativní analýza. Praha, 2013. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Jana Skálová.

⁴ ŽEREBNÝ, J. Komparativní analýza realizovaných fúzí v roce 2013. Praha, 2014. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Jana Skálová.

⁵ MURÁNYIOVÁ, M. Hodnocení fúzí realizovaných v České republice v letech 2011–2014. Brno, 2015. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Alois Konečný.

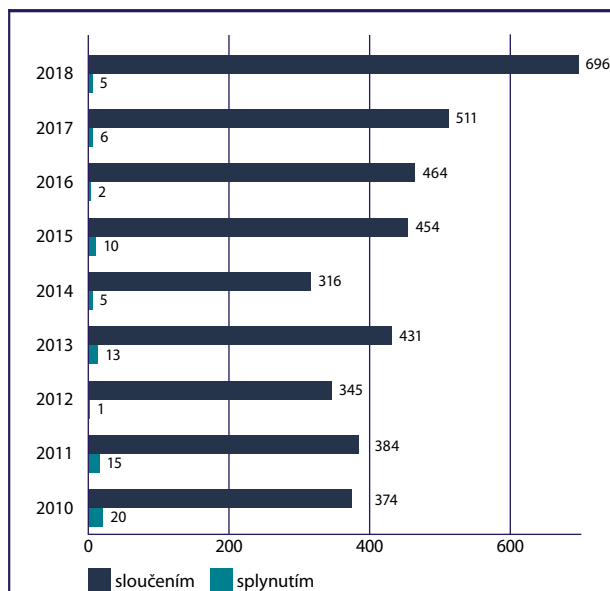
⁶ LIŠKA, T. Komparativní analýza fúzí realizovaných v roce 2015. Praha, 2016. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Jana Skálová.

⁷ SLÁDKOVÁ, S. Komparativní analýza fúzí realizovaných v roce 2016. Praha, 2018. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Jana Skálová.

⁸ ZDERADIČKOVÁ, J. Komparativní analýza fúzí realizovaných v roce 2017. Praha, 2018. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Jana Skálová.

realizovaných fúzí, vidíme každoročně vzestupný trend fúzí sloučením. Naopak fúze splnutím nemají takovou oblibu a jejich počet se spíše snižuje.

Porovnání forem fúzí realizovaných v letech 2010–2018

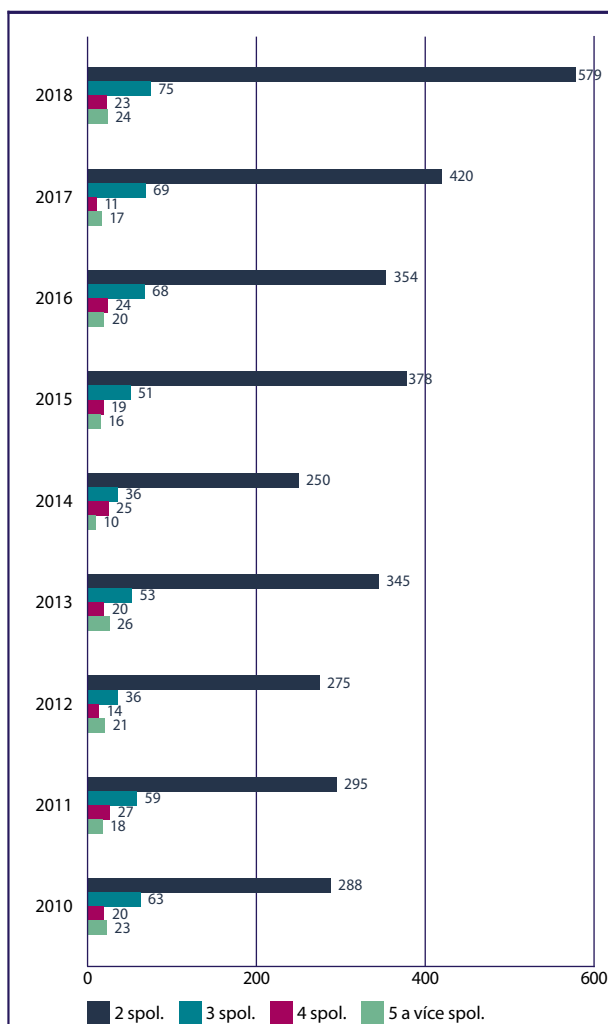


Další graf ukazuje počty fúzí podle právních forem zúčastněných společností. Více než polovina v každém roce jsou společnosti s ručením omezeným (s.r.o.), v roce 2018 tvoří dokonce 73 %. Počet s.r.o. se v jednotlivých letech pohybuje v rozmezí od 522 do 1 193 společností. Druhou nejčastější právní formou jsou akciové společnosti (a.s.), jejichž počet se pohybuje od 233 do 369. Mezi ostatními jsou zahrnuti především evropské společnosti, osobní společnosti a právní formy zahraničních společností.

Právní forma zúčastněných společností v letech 2010–2018



Počet zúčastněných společností během jedné fúze 2010–2018



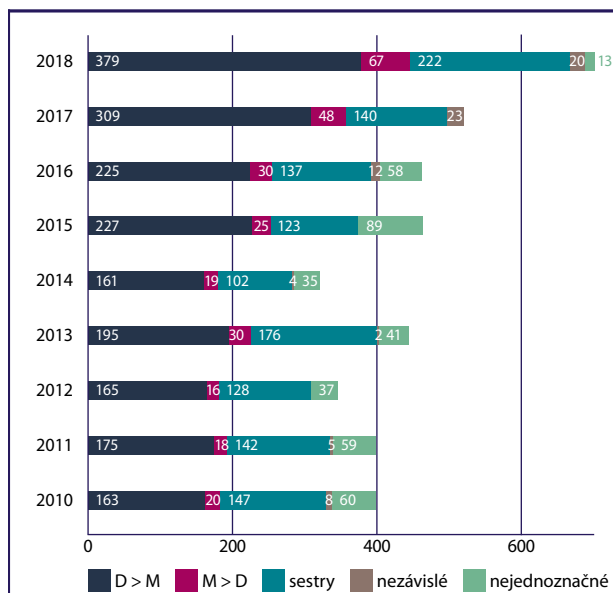
Graf představuje počty zúčastněných společností během jedné fúze v jednotlivých letech 2010 až 2018. Převládají fúze dvou společnostmi v každém roce, nejvíce jich proběhlo v roce 2018. Na druhém místě jsou fúze tří společnostmi. Rekordní fúze během sledovaného období proběhla v roce 2017, kdy se jedné fúze zúčastnilo celkem 44 společností. V roce 2018 se největší fúze zúčastnilo 15 společností.

Každoročním převládajícím trendem jsou fúze, při kterých dochází ke spojování dceřiné společnosti s nástupnickou mateřskou společností. Dceřinky zanikají bez likvidace a jejich jmění přechází na mateřskou společnost. Celkově bylo během sledovaného období provedeno 4 052 fúzí a fúze s vlastnickým vztahem D → M představují průměrně 50 % z celkového počtu. Druhou nejčastější vlastnickou strukturou při fúzích jsou společnosti se stejným vlastníkem neboli sestry.

Nejméně, jak vyplývá z grafu na další straně, probíhají fúze mezi nezávislými subjekty a poté fúze, při kterých dochází k zániku mateřské společnosti a přechodu jejího jmění na společnost dceřinou.

V položce nejednoznačné jsou uvedeny složitější vlastnické struktury, jejichž výskyt se každoročně mění a kolísá.

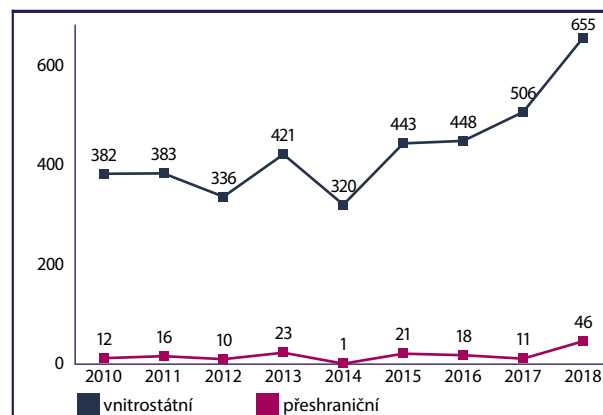
Vlastnické vztahy mezi zúčastněnými společnostmi v letech 2010–2018



Posledním srovnávacím kritériem je poměr uskutečněných vnitrostátních a přeshraničních fúzí. Každoročně je počet vnitrostátních fúzí mnohem vyšší než přeshraničních. Od roku 2014 vidíme vzestupný trend v počtu vnitrostátních fúzí. Naopak ve vývoji přeshraničních fúzí vidíme tendenci ke kolísání. Rok 2018 je co do počtu vnitrostátních i přeshraničních fúzí rekordní.

Jak vyplývá z provedené analýzy, fúze se stále více stávají trendem a jejich počet se v posledních letech zvyšuje. Nejvíce zastoupené jsou fúze dvou společnostmi

Počet vnitrostátních a přeshraničních fúzí v letech 2010–2018



s právní formou s.r.o. a provedené formou sloučení. Převládají vnitrostátní fúze, kdy nástupnická i zanikající společnost mají sídlo na území České republiky. Nejčastěji jsou fúze realizované mezi mateřskou a dceřinou společností, při kterých dceřiná společnost zaniká a její jmění přechází na společnost mateřskou.

Zdroj grafů: vlastní zpracování na základě výchozích dat získaných z OR a diplomových prací.

Tereza Žihlová

Ing. Tereza Žihlová vystudovala Masarykovu obchodní akademii v Rakovníku, obor Ekonomické lyceum. Následně absolvovala Vysokou školu ekonomickou v Praze, kde v roce 2020 úspěšně dokončila magisterské studium oboru Účetnictví a finanční řízení podniku. V současné době pracuje ve společnosti Enviro Trade, spol. s r.o., která se zabývá účetní a daňovou problematikou, kde již působila i během studia.



Využití metod manažerského účetnictví při rozdělení kapitálových korporací



Jaromír Sedmík

Při rozdělení kapitálových korporací vzniká několik problémů, které je potřeba vyřešit. Na jedné straně stojí skupina zcela unikátních problémů pro konkrétní rozdělení a na druhé existují problémy, které se opakují a jejich řešení lze využít u více případů.

Jedním z problémů, který nastává při každém rozdělení, u kterého rozhodný den předchází dni nabytí právní účinnosti přeměny (tj. zápisu přeměny do obchodního rejstříku), je rozdělení výnosů a nákladů mezi rozdělovanou (resp. zanikající) společností a nástupnické společnosti. Od rozhodného dne se jakékoliv jednání zanikající společnosti považuje z účetního hlediska za jednání nástupnické společnosti. S ohledem na tuto povinnost je nezbytné od rozhodného dne striktně oddělit výnosy a náklady zúčastněných společností.

Výnosy a náklady

V období od rozhodného dne do dne nabytí právních účinků rozdělení vznikají rozdělované (zanikající) společnosti náklady a výnosy související s majetkem nebo činností, které v rámci rozdělení přecházejí na nástupnické společnosti. Výnosy generované převzatým majetkem či činností náleží příslušné nástupnické společnosti. U nákladů vynaložených v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením těchto výnosů nemusí být jejich přiřazení tak jednoznačné. Náklady vzniklé v období od rozhodného dne do dne nabytí právních účinků rozdělení mohou mít povahu přímých nebo nepřímých nákladů. Pro určení, do které skupiny konkrétní náklad patří, lze přehlížet na příčinnou vazbu mezi náklady a výkony a dále na to, zdali je možné racionálně přiřadit náklady jednotlivým výkonům.

