

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Ze zasedání volební komise KA ČR.....	3
Navrhujte kandidáty do Výkonného výboru KA ČR do 30. dubna	3
Povinné vzdělávací téma pro rok 2017	4
Pohyblivý příspěvek pro rok 2016	5
Byl vydán revidovaný standard ISA 800 s odpovídajícími změnami standardu ISA 700 ...	5
Časté otázky k průběhu schvalování IFRS 9 v EU.....	6
FEE vydala novou publikaci o výborech pro audit.....	6
Reforma auditu v praxi bude tématem konference 29. dubna v Praze.....	6
Poslanci přijali elektronickou evidenci tržeb.....	7
Sjednocení praxe rejstříkových soudů.....	7

TÉMA ČÍSLA – VALNÉ HROMADY

Editorial	8
Rozdělení zisku a výplata podílů na zisku ve společnosti s ručením omezeným (Lola Laštovičková)	9
Vykazování položky Jiný výsledek hospodaření minulých let (Jana Skálová, Marcel Bareš)	12
Daňové aspekty výplaty vlastního kapitálu vzniklého z titulu přecenění při přeměnách (Jiří Nesrovnal)	15
Odměňování jednatele (Markéta Pravdová, Lenka Zachardová)	19
Převod podílu ve společnosti s ručením omezeným (Jan Šafránek).....	23
Zdaňování příjmů z prodeje podílu na společnosti s ručením omezeným u fyzických osob (Jana Skálová)	25
Výbory pro audit: pojistka pro správu korporace nebo byrokratické alibi? (Petr Kříž).....	27
Rozhovor s Pavlem Pravdou Výplata zisku a jiných vlastních zdrojů aneb je možné vyplatit zisk i tam, kde žádný není?	29
Test	31

NA POMOC AUDITORŮM

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditů	33
Externí confirmace. Ano či ne? (Daniel Stirský)	34

LIDÉ A FIRMY.....

e-příloha Auditor 2/2016

- Aktuality
- Právo
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **10. 3. 2016**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **14. 3. 2016**

Ohlédnutí za vzděláváním v letech 2013–2015



Jarmila
Novotná

Dovolte mně, abych se jako předsedkyně vzdělávacího výboru v poslední etapě svého funkčního období ohlédla zpět a v klidu se zamyslela nad tím, co se v uplynulých třech letech výboru pro kontinuální profesní vzdělávání pod mým vedením povedlo, nepodařilo splnit a jaké úkoly před výborem stojí.

Do funkce předsedkyně jsem nastoupila s ideálem, aby námi připravovaná a realizovaná školení vyhovovala zejména auditorům-OSVČ a auditorům z malých firem, neboť střední a velké auditorské společnosti si školení zajišťují samy na podnikové úrovni s tím, že před konáním semináře s prioritním tématem musí žádat výbor o souhlas s obsahem, rozsahem a lektorem. Dále jsem si vysnila rozšířit lektorský sbor o externí odborníky a udržet stávající z řad auditorů, spokojenost posluchačů a nadšené ohlasy na naše semináře; do jaké míry se nám to podařilo splnit, si musí naši absolventi zodpovědět sami.

Se vstupem do nového roku jsem si ujasnila, že byly úkoly příjemné, nepříjemné, těžké, lehce zvládnuté, úkoly, které zůstaly nedořešeny, a zadání, která musí být dokončena v roce 2016.

Mezi příjemné, ale těžké úkoly řadím pravidelné sestavování půlroční nabídky školení tak, aby tématem a délkou odpovídala aktuálním legislativním změnám a potřebám dennodenní praxe. Lektor by měl posluchače zaujmout odbornou

erudovaností, výkladem a v neposlední řadě svou osobností, aby účastníci zůstali na semináři do poslední minuty, odcházeli s pocitem dobře stráveného času a obohaceni užitečnými informacemi. Se smutkem jsem se musela vypořádat i s tím, že ne vždy jste nám nadšeně tleskali.

Příjemnými okamžiky se stávalo průběžné hodnocení úspěšnosti seminářů co do počtu témat, účastníků a výsledku hospodaření. Přínosná byla úspěšná součinnost s předsedou Výboru pro koordinaci vzdělávání a profesní zkoušky RVDA, který získával o naší práci dostatečný přehled.

Složka s nepříjemnými úkoly se začala plnit pravidelně ke konci května (ani letos to nebude jiné), kdy se do ní dostávají jména kolegů auditorů, kteří z různých důvodů nesplnili povinnosti vyplývající ze Směrnice pro KPV, a proto museli být předáni k řízení před Kárnou komisí. Vězte, že není sympatické opakovaně číst různé argumenty, proč závazek ke 40 hodinám ročně nebyl naplněn. Lidsky soucítím s potížemi kolegů, nicméně zastávám názor – pokud zapsaný auditor tvrdí, že s ohledem na zdravotní stav nedojede a neusedí na školení, potom se nemůže ani dopravit ke klientovi a tam provádět audit podle mezinárodních auditorských standardů. Bohužel podkategorii zapsaných auditorů, kteří nepraktikují auditorskou činnost, ale platí členské příspěvky, leč neabsolvuji roční předepsaný počet hodin vzdělávání, zákon o auditorech nezná (jak důstojně ukončit profesní kariéru by vydalo na samostatný článek).