Přímé náklady

Za přímé náklady se považují náklady bezprostředně související s určitým výkonem. Jedná se tedy o náklady přímo přiřaditelné nástupnickým společnostem, jelikož souvisí s výnosy, které převedená aktiva generují.

Nepřímé náklady

V tomto období ale mohou vznikat i společné (nepřímé) náklady, u kterých nelze přímo stanovit, jaké zúčastněné společnosti patří. Za nepřímé náklady se považují náklady vynaložené za účelem zajištění průběhu podnikatelského procesu podniku, které nelze přímo navázat na konkrétní výkon. Jedná se například o náklady vynaložené v souvislosti s realizací rozdělení (např. právní náklady, znalecké posudky, sestavení a audit zahajovacích rozvah), provozní a finanční náklady (např.

vedení účetnictví, mzda managementu, bankovní poplatky, marketing, pojištění odpovědnosti). U těchto nákladů je nezbytné pro správné přerozdělení na nástupnické společnosti odhalit jejich podstatu a příčinu vynaložení. Jedním z nástrojů může být metoda kalkulace používaná v manažerském účetnictví.

Metoda kalkulace

Kalkulace je proces, jehož výsledkem je určení výše hodnotové veličiny (např. nákladu) na jinak naturalně vyjádřenou jednotku výkonu (např. výrobek, činnost, služba, operace související s uskutečněním). Pro zjištění skutečné výše hodnotové veličiny přiřaditelné na konkrétní výkon se používá způsob označovaný jako metoda kalkulace. Obecně je tato metoda závislá na určení předmětu kalkulace, způsobu přiřazení nákladů vymezenému předmětu kalkulace a struktuře nákladů. Předmětem kalkulace je obvykle dílčí nebo finální výkon, který společnost vytváří. Současně ho určuje kalkulační jednice (výkon, na který se zjišťují náklady) a kalkulované množství (počet jednic).

Přiřazování nákladů předmětu kalkulace

Samotný proces přiřazování může probíhat čtyřmi metodami, jejichž společným úkolem je co nejpřesněji přiřadit výkonům část nákladů, které s nimi příčinně souvisejí. Metody lze rozdělit na kalkulace dělením a kalkulace přiřázkové. V prvním případě jsou náklady přiřazovány výkonům ve vztahu k počtu kalkulačních jednic. Přiřázková metoda kalkulace pak využívá k přiřazení rozvrhovou základnu. Obě kalkulace se dělí na další dvě metody:

- kalkulaci dělením
 - prostou a
 - s poměrovými čísly,
- kalkulaci přiřázkovou
 - sumační a
 - diferencovanou.



„Pane Nováku, rozvod ale není jako rozdělení obchodní společnosti. Neexistuje nárok na podíly na zisku...“

Kresba: Ivan Svoboda

Kalkulace prostým dělením se použije v případě, kdy jsou jednotlivé výkony stejně pracné. Naproti tomu kalkulace s poměrovými čísly zohledňuje odlišnou nákladovou náročnost daných výkonů a přiřazuje společné náklady přepočtené jednici.

Sumační metoda přiřázkové kalkulace využívá pouze jednu rozvrhovou základnu, která se aplikuje pro všechny nepřímé náklady. Druhá varianta přiřázkové metody, nazývaná diferencovaná, rozděluje nepřímé náklady do skupin, u kterých hledá nejvhodnější základnu, která reflektuje příčinný vztah mezi náklady a výkony. Jedná se o tzv. „Activity Based Costing“, což je metoda, která kalkuluje náklady ve vztahu k aktivitám.

Rozvrhová základna může být peněžní nebo naturální. Pokud je rozvrhovou základnou peněžní jednotka (např. Kč), je přiřázka vyjádřena v procentech.

$$\text{Procento přiřázky} = \frac{\text{Nepřímé režijní náklady}}{\text{Rozvrhová základna (Kč)}} \cdot 100$$

V případě, že základnou je naturální jednotka (např. hodina práce nebo kus), sazba nepřímých nákladů se vyjadřuje v peněžních jednotkách.

$$\text{Procento přiřázky} = \frac{\text{Nepřímé režijní náklady}}{\text{Rozvrhová základna (naturální jednotka)}}$$

S ohledem na druhy nákladů u společností jsou nejčastěji používanější základnou naturální jednotky, a to například hodiny práce nebo strojové hodiny.

Příklad

Výnosy

Pro aplikaci výše uvedených metod budou v následujícím textu uvedeny zjednodušené příklady.

V souvislosti s činností zúčastněných společností uvažujeme, že rozdělovaná společnost vystavila faktury v celkové výši 1 milion korun. Výnosy je nutné přiřadit společnosti, jejíž činnost výnosy generuje. Níže uvedená tabulka uvádí přiřazené výnosy zúčastněným společnostem.

Výnosy zúčastněných společností v účetním období po rozhodném dni (v Kč)

Položka	Celkem	R	N1	N2	N3
Výnosy	1 000 000	300 000	200 000	100 000	400 000

Ve spojitosti s těmito výnosy vynaložila rozdělovaná společnost přímé náklady za energii, vodné a stočné, opravy a udržování staveb. Za přímý náklad lze

Hugo a Sally se baví o akceptaci zakázky

1. Rizika prvorocní zakázky



Ahoj Sally, můj známý, finanční ředitel středně velké firmy, hledal auditora, tak jsem to vzal. Mám z toho velkou radost.

Hugo, nechci ti brát nadšení ze získání nového klienta, ale stihl jsi posoudit, jestli jsi zakázku schopen provést, a jaká rizika s ní budou spojena?

Vidíš, to vlastně před podpisem smlouvy musím. Něco už jsem si zjišťoval, vím, jaký je jejich předmět podnikání a trhy, na kterých působí. A vím, že jejich akcie ani dluhopisy nejsou obchodovány na burze.

A víš, kdo je vlastník firmy a zda nemají negativní publicitu? Už z toho můžeš vyhodnotit zakázku jako příliš rizikovou a odmítnout její přijetí. Udělej si rychlý průzkum na internetu a spoj se s tím známým. Jako finanční ředitel bude určitě vědět všechno, co budeš potřebovat.

Hm, na tom něco bude. A jak s ním budu mluvit, tak se rovnou zeptám na další věci, třeba na účetní rámec, jestli je to české účetnictví, jak předpokládám, a důležité účetní metody, důvod změny auditora, dopisy vedení z minulých let a tak.



považovat pro tyto účely například i daň z nemovitostí nebo pojištění nemovitých věcí. U movitých věcí, například u automobilů, lze za přímý náklad považovat pohonné hmoty, parkovné, opravy, silniční daň, mýtné a jiné poplatky spojené s provozováním vozidel.

Rozdělení přímých nákladů na jednotlivé zúčastněné společnosti, a to dle příčinné souvislosti s výnosy

Položka	Celkem	R	N1	N2	N3
Energie	100 000	30 000	10 000	20 000	40 000
Vodné a stočné	80 000	20 000	20 000	10 000	30 000
Opravy a udržování	100 000	10 000	30 000	50 000	10 000
Daň z nemovitostí	40 000	0	10 000	10 000	20 000
Pojištění nemovitostí	80 000	15 000	20 000	25 000	30 000
Provoz automobilu	20 000	0	10 000	0	10 000
Celkem	420 000	75 000	100 000	115 000	140 000

Nepřímé náklady

Administrativní náklady

V průběhu období vynaložila rozdělovaná společnost výdaje, které lze obecně nazvat *administrativní náklady*. Příkladem mohou být náklady za vedení účetnictví. U těchto nákladů lze brát v úvahu rozvrhové základny, jakými je například počet hodin strávený vedením účetnictví (lze využít výkaz práce dle jednotlivých

společností) nebo počet položek v účetním deníku jednotlivých společností.

Účetnictví – počet hodin (v Kč)

Položka	Celkem	Sazba nepřímých nákladů	R	N1	N2	N3
Počet hodin	2 250	-	1 500	200	250	300
Účetnictví	240 000	106,67 Kč	160 000	21 333	26 667	32 000

Účetnictví – počet položek v účetním deníku (v Kč)

Položka	Celkem	Sazba nepřímých nákladů	R	N1	N2	N3
Počet položek v účetním deníku	24 000	-	18 000	1 000	2 000	3 000
Účetnictví	240 000	10,00 Kč	180 000	10 000	20 000	30 000

Ostatní provozní náklady a finanční náklady

Další kategorií jsou ostatní provozní náklady a finanční náklady. U těchto nákladů (například pojištění odpovědnosti, bankovní poplatky atd.) lze použít pro zjednodušení prosté dělení mezi všechny zúčastněné společnosti. Každá společnost tak bude v nákladech evidovat stejnou částku.

Hugo a Sally se baví o akceptaci zakázky

Přesně. Ještě než za ním půjdeš, podívej se do zveřejněných účetních závěrek a zpráv auditora z předchozích let a připrav si body k projednání, abys na nic nezapomněl.

Nemáš nějaký vzor, jak vše zdokumentovat?

Zkus si otevřít na webu KA ČR část Metodická podpora a podívat se na Příručku pro provádění auditu. Je tam šikovný vzorový formulář 111B – *Vyhodnocení rizik prvoroční zakázky*. Spousta inspirace pro tvou přípravu a následnou dokumentaci.

A jak je to s tím oslovením předchozího auditora?

Dobře, že to zmiňuješ. Ještě před přijetím zakázky bys měl mít jeho vyjádření, jestli si je vědom nějakých odborných či jiných skutečností, které by mohly mít vliv na tvé rozhodnutí, jestli zakázku přijmout nebo ne.

Pojištění odpovědnosti a bankovní poplatky

Položka	Celkem	R	N1	N2	N3
Prosté dělení	100,00%	25,00%	25,00%	25,00%	25,00%
Pojištění odpovědnosti	10 000	2 500	2 500	2 500	2 500
Bankovní poplatky	15 000	3 750	3 750	3 750	3 750

Pro přesnější rozdělení nákladů na pojištění by měla být využita i informace o výši sjednaného pojištění odpovědnosti po vzniku nástupnických společností. Nástupnické společnosti by do nákladů zahrnuly částku individuálně sjednaného pojištění.

Pro rozdělení úrokových nákladů lze zohlednit uvažované peněžní toky, které by mezi zúčastněnými společnostmi byly uskutečněny, pokud by již existovaly. Pro zobrazení těchto toků lze využít pohledávky a závazky účtované na příslušné účty vůči nástupnickým společnostem. Po započtení těchto účtů vůči jednotlivým nástupnickým společnostem by bylo možné zjistit denní dluh nebo pohledávku vůči těmto subjektům. Výše alokovaných úroků by byla sumou součinů denních dluhů (pohledávka by nebyla brána v úvahu) a efektivní úrokové sazby vypočtené z přijatých půjček.

Náklady vynaložené na přeměnu

Pro rozdělení musí rozdělovaná společnost vynaložit náklady na samotnou realizaci takové přeměny. Mezi tyto náklady lze zařadit poradenské a právní služby, vypracování znaleckých posudků, audit zahajovacích rozvah a zajištění notářského zápisu.

Níže uvedená tabulka naznačuje alokaci těchto nákladů na jednotlivé společnosti pomocí procenta přírážky. Jako vhodnou rozvrhovou základnu lze zvolit výši vlastních kapitálů zúčastněných společností vykázaných v zahajovacích rozvahách.

Náklady vynaložené na přeměnu – přírážkové procento vlastní kapitál

Položka	Celkem	Procento přírážky	R	N1	N2	N3
Vlastní kapitál (v tis. Kč)	100 000	-	17 000	27 000	22 000	34 000
Poradenské a právní služby	40 000	40%	6 800	10 800	8 800	13 600
Vypracování znaleckých posudků	50 000	50%	8 500	13 500	11 000	17 000
Audit zahajovacích rozvah	45 000	45%	7 650	12 150	9 900	15 300
Notářský zápis	10 000	10%	1 700	2 700	2 200	3 400
Celkem	145 000		24 650	39 150	31 900	49 300

Uvedené řešení rozdělení nákladů zohlednilo rozdílné výše vlastních kapitálů zúčastněných společností, které částečně reflektují očekávanou výnosnost jednotlivých aktiv, kterou znalec při oceňování jmění bral v úvahu.

Vyrovnaní závazků a pohledávek

S ohledem na to, že v průběhu období od rozhodného dne do dne zápisu rozdělení do obchodního rejstříku existuje pouze rozdělovaná společnost, která ve vztahu k odběratelům i dodavatelům zastupuje všechny nástupnické společnosti, je nezbytné tyto toky správně evidovat v účetnictví. Pro správné oddělení nákladů a výnosů je vhodné používat v účetnictví střediska nebo obdobné rozdělení, které nám účetní software umožňuje. Pro zachycení transakcí se požívají účty 378 – *Jiné pohledávky* a 379 – *Jiné závazky*.

Výnosy (resp. náklady), které náleží nástupnickým společnostem, neúčtuje rozdělovaná společnost na své výnosové (resp. nákladové) účty, ale souvztažně proti závazkům (resp. pohledávkám) vůči nástupnickým společnostem. Jako alternativní možnost se jeví účtování na jeden účet s následným vykázáním v pohledávkách nebo v závazcích, a to podle konečného zůstatku, v případě, že nedojde k peněžnímu vyrovnání v průběhu účetního období.

V případě přijaté platby od odběratele bude účtovat rozdělovaná společnost přijetí platby na bankovní účet proti pohledávkám z obchodních vztahů. Při úhradě závazku bude účtován úbytek z bankovního účtu souvztažně proti závazkům z obchodních vztahů.

Závěrem

Rozdělení nákladů a výnosů dle vhodně zvoleného způsobu rozdělení vede k sestavení srozumitelné účetní závěrky podávající věrný a poctivý obraz účetnictví a finanční situace zúčastněných společností. S ohledem na § 23h zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který umožňuje považovat účetní náklady a výnosy vzniklé od rozhodného dne za daňově účinné, je nezbytné upozornit, že použité postupy pro rozdělení nákladů a výnosů zúčastněných společností po rozhodném dni mohou být předmětem zkoumání finančním úřadem. Výše uvedené postupy jsou návodnou ukázkou, jak lze racionálně a ekonomicky odůvodnit rozdělení nákladů a výnosů pro obhajobu před kontrolou.

Jaromír Sedmík

Jaromír Sedmík působí jako Senior Consultant ve společnosti Grinex Czech Republic. V rámci této skupiny se kromě auditních zakázek podílí také na poradenství klientům, pro které zpracovává M&A transakce. Je absolventem Vysoké školy ekonomické v Praze.

Uplatnění daňové ztráty vzniklé v zahraničí



Jana Skálová

V judikatuře Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) najdeme celou řadu rozsudků, které se týkají daňových souvislostí přeměn kapitálových korporací, včetně přeshraničních fúzí. Mnohdy se čeští poplatníci daně z příjmů právnických osob domnívají, že odvolání se na svobodu usazování v EU jim umožní svobodný daňový pohyb po EU a možnost uplatňování ztráty z jednoho státu do druhého. Tato možnost má však řadu omezení, o čemž svědčí i judikát č. 5 Afs 138/2017-79, který byl vydán 13. března 2020.

Popis situace

Daňový poplatník, se kterým celý případ začal, byla nizozemská právnická osoba AAA Auto Group N.V. Tento subjekt se rozhodl k 1. lednu 2009 přemístit sídlo svého faktického vedení z Nizozemska do České republiky. V důsledku toho uplatnila organizační složka této nizozemské právnické osoby v České republice za zdaňovací období roku 2012 daňovou ztrátu vyměřenou za rok 2007 v Nizozemí. To však zpochybnil správce daně. Správce daně dospěl k závěru, že daňovou ztrátu dosaženou v roce 2007 zahraniční společností AAA Auto Group, N.V. se sídlem v Amsterdamu, Nizozemské království a vyměřenou daňovou správou v Nizozemí podle nizozemských předpisů nelze uplatnit jako položku snižující základ daně dle českého zákona o daních z příjmů. Změna daňové rezidence ve vazbě na možnost uplatnění daňové ztráty není v zákoně o daních z příjmů upravena, resp. zákon přenos daňové ztráty ze zahraničí nepřipouští.

Daňový poplatník se odvolal proti závěru správce daně, odvolací orgán postup potvrdil a stejný názor vyslovil i Městský soud v Praze. Kauza tak dospěla kasační stížností k NSS.

Kasační stížnost na NSS

Nejvyšší správní soud po posouzení kasační stížnosti dospěl k názoru, že pro rozhodnutí ve věci je nezbytné posoudit, zda čl. 49¹ a čl. 54² Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen SFEU) dopadají na případ stěžovatele za situace, kdy stěžovatel:

- vygeneroval v Nizozemsku daňovou ztrátu,
- poté se stal daňovým rezidentem v České republice, přitom

- má nadále oficiální sídlo dle zakládajících dokumentů v Amsterdamu, je stále zapsán v obchodním rejstříku vedeném Obchodní komorou pro město Amsterdam a jeho vnitřní poměry se nadále řídí nizozemským právem.

Nejvyšší správní soud proto usnesením předložil Soudnímu dvoru EU (dále Soudní dvůr) následující předběžné otázky:

- *Lze pod pojem svoboda usazování ve smyslu čl. 49 Smlouvy o fungování Evropské unie podřadit bez dalšího pouze přemístění místa vedení společnosti z jednoho členského státu do jiného členského státu?*
- *V případě kladné odpovědi na první otázku je v rozporu s čl. 49, čl. 52 a čl. 54 Smlouvy o fungování Evropské unie, pokud vnitrostátní úprava neumožňuje subjektu z jiného členského státu při přesunu místa výkonu podnikatelské činnosti, resp. přesunu místa vedení do České republiky uplatnit daňovou ztrátu vzniklou v tomto jiném členském státě?*

Současně výše uvedeným usnesením Nejvyšší správní soud řízení o kasační stížnosti přerušil do doby, než o předběžné otázce rozhodne Soudní dvůr, což se stalo dne 27. února 2020. Soudní dvůr vydal rozsudek ve věci C-405/18, jímž o položených předběžných otázkách rozhodl.



„Ne, to opravdu nebyl architektonický záměr, ale proces postupných akvizic provedených citlivě organickým způsobem.“

Kresba: Ivan Svoboda

¹ Článek 49: V rámci níže uvedených ustanovení jsou zakázána omezení svobody usazování pro státní příslušníky jednoho členského státu na území jiného členského státu. Stejně tak jsou zakázána omezení při zřizování zastoupení, poboček nebo dceřiných společností státními příslušníky jednoho členského státu usazenými na území jiného členského státu.

² Článek 54: Se společností založenými podle práva některého členského státu, jež mají své sídlo, svou ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Unie, se pro účely této kapitoly zachází stejně jako s fyzickými osobami, které jsou státními příslušníky členských států.

Odpovědi na otázky od Soudního dvora EU

První otázka zjišťovala, zda přeshraniční přemístění místa skutečného vedení stěžovatele vůbec spadá do působnosti článku 49 SFEU, zda se tudíž stěžovatel a priori může dovolávat tohoto článku za účelem zpochybnění daňového zacházení.

Soudní dvůr na tuto otázku odpověděl: „Článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že společnost založená podle práva jednoho členského státu, která přemístí místo svého skutečného vedení do jiného členského státu, aniž má toto přemístění vliv na její postavení jakožto společnosti založené podle práva prvně uvedeného státu, se může tohoto článku dovolávat k napadení rozhodnutí, kterým jí byl ve druhém členském státě odepřen převod ztrát vzniklých před tímto přemístěním.“

Přemístění sídla vedení společnosti do rozsahu působnosti svobody usazování tedy spadá. S právem svobody usazování však není automaticky spojeno právo na uplatnění daňové ztráty, jak stěžovatel mylně v kasační stížnosti dovozuje.

Na druhou otázku totiž Soudní dvůr odpověděl následovně: „Článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že **nebrání právní úpravě členského státu vylučující možnost, aby společnost, která místo svého skutečného vedení a tím pádem i svou daňovou rezidenci přemístila do tohoto členského státu, uplatnila daňovou ztrátu, která jí před tímto přemístěním vznikla v jiném členském státě, v němž si tato společnost ponechává své sídlo.**“

Soudní dvůr poukázal na to, že ustanovení unijního práva týkající se svobody usazování směřují mimo jiné k zajištění práva na národní zacházení v hostitelském členském státě. Smlouva však nezaručuje, že přemístění místa skutečného vedení z jednoho členského státu do jiného bude daňově neutrální. Vzhledem k rozdílům mezi právními úpravami členských států v oblasti daně z příjmů může být takové přemístění pro společnost z hlediska zdanění více či méně výhodné, nebo nevýhodné. Svoboda usazování tedy nemůže být chápána v tom smyslu, že členský stát je povinen zavádět svá daňová pravidla v závislosti na pravidlech jiného členského státu tak, aby za každé situace zaručovala zdanění odstraňující veškeré odlišnosti vyplývající z vnitrostátních daňových právních úprav.

Závěr

Dle NSS správce daně i městský soud dospěli ke zcela správnému závěru, že vnitrostátní ani evropská úprava neumožňuje subjektu z jiného členského státu při pouhém přesunu místa výkonu podnikatelské činnosti, resp. přesunu místa vedení do České republiky uplatnit daňovou ztrátu vzniklou v tomto jiném členském státě. Za podmínek stanovených zákonem lze uplatnit daňovou ztrátu vzniklou

v jiném státě pouze v případech, na které dopadá implementovaná evropská úprava – Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009, o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy. Pouze v rámci těchto transakcí lze převzít daňovou ztrátu, která vznikla převádějíci společnosti či zanikající nebo rozdělované společnosti v jiném členském státě, která nebyla uplatněna v jiném členském státě jako položka snižující základ daně.

Jana Skálová

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.



„Sotva naše korporace došly bezchybnou fúzí k dokonalému splynutí, už se nám z tohoto svazku narodila celá řada daňových výhod. Není to úžasné, miláčku?“

Kresba: Ivan Svoboda

Zneužití práva v souvislosti s přeměnou kapitálové korporace



Tereza Sládková

S nadsázkou lze říci, že otázka zneužití práva je stejně stará jako právo samo, avšak pro oblast práva daňového je to relativně nový fenomén, jenž se stal tématem mnohých odborných článků. Před účinností novely¹ zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád), se celá řada autorů² zamýšlela nad tím, zda je zneužití práva v daňovém právu přípustné, když zde absentovala výslovná zákonná úprava. Po nabytí účinnosti předmětné novely někteří autoři³ vyjádřili své obavy nad možným zneužitím principu zákazu zneužití práva ze strany správců daně, a to jako snadného způsobu stanovení daně. Troufám si dokonce tvrdit, že v žádné oblasti práva nebyl institut zneužití práva natolik kontroverzní jako v oblasti práva daňového.

Ať již z období před nebo po přijetí zákonné úpravy zneužití práva lze z reakcí odborné veřejnosti vycítit jistou obavu z aplikace daného principu, zakládající se pravděpodobně i na tom, že na rozdíl od norem daňového práva je institut zneužití práva dost neurčitý, resp. obecně definovaný. Je to nepochybně i tím, že v rámci daňového práva se střetává zájem státu na řádném výběru daní včetně řádného dodržování daňových zákonů a na druhé straně zájem (snaha) daňových subjektů odvést daň v nejnižší možné výši, tj. chránit svůj majetek. Tento zájem daňových subjektů je zcela legitimní a legální, avšak nesmí přesáhnout až do zneužití práva, jež už není dovoleným způsobem snížení daňové

povinnosti. Problematický tak není institut zneužití práva sám o sobě, ale spíše vztah (hranice) mezi zneužitím daňového práva a dovolenou daňovou optimalizací.

Cílem tohoto článku je tak odborné veřejnosti přiblížit koncept zneužití práva, a to jak po stránce teoretické, tak praktické. Závěr pak bude věnován vztahu institutu zneužití daňového práva a daňové optimalizace, přičemž budou uvedeny typické znaky zneužití práva signalizující, že v daném případě už nemusí jít o daňovou optimalizaci.

Zneužití práva obecně

„Zneužitím práva je chování zdánlivě dovolené, jímž má být dosaženo výsledku nedovoleného“⁴. Zneužitím práva (*abusus iuris*) se zabývalo už římské právo⁵, ze kterého v mnoha ohledech vycházejí právní řády většiny evropských zemí. Z historického pohledu můžeme odlišit dvě koncepce zneužití práva, a to koncepci individualistickou a sociální. Individualistická koncepce vychází z římského práva a spočívá na závěru, že ten, kdo jednal po právu, měl právo tak jednat. Individualistická koncepce tedy existenci zneužití práva nepřipouštěla. Sociální koncepce možnost zneužití práva připouští (viz dále).⁶ Toto členění není pouze teoretickou otázkou, jelikož v současné době existují státy, jež se hlásí k individualistické koncepci a naopak státy, jejichž právní řády jsou postaveny na koncepci sociální, tj. uznávají princip zákazu zneužití práva. V rámci nadnárodních společností se tak může stát, že jednání, jež bude v jednom státě považováno za dovolené, bude v jiném státě považováno za zneužití práva. Evropská unie, resp. její právní normy, existenci principu zákazu zneužití práva uznává. Bude-li dále zmíněno zneužití práva, je myšleno zneužití práva tak, jak ho chápe právě sociální koncepce, jež je v současné době v evropském prostoru koncepcí převažující.

Na institutu zneužití práva je problematický především zdánlivý vnitřní rozpor pojmu samotného. Jednám-li po právu, tj. vykonávám právo, tak nemohu zároveň jednat protiprávně. Jinak řečeno, jak může být určité chování dovolené (neboť je výkonem práva) a zároveň nedovolené (poněvadž je právem zakázáno)? Ač je řešení tohoto problému otázkou ryze právní, je potřeba jí věnovat několik řádků, jelikož je tato skutečnost



¹ Zákon č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.

² Šefl V., Institut zneužití práva v právu daňovém, Days of Law: the Conference Proceedings, 1. edition. Brno: Masaryk University, 2009.

³ Ing. Z. Burda, Zneužití práva, Verlag Dashöfer, 24. 6. 2020.

⁴ Knapp V., Teorie práva, 1. vydání. Praha C. H. Beck 1995, str. 184.

⁵ „Nullus videtur dolo facere, qui iure suo utitur“, Gaius D. 50, 17, 55.

⁶ Knapp V., Teorie práva, 1. vydání. Praha C. H. Beck 1995, str. 184–185.

častým argumentem subjektů dopouštějících se zneužití práva. Řešení daného problému, jež Nejvyšší správní soud (dále jen NSS) přejal ve své judikatuře⁷ od V. Knappa, spočívá v aplikaci principu *lex specialis derogat generali* (zvláštní zákon ruší obecný), přičemž zákaz zneužití práva je silnější než dovolení právem.

Je-li tedy určitý výkon práva zákonem zakázán, pak je-li právo vykonáno tímto způsobem, nejde o výkon práva, ale o protiprávní jednání.⁸ Někteří autoři namítali, že daný argument nelze použít, jelikož zákaz zneužití práva nebyl po dlouhou dobu výslovně upraven a pokud ano, jednalo se o obecný zákaz, který by

Hugo a Sally se baví o akceptaci zakázky

2. Požadavky Etického kodexu v kontextu vyhodnocení rizik prvoroční zakázky



Co je z tvého hlediska největší chyba, kterou bych při rozhodování o přijetí zakázky mohl udělat?

Rozhodnout se přijmout zakázku, kterou nezvládneš, klient ji nezplatí a ještě budeš čelit negativní publicitě.

Eh?

Může se stát, že důvodem změny auditora je, že jim přišel na nějaké nepravosti a rozhodl se spolupráci ukončit. Když se nezeptáš, tak nevíš. Společnost může být například agresivní při stanovování odhadů, aby plnili výkonové cíle a management si vyplatil odměny.

Teď mě napadlo, že také může mít problémy s likviditou a může být ohrožen princip nepřetržitého trvání. U toho bych já osobně být vlastně nechtěl.

No, a k tomu ještě klíčová věc, tvá nezávislost, další aspekt před přijetím zakázky.

Vidíš, vždyť já se s tím finančním ředitelem dlouho znám.

A tím by mohla být ohrožena tvá objektivita a nezávislost, pokud bys měl být zodpovědný za provedení této zakázky. Víš, kde najdeš podrobnosti?

Ano, požadavky a vhodné postupy jsou uvedeny zejména v části 4a Etického kodexu.

Co se týče tvého vztahu s členem vedení potenciálního klienta, jedním z možných zabezpečovacích prvků sloužících ke snížení ohrožení na přijatelnou úroveň může být třeba to, že ti provedu kontrolu kvality před vydáním zprávy.

-Lib-

⁷ Rozsudek NSS čj. 1 Afs 2004-48 ze dne 10. 11. 2005.

⁸ Knapp V., *Teorie práva*, 1. vydání. Praha C. H. Beck 1995, str. 184–185.

neměl převážít nad konkrétním dovolením, tj. právem. Tito autoři pak shledali řešení problému v tom, že zákaz zneužití pojali jako obecný princip vlastní celému právnímu řádu, jenž má aplikační přednost před jednotlivými právy, tudíž i oni dochází ke stejnému závěru jako V. Knapp. V daňovém právu byl tento problém vyřešen přijetím zákonné úpravy zneužití práva.

Institut zneužití práva, resp. princip zákazu zneužití práva, je obdobně jako právo trestní při sankcionování neoprávněného jednání prostředkem *ultima ratio*. Jinak řečeno k vyslovení zneužití práva by měly soudy přistoupit až jako poslední možnosti. Vezmeme-li si za příklad právě právo trestní, tak určitý skutek má být, je-li to možné, potrestán jako přestupek, přičemž jako trestný čin bude určité jednání potrestáno až tehdy, dosáhne-li určité intenzity.

Kromě skutečnosti, že zneužitím práva je dosaženo výsledku nedovoleného, je pro zneužití práva typické, že dané právo je vykonáno k újmě někoho jiného nebo k újmě společnosti. Princip zákazu zneužití práva je chápán jako materiální korektiv nespravedlností⁹, které vznikají formální aplikací právních předpisů. NSS obecně zneužití práva definuje jako situaci, „*kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti a zdánlivě dovoleným chováním ve skutečnosti dosahuje výsledku nedovoleného. Právo musí předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. Smyslu práva proto odpovídá jen taková aplikace právního předpisu, která uvedené uspořádání vztahů ve společnosti respektuje.*“¹⁰ V oblasti daňové pak NSS konkrétně mluví o získání nelegální daňové výhody.

Dojde-li ke zneužití práva, musí právní řád poskytnout prostředky pro řešení této situace, tj. způsob naložení se zneužívajícím výkonem práva. Ustanovení § 8 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, stanovuje, že „*zjevné zneužití práva nepoživá právní ochrany,*“ přičemž v každém jednotlivém případě to bude právě v rukou soudu, jaký způsob reparace (nápravy) zvolí. Předmětná úprava se primárně vztahuje na případy zneužití práva soukromého, ovšem soudy obecně dovodily, že princip zákazu zneužití práva je vlastní celému právnímu řádu, a tudíž aplikují danou právní úpravu obdobně.

Z výše uvedeného se může zdát, že institut zneužití práva je otázka ryze právní, s čímž lze částečně souhlasit, a to v rozsahu teoretických otázek zneužití práva. Nicméně sama podstata (účel) principu zákazu zneužití práva, tj. materiální korektiv nespravedlností, je vlastní každému z nás, přičemž se nebojím říct, že se většina z nás dostala do situace, kdy výkon práva u určité

osoby považovala za nespravedlivý až zneužívající (např. sousedské spory, podávání neopodstatněných stížností či žalob).

Zneužití práva lze nejlépe ilustrovat na příkladu. Představme si, že ve městě je zahrádkářská kolonie, jejímž středem vede soukromá silnice. Tuto silnici mohou používat pro své osobní potřeby pouze vlastníci pozemků v dané zahrádkářské kolonii. Pan Novák, jelikož není vlastníkem pozemku v zahrádkářské kolonii, musí každý den objíždět celou oblast dokola, místo aby mohl projet skrz zahrádkářskou kolonii. Pan Novák proto požádá svého přítele, jenž má v zahrádkářské kolonii pozemek, aby mu prodal 1 m² daného pozemku. Oba pánové se na obchodu domluví a pan Novák se stane vlastníkem předmětného pozemku, pročez může danou silnici používat. Po čase začne po silnici jezdit velké množství aut, přičemž se ukáže, že většina aut projíždí zahrádkářskou kolonií s povolením od pana Nováka, jelikož vozí věci nezbytné pro jeho osobní potřebu.

Je zřejmé, že pan Novák vykonává své právo průjezdu skrze zahrádkářskou kolonii zneužívajícím způsobem, kdy přes formální naplnění podmínek pro průjezd dosahuje nedovoleného výsledku, tj. využití dané silnice jako standardního průjezdu. Zabránil-li ostatní vlastníci pozemků průjezdu pana Nováka skrze zahrádkářskou kolonii (např. tím, že vymění zámky od vstupní brány či bránu nainstalují) a pan Novák se obrátí na soud, aby určit, že má právo průjezdu danou oblastí, soud v dané věci nepřizná jeho právo ochranu, jelikož svým jednáním zneužil svého práva k újmě jiného.

Zneužití daňového práva

S účinností od 1. dubna 2019 došlo k novele § 8 daňového řádu, jež zavedla výslovnou úpravu zneužití práva, a to nový odstavec 4: „*Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.*“ Do doby přijetí novely nebylo pro oblast daní zneužití práva nikde výslovně upraveno, přičemž princip zákazu zneužití práva byl dovozen judikaturou NSS, a to již v roce 2005¹¹. Zneužití práva není tedy v daňové oblasti žádné novum, přesto se část odborné veřejnosti¹² k dané novele vyjadřuje negativně, a to z obav z nadužívání tohoto ustanovení ze strany správců daně. Princip zákazu zneužití práva je právní princip vlastní celému právnímu řádu, což potvrzuje i umístění ustanovení o zneužití práva do úvodních ustanovení daňového řádu. Samotné zachycení daného principu v daňovém řádu ovšem nemění nic na jeho podstatě (jednání dovolené s nedovoleným výsledkem)

⁹ Rozsudek NSS č. j. 9 Afs 57/2015-120, bod 61.

¹⁰ Rozsudek NSS č. j. 4 Afs 137/2016-43 ze dne 30. 11. 2016, str. 11.

¹¹ Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 2004-48 ze dne 10. 11. 2005.

¹² Ing. Z. Burda, Zneužití práva, Verlag Dashöfer, 24. 6. 2020.



„Naše společnost vznikla odštěpením z různých korporací, což jsme pro přehlednost vyznačili finančnímu úřadu barevně.“

Kresba: Ivan Svoboda

či pravidlech jeho využití (prostředek *ultima ratio*), protože lze jen těžko očekávat nárůst případů zneužití práva. Z tohoto důvodu nebudou žádným zásadním způsobem dotčeny ani dosud přijaté závěry NSS týkající se institutu zneužití práva. Jedinou drobnou změnou bude skutečnost, že nyní již soudy budou odkazovat na konkrétní ustanovení daňového řádu.

Zákonodárce zvolil obecnou definici institutu zneužití práva, což odpovídá i jeho účelu (materiální korektiv), jelikož není možné předvídat všechny možné způsoby zneužití práva. Jak již bylo výše naznačeno, výslovná definice zneužití práva obsažená v daňovém řádu odpovídá dosavadním závěrům soudní judikatury, protože právě judikatura NSS bude i nadále důležitým vodítkem při řešení konkrétních případů. Pro účely tohoto článku je vhodné si zákonnou úpravu zneužití práva rozdělit na dvě části, a to na část týkající se právních následků zneužití práva a pak samotného definování zneužití práva.

Daňový řád chápe zneužití práva jako právní jednání a jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem právní normy. Totožně chápe zneužití práva i judikatura NSS, jež v mnoha ohledech čerpala z judikatury Evropského soudního dvora (dále jen ESD)¹³, a to především tím, že převzala tzv. dvou-
stupňový test pro posouzení existence zneužití práva¹⁴. Předmětný test zkoumá existenci dvou prvků (objektivního a subjektivního), jež musí být oba v daném případě přítomny, jinak není možné hovořit o zneužití práva. Zaprvé musí existovat základní (objektivní) prvek zneužití práva, a to právo (právní norma), jehož účel či smysl bude porušen, přičemž daňový subjekt bude jednat zcela v souladu s tímto právem, tj. splní všechny formální náležitosti. Existence subjektivního prvku pak nastane, pokud daňový subjekt svým jednáním sleduje hlavně (převážně) získání daňové výhody. Existenci

obou prvků prokazuje správce daně. Jednoduše řečeno správce daně musí prokázat zneužití (převažující účel právního jednání) práva (právo + jeho smysl/účel).

U zkoumání existence zneužití práva je důležité si uvědomit, že může existovat jednání, které sleduje získání určité daňové výhody, ale nebude-li existovat objektivní prvek zneužití práva (např. nebude zřejmý účel určitého práva), nebude se o zneužití práva jednat. Totéž platí v situaci, kdy daňové právo dává daňovému subjektu možnost volby z několika variant jednání, přičemž zvolí-li si daňový subjekt jednu z těchto variant pouze z důvodu získání daňové výhody, nebude se jednat o zneužití práva, jelikož nedošlo k porušení účelu a smyslu dané právní úpravy. Jinak řečeno neexistuje-li právo, jež by šlo zneužít, nemůže být dané jednání označeno jako zneužití práva. V soudní praxi pak platí, že soudy nejprve přezkoumávají existenci objektivního prvku zneužití práva a teprve následovně přistupují k přezkoumání naplnění prvku subjektivního. Opačný postup by postrádal jakoukoliv logiku, a proto by měl být dodržován i správcem daně tak, aby nedocházelo ke zbytečnému zatěžování daňového subjektu řízením o zneužití práva, když se od počátku o zneužití práva nejednalo.

Ohledně následků zneužití práva zvolil zákonodárce formulaci „nepřihlíží se“, jež svědčí tomu, že v případě, kdy bude shledáno, že určité právní jednání je zneužitím práva, bude se situace z daňového hlediska posuzovat tak, jako by k danému právnímu jednání nedošlo. Obecně se nedá říci, jaký bude konkrétní postup reparace zneužití práva, jelikož bude vždy záležet na konkrétním případě. Vždy však bude platit, že postup správce daně by měl směřovat k tomu, aby byly aplikovány ty právní normy (zdanění), jaké by byly použity, kdyby ke zneužití práva nedošlo. Obdobně k této otázce přistupuje i ESD. Konkrétní příklady reparace zneužití práva nalezneme v judikatuře NSS, přičemž jeden případ je rozebrán níže.

Příklad z praxe

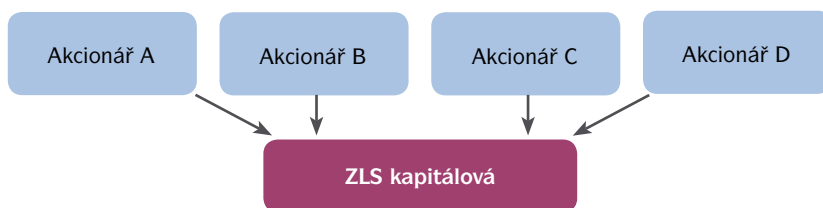
V nedávné době bylo zneužití práva řešeno před NSS v souvislosti s přeměnou kapitálové korporace, konkrétně odštěpením. Ke zneužití práva bylo v zásadě využito několik na sebe navazujících jednání (obchodních transakcí), jež ve svém souhrnu povedou k získání nedovolené daňové výhody tak, jak se stalo i ve věci sp. zn. 6 Afs 376/2018.

V daném případě došlo k tomu, že dne 25. května 2010 byla uskutečněna přeměna (rozdělení) obchodní společnosti ZLS finanční a. s. (dále jen ZLS finanční), a to odštěpením se vznikem nové obchodní společnosti ZLS kapitálová, a. s. (dále jen ZLS kapitálová). Rozdělením přešla na společnost ZLS kapitálová

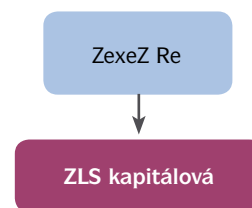
¹³ Ač NSS v mnohém navázal na judikaturu ESD, princip zákazu zneužití práva nevychází z evropského práva, ale je vlastní českému právnímu řádu.

¹⁴ Tento test byl poprvé ESD uveden v rozhodnutí ze dne 21. 2. 2000, Emsland-Stärke, C-110/99 a následně doplněn v rozhodnutí ze dne 21. 2. 2006, Halifax, C-255/02.

Obr. 1: Vlastnická struktura společnosti ZLS kapitálová před 7. červnem 2010



Stav po 7. červnu 2010



vyčleněná část obchodního jmění, a to finanční prostředky ve výši 210 milionů korun, rozdělována společnost snížila své nerozdělené zisky minulých let.

Akcionáři společnosti ZLS finanční, resp. nově vzniklé ZLS kapitálová, dne 7. června 2010 převedli na základě smlouvy o převodu akcií veškeré akcie společnosti ZLS kapitálová na obchodní společnost ZezeZ Re, s. r. o. (dále jen „ZezeZ Re“), a to za celkovou částku 207 230 784 korun. Tímto se jediným akcionářem obchodní společnosti ZLS kapitálová (tj. držitelem 100% obchodního podílu) stala obchodní společnost ZezeZ Re (viz obr. 1).

Téhož dne, tj. 7. června 2010, společnost ZLS kapitálová rozhodla o výplatě dividend ve výši 207 589 440 korun, přičemž z částky vyplacených dividend byla obratem uhrazena kupní cena ze smlouvy o převodu akcií ve výši 207 230 784 korun (viz obr. 2).

Společnost ZLS kapitálová pak s ohledem na § 19 odst. 1 písm. ze) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v tehdejší znění (dále jen ZDP), uplatnila osvobození od daně z příjmů, protože došlo k výplatě podílu na zisku dceřinou společností společnosti mateřské, tj. společnosti ZezeZ Re.

Dne 25. srpna 2015 vydal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj platební výměr, jímž byla k přímé úhradě stanovena společnosti ZLS kapitálová daň z příjmů právnických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2010 ve výši

36 633 430 korun, a to z důvodu neprovedení srážky a neodvedení daně ve výši 15 % z výplaty podílu na zisku. Správce daně dospěl k závěru, že společnost ZLS kapitálová zneužila právo (§ 19 odst. 1 písm. ze) ZDP), neboť přes formální splnění podmínek pro osvobození od daně z příjmu došlo k účelovým transakcím, jež ve svém důsledku vedly k vyhnutí se daňové povinnosti spojené s výplatou podílu na zisku. Ke stejnému závěru pak dospěly i soudy.

Jak bylo uvedeno výše, NSS v rámci své rozhodovací praxe přijal za svůj tzv. dvoustupňový test pro posouzení existence zneužití práva, jenž aplikovaly soudy (správce daně) i ve výše popsaném případě. Soudy tedy nejprve přezkoumaly, zda je přítomen objektivní prvek zneužití práva, tj. právo (jeho smysl a účel), a zda daňový subjekt postupoval v jeho souladu. NSS uvedl, že účel § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP je na úrovni unijního práva zřejmý, a to zabránění přeshraničního dvojího zdanění zisků, přičemž zákonodárce vztáhnul tuto úpravu i na čistě vnitrostátní transakce. NSS naopak akcentoval, že „tímto osvobozením však nebylo zamýšleno, aby výplata podílu na zisku konečnému příjemci vůbec nepodléhala zdanění“ a dále dovozuje, že z § 19 odst. 3 a 4 ZDP vyplývá, „že vlastnictví podílu v dceřiné společnosti by mělo mít skutečný obsah... mělo by být motivováno primárně ekonomicky a nikoliv daňově.“ Soudy (správce daně) tedy nalezly právo (právní úpravu) a o tom, že ZLS kapitálová postupovala formálně v souladu se zákonem, nebylo mezi stranami pochyb,

Obr. 2: Přehled peněžních toků



tudíž mohla být přezkoumána existence subjektivního prvku zneužití práva, tj. účelu obchodní transakce.

V dané věci soudy považovaly za důležité tři skutečnosti, a to založení společnosti ZLS kapitálová, převod jejích akcií a následnou výplatu podílu na zisku, přičemž z hlediska zneužití práva shledaly rozhodné poslední dvě skutečnosti, „jež přímo souvisí s vyvedením finančních prostředků z majetku stěžovatelky a z jejich provedení – při současné absenci řádného ekonomického smyslu, je zneužití práva dostatečně zřejmé“. Zásadním argumentem v případě byla skutečnost, že dané obchodní transakce postrádaly jakýkoliv ekonomický smysl, přičemž „stěžovatelce (společnost ZLS kapitálová) byl dán prostor prokázat, že tyto operace byly vedeny skutečnými ekonomickými důvody, nicméně to se jí nepodařilo.“ Výše uvedené vedlo soudy k závěru, že hlavním cílem uskutečněných obchodní transakcí bylo vyhnout se dani z příjmů z vyplacených dividend.

Vzhledem k tomu, že soudy dospěly k závěru, že zjištění správce daně odůvodňují závěr o zneužití práva, přistoupily i k přezkoumání způsobu reparace zneužití práva, tj. určení výše daně a plátce, jenž ji má uhradit. NSS nejprve uzavřel, že v daném případě není relevantní (rozhodující), zda je poplatníkem společnost ZezeZ Re nebo původní akcionáři. Výsledkem aplikace principu zákazu zneužití práva má být toliko odčerpání

neoprávněně získané daňové výhody, přičemž způsob „odčerpání“ je v rukou správce daně a vždy se odvíjí od okolností daného případu. U srážkové daně je pak daň standardně předepsána k úhradě plátcem daně, jež nese i majetkovou odpovědnost za její řádné sražení a odvedení. V souladu s § 38d odst. 5 ZDP platí, že „neprovede-li plátce daně srážku daně vůbec, popřípadě provede-li ji v nesprávné výši nebo sraženou daň včas neodvede, bude na něm vymáhána jako jeho dluh.“ Společnost ZLS kapitálová tak odpovídala za srážku daně z vyplaceného podílu na zisku a nečinila-li tak, byla jí předmětná daň stanovena k přímé úhradě správně.

Zneužití práva a daňová optimalizace

Zcela legitimním zájmem daňových subjektů je legálním způsobem snížit jejich daňovou povinnost na minimální výši, což klade na subjekty poskytující služby v oblasti daňového poradenství či auditu vysoké nároky ohledně odbornosti a osobní odpovědnosti. Odborná veřejnost by totiž měla být schopna již pro potřeby daňového plánování odlišit mezi dovolenou daňovou optimalizací a zneužitím práva. Není totiž možné zapomínat na fakt, že některé situace zneužití práva mohou mít až trestněprávní konsekvence¹⁵, a to nejen pro přímo zainteresované subjekty, ale

Hugo a Sally se baví o akceptaci zakázky

3. Vyhodnocení rizik prvoroční zakázky – závěr



Tak jsem zjistil všechny potřebné informace pro rozhodnutí o přijetí zakázky. Vše jsem zdokumentoval a vyhodnotil zakázku jako s nízkým rizikem a učinil závěr.

Hmm, tak do toho.



Jsem přesvědčen, že neexistují žádné skutečnosti, které by mi bránily provést tuto zakázku, a že jsem získal dostatečné informace k jejímu přijetí. Při zjištění ohrožení nezávislosti jsem přijal dostatečné zabezpečovací prvky, které toto ohrožení snižují na přijatelnou úroveň. A nakonec – nejsem si vědom žádných dalších faktorů, které by oslabil mou nezávislost nebo zdání nezávislosti.

Super. Tak to už určitě také víš, kdo je skutečný vlastník?

Ano, není to nikdo veřejně známý, takže riziko z tohoto titulu je nízké.

¹⁵ Např. rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 7 Tdo 1301/2003 ze dne 10. 3. 2004.

i jiné subjekty, jež mají obecně povinnost překazit tuto trestnou činnost (viz § 237 ve spojení s § 367 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů). Snaha odborníků snížit daňovým subjektům daňovou povinnost by proto nikdy neměla překročit rámec dovoleného jednání, což však v praxi nemusí být snadné. O zneužití daňového práva byly výše podány základní informace, jež jsou potřeba k aplikaci tohoto institutu v praxi. Ovšem účelem tohoto článku není jenom podat obecné definice a východiska, ale právě poskytnout i jistá vodítka k rozlišení zneužití práva od dovolené daňové optimalizace.

Za daňovou optimalizaci je považováno jednání, kde se daňový subjekt legálními způsoby snaží minimalizovat daň, tj. snaží se, aby byla stanovena a placena v co možná nejnižší výši.¹⁶ NSS chápe daňovou optimalizaci jako „*situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup...*“.¹⁷ Možnost daňové optimalizace je tak všeobecně uznávanou možností daňového subjektu snížit legálním a zároveň legitimním způsobem svou daňovou povinnost.

Ke snížení daňové povinnosti dochází i prostřednictvím tzv. agresivního daňového plánování (aggressive tax planning), jehož krajní formou je právě zneužití práva. Jak již bylo uvedeno výše, získání daňové výhody prostřednictvím zneužití práva není považováno za legální cestu snížení daňové povinnosti. Naopak půjde-li o agresivní daňové plánování, jež nedosáhne vážnosti zneužití práva, bude se jednat o nežádoucí snížení daňové povinnosti, avšak v zásadě nepůjde o snížení nelegální. O odstranění tohoto z pohledu státu nežádoucího stavu se pak musí postarat zákonodárce změnou daňových zákonů.

Posledním způsobem snížení daňové povinnosti je krácení daně či neplnění daňové povinnosti, které je bez dalšího nelegálním způsobem snižování daňové povinnosti, a jež bude mít ve většině případů i trestněprávní konsekvence.

Rozlišení mezi daňovou optimalizací a krácením daně či daňovým podvodem asi nečiní větší problémy, avšak odlišení zneužití práva a daňové optimalizace není úplně snadné. Hlavním problémem je skutečnost, že nelze stanovit konkrétní situace, kdy už půjde o zneužití práva, a kdy naopak ještě půjde o daňovou optimalizaci. Vždy tak bude záležet na posouzení konkrétních

Hugo a Sally se baví o akceptaci zakázky

Nezapomeň, že musíš dodržet i postupy proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a tohle tam musíš taky dokumentovat.

No vidíš, a já myslel, že stačí identifikovat členy statutárního orgánu. To se mám s tím vlastníkem také sejít a vidět jeho občanku?

To ne, jen musíš v dokumentaci uvést, kdo tím skutečným vlastníkem je. Ještě mi řekni, zda se jedná o povinný audit?

Ano, proč?

Protože před podpisem smlouvy musíš být jmenován nejvyšším orgánem společnosti, nestačí ti dohoda s vedením.

-Lib-

¹⁶ Boháč. R. Teoretické a praktické otázky Českého daňového práva z hlediska daňových úniků a podvodů, in Babčák V. Románková A., Vojníková I., Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky. Nekonferenční zborník vedeckých prác. I. diel, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Košice 2015, 38.

¹⁷ Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 35/2007–118 ze dne 17. 12. 2007, str. 5.

skutkových okolností daného případu, což ovšem neznamená, že nelze určit určité prvky, jež jsou pro zneužití práva signifikantní (typické), a to:

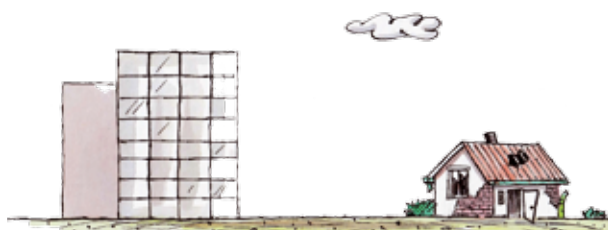
- iracionalita jednání zainteresovaných subjektů,
- sled jednání,
- blízká časová souvislost jednotlivých transakcí a
- spřízněné osoby.

U zneužití práva je jednání daných subjektů v zásadě iracionální, resp. postrádá jakýkoliv relevantní ekonomický důvod/smysl. Jedná-li tedy subjekt (např. uzavírá-li smlouvu nebo zakládá společnost) pouze z důvodu snížení své daňové povinnosti a toto jednání postrádá jiný ekonomický smysl, bude se zásadně jednat o situaci zneužití práva. NSS v tomto ohledu hovoří o racionálním vzorci chování, obvyklých obchodních podmínkách, jasném ekonomickém, racionálně odůvodněném smyslu transakce, ekonomické racionalitě atd.

Z hlediska zneužití práva je podstatný samotný sled událostí a jejich posouzení ve vzájemných souvislostech. Jednotlivé obchodní transakce není možné od sebe oddělovat, ale musí být hodnoceny ve vzájemném souhrnu. Jinak řečeno není podstatné, zda jsou jednotlivé transakce zcela v pořádku, pokud ve svém souhrnu postrádají racionalitu.

Typickým prvkem pro zneužití práva je dále blízká časová souvislost jednotlivých transakcí, jež by za obvyklých obchodních podmínek nedávala smysl. Jako příklad je možné uvést výše uvedený případ společnosti ZLS kapitálová, resp. ZexeZ Re, kdy týž den došlo k podpisu smlouvy o převodu akcií a rozhodnutí o vyplacení podílu na zisku, ze kterého byla uhrazena kupní cena za předmětné akcie.

Posledním prvkem, jenž se vyskytuje prakticky ve všech případech zneužití práva, je skutečnost, že jednotlivé transakce provádějí spřízněné či jinak na sebe napojené osoby. Jde o to, že na sobě nezávislé osoby by nikdy za takových podmínek takové obchodní transakce neuskutečnily.



„Na základě sofistikovaných alokačních metod jsme dospěli k závěru, že rovnoměrný výměnný poměr je rozhodně v pořádku.“

Kresba: Ivan Svoboda

V konkrétním případě nemusí být zastoupeny všechny výše uvedené prvky zneužití práva. To, co je společné každému případu zneužití práva, je (ekonomická) iracionalita jednání zainteresovaných subjektů, což pramení ze samé podstaty zneužití daňového práva. Mělo-li by jednání daného subjektu jasný, ekonomický a racionální důvod, nikdy by nešlo o zneužití daňového práva, jelikož převažujícím účelem (důvodem) daného jednání by nebylo získání daňové výhody. Je-li pak pouze z důvodu snížení daňové povinnosti vytvářen určitý právní stav (např. uzavření smlouvy, založení společnosti, přeměna obchodní korporace), bude toto možné s největší pravděpodobností označit jako zneužití práva.

Závěr

Zákaz zneužití práva je bez dalšího pevnou součástí daňového práva, přičemž by neměl být chápán negativně (resp. jako omezení daňové optimalizace), ale naopak by měl být chápán jako prostředek pro zachování rovnováhy mezi daňovými subjekty. Neexistoval-li by pak zákaz zneužití práva, docházelo by k nespravedlivému zdanění určitých osob, kdy by při stejné faktické situaci odvedly bezdůvodně daň nižší. Daňový subjekt tak má právo na základě faktické situace aplikovat tu nejvhodnější právní úpravu (tj. minimalizovat svou daňovou povinnost), neměl by ovšem upravovat (vytvářet) skutečnosti dle právní úpravy (pro aplikaci právní úpravy). Jinak řečeno daňový subjekt podléhá daňové povinnosti dle své ekonomické činnosti, nikoliv takové, pro kterou se mu formálně podaří splnit podmínky.

Je-li pak hlavním (převažujícím) účelem obchodní transakce získání daňové výhody, vystavuje se daňový subjekt riziku, že bude shledáno, že došlo ke zneužití práva, a to se všemi důsledky. Varovným signálem pro daňový subjekt či správce daně indikujícím možné zneužití práva je existence ekonomicky iracionálních transakcí (tj. obchodních transakcích, jež postrádají ekonomický smysl), jež uskutečňují určitým způsobem propojené osoby (ať personálně či majetkově propojené) a jež mají v zásadě blízkou časovou souslednost. Tyto ukazatele pak mohou být v praxi využity i v okamžiku daňového plánování tak, aby se dovolená daňová optimalizace nestala zneužitím práva.

Tereza Sládková

Tereza Sládková v roce 2015 úspěšně ukončila magisterské studium práv na Právnické fakultě, Univerzity Karlovy, kde v současné době pokračuje v doktorském studiu v oboru práva finančního se zaměřením na oblast práva daňového. Od roku 2015 pracuje na Specializovaném finančním úřadě v oddělení daňového procesu. Věnuje se i lektorské činnosti, a to jak pro vnitřní potřeby úřadu samotného, tak v rámci systému vzdělání pro celou finanční správu.

Rozhovor s prof. Janem Dědičem, profesorem Vysoké školy ekonomické v Praze

Jak dál s fúzemi v Evropské unii

Pro oblast přeměn byla přijata nová směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2019/2121 ze dne 27. listopadu 2019, kterou se mění stávající směrnice (EU) 2017/1132, pokud jde o přeshraniční přemístění sídla, fúze a rozdělení. Členskými státy nyní běží do 31. ledna 2023 transpoziční lhůta k tomu, aby uvedly své vnitrostátní právní předpisy do souladu s touto směrnicí. Co nás tedy v souvislosti s její implementací čeká?

V souvislosti s povinností transpozice směrnice bude nepochybně nezbytná poměrně rozsáhlá novela zákona o přeměnách obchodních společností a družstev a zřejmě i dílčí novela zákona o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a vyhlášky, která stanoví požadavky na písemnosti, které je česká osoba zúčastněná na přeshraniční přeměně povinna předložit notáři k vydání osvědčení pro přeshraniční přeměnu. Česká republika sice předběhla unijní úpravu, když jednostranně umožnila již před mnoha lety přeshraniční přemístění sídla a přeshraniční rozdělení obchodních korporací, avšak nastavená pravidla nejsou v nezanedbatelném rozsahu plně kompatibilní s přijatou unijní úpravou.

Obecně lze konstatovat, že se z pohledu dosavadní české právní úpravy zpřísní pravidla přeshraničních přeměn, a to jak z hlediska ochrany společníků, věřitelů i zaměstnanců, tak samotného postupu zúčastněných kapitálových společností a prověřování postupů při kontrole zákonnosti přeshraniční přeměny. To se týká i přeshraničních fúzí, neboť přijatá směrnice výrazně zpřísnuje i pravidla pro přeshraniční fúze kapitálových společností. Z toho, co jsem uvedl, plyne, že směrnice nedopadá na přeshraniční přeměny osobních společností. Tam může Česká republika zachovat stávající režim. Je však otázka, nakolik to bude vhodné a možné, protože některé instituty jsou upraveny v českém právu společně pro kapitálové a osobní společnosti. Směrnice neupravuje na rozdíl od české právní úpravy přeshraniční rozdělení sloučením kapitálových společností, navíc však umožňuje přeshraniční rozdělení vyčleněním. Rovněž bude třeba zvažovat, zda některé prvky týkající se přeshraničních přeměn nebude vhodné převzít do úpravy platné i pro vnitrostátní přeměny, aby se právní úprava přeměn zásadně nerozešla podle toho, zda jde o vnitrostátní nebo přeshraniční přeměnu. Rozdíly by měly podle mého názoru zůstat jen tam, kde si to vyžadují specifika přeshraničních přeměn.



Prof. JUDr. Jan Dědič je partnerem v advokátní kanceláři Kocián Šolc Balaščík a vysokoškolským profesorem na VŠE v Praze. Advokátem je od roku 1996. Profesorem byl jmenován v roce 1995. Je členem Legislativní rady vlády ČR: podílel se na přípravě obchodního zákoníku a byl čle-

nem rekodifikační komise pro nové soukromé právo. Podílel se zejména na tvorbě zákona o obchodních korporacích a jeho poslední novelizaci, jakož i na přípravě řady dalších zákonů. V neposlední řadě je předsedou Rozkladové komise České národní banky. Jeho specializací jsou především obchodní korporace a cenné papíry. Pravidelně publikuje v odborném tisku, je autorem a spoluautorem více než padesáti knižních monografií a skript.

V zahraniční literatuře se objevuje často téma posílení ochrany věřitelů a společníků. Můžeme čekat i v této oblasti nějaké změny?

Posílení ochrany věřitelů a společníků se projevuje již v nových náležitostech projektů přeshraničních přeměn. Všechny tyto projekty budou muset nově obsahovat podrobnosti o nabídce peněžité náhrady pro společníky, kteří s přeshraniční přeměnou nesouhlasili, a rovněž již přímo v projektu budou muset být uvedena veškerá ochranná opatření nabízená věřitelům, jako jsou jistoty nebo zástavy. V projektu přeshraničního přemístění sídla a přeshraničního rozdělení bude muset být uveden i orientační časový rozvrh takové přeměny. U projektu přeshraničního rozdělení se bude uvádět rozhodný den rozdělované společnosti použitý pro stanovení podmínek přeshraničního rozdělení, který nahradí den účetních závěrek, jak je dosud vyžadováno v zákoně o přeměnách. Tento rozhodný den je třeba rozlišovat od rozhodného dne pro účely účetnictví, který zůstává samozřejmě zachován.

Další posílení ochrany společníků, věřitelů i zaměstnanců zúčastněných společností se projevuje i v pravidlech pro zveřejňování. Spolu s projektem přeshraniční přeměny bude muset být zveřejněno i oznámení informující společníky, věřitele a zástupce

zaměstnanců, popř. přímo zaměstnance, nejsou-li u dané společnosti zástupci zaměstnanců, že tito mohou společnosti nejpozději pět pracovních dnů přede dnem konání valné hromady, jež má schválit přeshraniční přeměnu, podat připomínky k projektu přeshraniční přeměny. Tyto připomínky bude společnost povinna předložit orgánu nebo notáři, který bude pověřen kontrolou zákonnosti přeshraniční přeměny.

Zvýšení ochrany společníků a zaměstnanců se projeví i v úpravě zprávy o přeshraniční přeměně. Ta bude muset nově obsahovat oddíl určený pro společníky a oddíl určený pro zaměstnance, nebo bude muset jít o dvě samostatné zprávy. Blíže se specifikují i náležitosti těchto zpráv.

Nejvýrazněji je však zpřísněna ochrana společníků při přeshraničních přeměnách. Společníci, kteří hlasovali proti projektu přeměny, musí mít právo zcizit své podíly za přiměřenou náhradu, jejíž výši určuje projekt přeměny. Přiměřenost náhrady bude posuzovat znalec ve znalecké zprávě s tím, že směrnice stanoví určitá pravidla, jak by měl znalec postupovat. To nebude nutné pro jednočlenné společnosti, nebo pokud s tím všichni společníci vysloví souhlas. Zákon bude muset

stanovit lhůtu pro uplatnění tohoto práva, která nesmí uplynout dříve než jeden měsíc po konání valné hromady, která schválí přeshraniční přeměnu, a lhůta pro vyplacení peněžité náhrady nesmí uplynout dříve než dva měsíce po účinnosti přeshraniční přeměny. Dále musí mít společník, který uplatnil právo na zcizení podílu, právo domáhat se u soudu dodatečné peněžité náhrady (doplátku), není-li výše poskytnuté náhrady přiměřená. To je v českém právu zatím upraveno jen pro akciové společnosti. Společník, který uplatnil právo na zcizení podílů, se nestane společníkem nástupnické společnosti, resp. přestane být společníkem společnosti, která přemístila sídlo.

Pokud jde o ochranu věřitelů, směrnice výslovně vyžaduje vytvoření systému ochrany věřitelů, jejichž pohledávky vznikly před zveřejněním projektu přeshraniční přeměny a v okamžiku zveřejnění ještě nebyly splatné. Jde o poněkud jinou konstrukci, než kterou zná stávající zákon o přeměnách. Věřitelé, kteří prokážou, že v důsledku přeshraniční přeměny bude ohroženo uspokojení jejich pohledávek a že neobdrželi žádná přiměřená ochranná opatření, se budou moci obrátit na soud se žádostí o přiměřená ochranná opatření ve lhůtě do tří měsíců od zveřejnění projektu

Hugo a Sally se baví o akceptaci zakázky

4. Hugo a Sally auditují opakovaně



Ahoj Sally, chystám se na novou auditní sezónu a procházím zakázky, které mě letos čekají. Už jsem začal obvolávat klienty a plánovat termíny. U jednoho klienta jsem se však dozvěděl, že letos bude audit náročnější.

Jak to, co ti říkal?



Je toho víc. Změnili vlastníka a ten rozhodl, že společnost bude podnikat i ve východní Asii. Vzhledem k nestabilnímu vývoji v těchto oblastech se rozhodli, že se zajistí složitými deriváty na mimobankovním trhu. Finanční ředitel vůbec neví, co s tím bude na konci roku dělat.

A budou na takovou zakázku tvoje znalosti stačit? Říkáš, že deriváty jsou poskytnuté na mimobankovním trhu, víš o tom víc?

Nechal jsem si poslat smlouvy. Ještě jsem je však nestihl pročíst, protože jsou opravdu rozsáhlé a komplikované.

přeměny. Na rozdíl od stávající úpravy tak nemusí být stanovena lhůta pro uplatnění práva na zajištění u společnosti, jak to stanoví nyní české právo, ale musí být stanovena lhůta pro uplatnění tohoto práva u soudu. Tím se pro zúčastněné společnosti zjedná jistota, že po uplynutí lhůty tři měsíců už nebude možná žaloba k soudu na poskytnutí dozajištění pohledávek věřitelů. Česká republika bude moci využít i ustanovení směrnice, které umožňuje uložit statutárnímu orgánu zúčastněné společnosti povinnost učinit, na základě mu dostupných informací a po provedení nezbytných šetření, prohlášení přesně zachycující finanční situaci společnosti ke dni, který nesmí být dříve než jeden měsíc před zveřejněním prohlášení. V prohlášení se bude muset uvést, že si statutární orgán není vědom žádného důvodu, proč by společnost po přeshraniční přeměně neměla být schopná dostát svým závazkům. Nebude-li takové prohlášení možné, tak jej samozřejmě statutární orgán nevydá. Prohlášení by se zveřejňovalo společně s projektem přeshraniční přeměny. Členské státy jsou povinny zajistit, aby ochranná opatření pro věřitele byla podmíněna účinností přeshraniční přeměny. Výraznější ochranu lze poskytnout veřejnoprávním subjektům. V souvislosti s vydáním osvědčení

o předcházející přeshraniční přeměně může dokončení postupů, které příslušný orgán nebo notář kontroluje, zahrnovat i uspokojení nebo zajištění peněžitých i nepeněžitých závazků vůči veřejným subjektům nebo splnění zvláštních odvětvových požadavků, včetně zajištění závazků z probíhajících řízení. V projektu přeshraničního přemístění sídla bude muset být i uvedeno, zda společnost ve výchozím členském státě obdržela v průběhu posledních pěti let jakékoliv pobídky či subvence (dotace).

Z výše uvedeného plyne, že se má podstatně zpřísnit i kontrola zákonnosti postupu předcházející přeshraniční přeměně. Kromě toho, že směrnice stanoví seznam dokumentů, které minimálně musí mít orgán nebo notář vydávající osvědčení k dispozici, musí členské státy zajistit, aby kontrola proběhla do tří měsíců od obdržení příslušných listin a informací. Členské státy však musí současně zajistit, aby příslušný orgán nebo notář osvědčení nevydal, pokud zjistí, že nebyly dodrženy předepsané podmínky a postupy s tím, že o tom informuje společnost (včetně důvodů) a může jí poskytnout dodatečnou lhůtu k jejich splnění. Příslušný orgán nebo notář nesmí osvědčení vydat ani tehdy, je-li postupem podle vnitrostátního práva

Hugo a Sally se baví o akceptaci zakázky

To vypadá, že budeš muset využít experta auditora.

To budou dodatečné náklady, které budu muset projednat s klientem.

Prověř také nového vlastníka, aby sis byl jistý, s kým navazuješ nově spolupráci a jestli ji navázat vůbec chceš.

To jistě, s finančním ředitelem jsme se předběžně domlouvali na setkání, abych se s vlastníkem seznámil.

A nezapomeň vše zdokumentovat a aktualizovat dokumentaci týkající se AML.

Jasně, využiji formulář 111A – *Vyhodnocení rizik pokračující zakázky* z příručky pro provádění auditu na stránkách KA ČR. A aktualizaci AML provedu.

zjištěno, že přeshraniční přeměna má zneužívající nebo podvodný účel, který povede nebo má vést k vyhýbání se unijním nebo vnitrostátním právním předpisům či jejich obcházení nebo k páchání trestné činnosti. Pojme-li příslušný orgán nebo notář v rámci postupu při ověřování kontroly zákonnosti vážné podezření, že přeshraniční přeměna sleduje některý z výše uvedených účelů, zejména na základě připomínek věřitelů, společníků nebo zaměstnanců, popř. jiných zdrojů, které měl k dispozici při kontrole zákonnosti přeshraniční přeměny, musí provést další šetření i prostřednictvím konzultací s dalšími orgány. V takovém případě se lhůta pro kontrolu zákonnosti prodlužuje o další tři měsíce. Uvedené lhůty mohou být ve složitých případech dále prodlouženy. Bude otázkou konzultací s Notářskou komorou ČR, zda jsou notáři schopni těmto zvýšeným požadavkům na provedení kontroly zákonnosti přeshraniční přeměny dostát, či zda bude nutné hledat jiné řešení.

K určitému omezení dochází při přeshraničním přemístění sídla. Směrnice v příloze II obsahuje výčet kapitálových společností v tom kterém členském státě, které mohou podle směrnice přemístit sídlo a jejichž právní formu lze nabýt v jiném členském státě. Česká právní úprava dosud umožňovala, aby jakákoliv zahraniční právnická osoba nabyla právní formu české kapitálové společnosti a aby česká kapitálová společnost nabyla v jiném členském státě i právní formu osobní společnosti. Bude proto záležet na právní úpravě ostatních členských států, zda i takové přemístění sídla nad rámec směrnice umožní nebo nikoliv.

Směrnice předpokládá i zjednodušení komunikace s příslušnými orgány nebo notáři, neboť stanoví případy, kdy lze předávat podklady nebo komunikovat online bez povinnosti osobní účasti. Jde zejména o publikaci projektu přeměny a s tím spojených informací, žádosti o vydání osvědčení o zákonnosti přeshraniční přeměny. Současně se více upravuje i elektronická komunikace se společníky a věřiteli.

Z uvedeného přehledu, který není zdaleka komplexní, vyplývá, že změn bude celá řada a že nová úprava přeshraničních přeměn kapitálových společností se změní docela podstatně. Pravdou je, že pro přeshraniční přeměny propojených kapitálových společností existují určitá dílčí ulehčení, ale to již přesahuje možnosti tohoto rozhovoru.

Vzhledem k rozsahu problematiky je s podivem, že práce na příslušné novele nebyly, podle toho, co je mi známo, dosud zahájeny, ale mohu se mýlit. V tomto případě bych tomu byl rád.

Přinese nám nová směrnice nějaké nové typy přeměn?

Směrnice upravuje nový typ přeměny označovaný jako rozdělení vyčleněním. Vyčlenění je chápáno ve směrnici jako forma rozdělení odštěpením, kdy rozdělovaná společnost vyčlení část svého jmění

a současně založí novou společnost nebo více společností, na které přejde vyčleněná část nebo části jmění. Jediným společníkem nově založené společnosti bude jen rozdělovaná společnost, nikoliv společníci rozdělované společnosti. Nejde však o něco, co by bylo českému právnímu prostředí zcela neznámé. V současné době lze v podstatě téměř shodného cíle dosáhnout založením dceřiné společnosti nepeněžitým vkladem a mají-li přejít i dluhy společnosti, pak jediné vkladem částí závodu. Novinka je v tom, že bude možné vyčlenit jakoukoliv část jmění zahrnující i dluhy, nejen tu, která tvoří samostatnou organizační složku závodu. Z druhé strany však bude vyčlenění zřejmě administrativně náročnější, přestože směrnice pro tuto přeshraniční formu rozdělení stanoví zjednodušené náležitosti projektu a nemají se použít pravidla o zprávě statutárního orgánu, o zprávě znalce a ani pravidla o možnosti zcizení podílů nesouhlasivších společníků. Vzhledem k publikačním povinnostem, pravidlům na ochranu věřitelů a přísné kontrole zákonnosti přeshraničního vyčlenění, bude tento proces nákladnější než nepeněžitý vklad do společnosti. Bude třeba proto vždy zvážit, zda raději postupovat podle obecných pravidel pro založení a vznik obchodní společnosti v tom kterém členském státě, nebo postupovat podle pravidel o přeshraničním rozdělení vyčleněním. Další nedostatek je opět v tom, že rozdělení vyčleněním je určeno jen pro zakládání nových společností a že směrnice nereguluje pravidla pro možné vyčlenění sloučením. Jsem proto skeptický k tomu, že bude tato forma rozdělení v praxi příliš využívána. Navíc není tato forma rozdělení upravena ve směrnici ani v českém právním řádu pro vnitrostátní rozdělení. Jsem názoru, že v České republice by se měla upravit i možnost vnitrostátního rozdělení vyčleněním, včetně vyčlenění sloučením. Nepovažuji za logické, aby český právní řád umožňoval přeshraniční rozdělení vyčleněním, ale vnitrostátně by takový postup možný nebyl. Nelze ani vyloučit, že by v takovém případě vklady části závodu do jiné společnosti mohly být považovány za obcházení pravidel pro rozdělení vyčleněním. To bude třeba dořešit.

Český zákon o přeměnách obsahuje pravidla i pro přeshraniční rozdělení, které je akcentováno i ve výše uvedené směrnici. Dá se tedy říci, že Česká republika předběhla vývoj v EU. Pokud budeme zkoumat četnost přeshraničních rozdělení, tak zjistíme, že v posledních sedmi letech došlo celkem ke třem přeshraničním rozdělením, zatímco přeshraniční fúze dosahují k padesáti transakcím ročně. Co je podle vašeho názoru důvodem, že české korporace možnost přeshraničního rozdělení v podstatě nevyužívají?

Jsem názoru, že v oblasti přeměn, a to i vnitrostátních, převažují fúze nad rozdělením. Tím spíše to platí pro přeshraniční přeměny, protože rozdělení je vždy

složitější než fúze. To, že se sjednocují pravidla pro přeshraniční rozdělení napříč Evropskou unií jistě může přispět k tomu, že přeshraniční rozdělení budou v budoucnu častější, protože řada členských států až dosud přeshraniční rozdělení ve svých právních rádech neupravovala nebo nebyla pravidla pro přeshraniční rozdělení úplně kompatibilní. Většímu nárůstu přeshraničních rozdělení však podle mne brání, že směrnice ani nadále neupravuje přeshraniční rozdělení sloučením, přestože se Česká republika snažila, aby i tato forma přeshraničního rozdělení byla ve směrnici upravena. To se však nezdařilo. Česká právní úprava jej však umožňuje a jde o poměrně častou formu vnitrostátního rozdělení, zejména při odštěpení. Je otázka, zda přeshraniční rozdělení sloučením umožní i jiné členské státy, když chybí jednotná celounijní pravidla. Nelze ani vyloučit, že se v rámci novelizačních prací tato forma přeshraničního rozdělení i v českém právním řádu zruší. S tím bych však nesouhlasil a bude to s velkou pravděpodobností předmětem diskuzí.

Jaký očekáváte vývoj v oblasti přeměn v současnosti?

Vzhledem k celkové ekonomické situaci vyvolané pandemií Covid-19 jsem poměrně skeptický a spíše očekávám, že se počet přeměn nebude v dohledné době zvyšovat, spíše naopak. Lze však předpokládat, že po jejím ústupu naopak počet přeměn relativně vzroste jako součást restrukturalizace podniků. Směrnice sice většinu přeshraničních přeměn výslovně nově upravuje, avšak současně zpřísňuje jejich právní režim, což může samozřejmě odrazovat pro zvyšující se transakční náklady a zřejmě i nezanedbatelné časové prodloužení. U vnitroskupinových přeměn by to nemělo být zásadní problém s výjimkou pravidel na ochranu věřitelů a postupů při přezkoumávání zákonnosti přeshraniční přeměny.

Nebylo by vhodné při další novelizaci zákona o přeměnách zavést omezení pro volbu

rozhodného dne? V praxi se občas objevují nápady na řešení fúzí, které jsou mnohdy až za hranicí možného zpracování z hlediska technického a účetního. Mám teď na mysli fúzi mateřské a dceřiné společnosti, kdy je rozhodný den zvolen před datem nákupu podílu na dceřiné společnosti nebo nápady na stanovení rozhodného dne ještě před datem vzniku jedné ze zúčastněných společností. Pokud v těchto případech chceme sestavit zahajovací rozvahu k rozhodnému dni, tak v podstatě nemá žádnou vypovídací schopnost o připravované fúzi.

Můj názor je, že takto nelze postupovat již dnes, i když to zákon výslovně nevylučuje, ale plyne to podle mne z povahy věci. Pokud jde o sloučení a rozhodný den předchází den vzniku zúčastněné společnosti, tak je to podle mne nemožné, protože sloučení se musí zúčastnit existující společnosti a zahajovací rozvaha žádné z nich nemůže být přece nulová. Výměnný poměr podílů se počítá k rozhodnému dni. Jak mohu stanovit výměnný poměr k rozhodnému dni, když zúčastněná společnost neexistuje a její jmění je nulové? Ale vzhledem k tomu, že praxe jde hlava nehlava proti smyslu zákona, považoval bych za rozumné pravidla pro regulaci rozhodného dne zavést.

Rozhovor vedla Jana Skálová



lidé a firmy

Jiří Křepelka novým partnerem v EY

Novým partnerem auditu se ve společnosti EY stal 1. října 2020 Jiří Křepelka, který má dlouholetou zkušenost s projekty pro české i zahraniční společnosti. Specializuje se na klienty z oblasti energetiky, síťových odvětví, obchodu a distribuce elektřiny, nové a zelené energie, vodohospodářství, nakládání s odpady a souvisejících odvětví. Kromě auditních a jiných

ověřovacích služeb se také věnuje IFRS nebo účetnímu poradenství.

Jiří Křepelka vystudoval hospodářskou politiku a evropskou ekonomickou integraci na Univerzitě Karlově, je členem Komory auditorů České republiky a držitelem certifikace ACCA.

-vk-



Co najdete v e-příloze č. 9/2020

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 www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

OBSAH

- Novela zákona o obchodních korporacích zásadně upravuje rozdělování zisku
- Započtení pohledávek „nejistých“ a „neurčitých“ – již finálně rozřešená problematika?
- KOMENTÁŘ: Novela insolvenčního zákona zaostala za očekáváním, debata o oddlužení čeká Česko brzy znovu
- Aktuální judikatura k zákonu proti praní špinavých peněz
- 4066/2020 Daňové řízení: doručování daňovému subjektu v likvidaci

-ab-



AUDITOR č. 9/2020

ročník XXVII

REDAKCE

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

REDAKTORKA

Bc. Aneta Čermáková

REDAKČNÍ RADA

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

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

VDÁVÁ

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