Dále zde zařazuji i výtky k naší práci, zejména při hodnocení připraveného občerstvení co do kvality a množství. Bohužel není v silách organizátovek zajistit dietní stravu podle individuálních lékařských doporučení a usměrňovat její výdej podle potřeb a požadavků účastníků školení.

Do šuplíčku velmi těžkých úkolů jsem uložila realizaci školení pro uživatele auditorského softwaru, neboť jako auditor z malé firmy vím, jak je těžké se popasovat s moderním pomocníkem bez týmu IT specialistů nebo kolegů, kteří si tzv. ví rady. Je škoda, že mimo společná setkání sami mezi sebou nekomunikujeme a tím nedochází ani k přenosu informací neformálním způsobem.

Mým osobním nevyřešeným úkolem zůstaly webináře, které chápu v této době jako velmi efektivní a zcela adekvátní formu prezentačních školení za využití běžně dostupné techniky. Ty však nejsou výkonným výborem akceptovány pro nedostatek průkaznosti o jejich absolvování. Pravdou je, že špičkového lektora webinářem nenahradíme.

Úkolem s dlouhou dobou řešení se stalo vyhlášení povinného vzdělávacího tématu, které je ovlivněno

absencí novely zákona o auditorech a kdy není v našich silách předvídat výsledek práce Legislativní rady vlády a Sněmovny o několik „koňských délek“ dopředu.

Do konání sněmu musí být výborem předložen návrh novely Vnitřního předpisu pro KPV, v němž bude zapracován Mezinárodní vzdělávací standard 8 – profesní způsobilost pro partnery odpovědné za zakázku, kteří odpovídají za audity účetních závěrek.

Na závěr mého posledního úvodníku mi dovoluji poděkovat pracovním oddělení vzdělávání za přínosnou a kvalitní spolupráci, členům výboru za čas, užitečné náměty a stanoviska a našim seminaristům za přízeň, kterou nám věnují. Pokud budete mít jakékoli náměty k programu vzdělávání, určitě budete vždy vyslyšeni.

Naposledy si vás dovoluji požádat – zachovejte přízeň našim seminářům i v dalším období.

Jarmila Novotná
předsedkyně Výboru pro KPV
Komory auditorů ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 15. února, zabýval jak standardní agendou, tak aktuální činností jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významnou součástí jednání byla účast zástupců Rady pro veřejný dohled nad auditem (RVDA) v čele s prezidentem Jiřím Nekovářem a diskuze k postupu přípravy novely zákona o auditorech. Důležitým bodem byly ústní informace prezidenta FEE Petra Kříže o implementaci evropské legislativy týkající se auditu v členských zemích.

Výkonný výbor schválil:

- předsedkyni Výboru pro kontinuální profesní vzdělávání,
- plán činnosti a složení Výboru pro účetní výkaznictví, Výboru pro kontinuální profesní vzdělávání a Výboru pro veřejný sektor na rok 2016,
- složení Výboru pro regulaci a rozvoj profese, Výboru pro

IFRS a finanční instituce, Výboru pro SME/SMP na rok 2016,

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil vyhlášení povinného tématu v rámci KPV, stanovil počet hodin pro jeho absolvování a lhůtu pro splnění,
- informace z RVDA a schválil účast KA ČR na organizaci jednání „kulatého stolu“ k reformě auditu, které se uskuteční 29. dubna 2016,
- analýzu dopadu případného zpoždění legislativního procesu projednávání návrhu novely zákona o auditorech,
- a schválil další postup při přípravě materiálu na téma „Minimum ke smlouvě o povinném auditu“,
- postup přípravy akčního plánu KA ČR pro IFAC

a vzal na vědomí:

- informaci o stavu projednávání návrhu novely zákona o účetnictví a zákona o auditorech,

- statistiku počtu školení a počtu účastníků na školeních organizovaných KA ČR v rámci kontinuálního profesního vzdělávání v roce 2015,
- informaci o plnění rozpočtu za období leden – prosinec 2015,
- aktualizovaný návrh programu jednání auditorských komor skupiny V4 v květnu 2016 v Praze,
- informace o aktuálním vývoji v FEE,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- informace o zahraničních cestách,
- legislativní monitoring,
- statistiku uložených kárných opatření.

Jiří Mikyna
ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Ze zasedání volební komise KA ČR

V souladu s volebním řádem se 21. ledna sešla volební komise, aby zahájila přípravy voleb poloviny členů Výkonného výboru Komory auditorů. Volební komise se projednala a schválila harmonogram přípravy voleb do Výkonného výboru, které se budou konat na XXV. sněmu 21. listopadu 2016.

Zároveň komise stanovila datum 30. dubna pro zasílání návrhů na kandidáty. Sněm bude volit 7 nových

členů a 6 náhradníků do Výkonného výboru. Volební komise připravila formulář pro návrhy kandidátů, který je součástí tohoto čísla časopisu Auditor. Formulář je k dispozici i na webových stránkách komory www.kacr.cz v sekci Aktuality.

Miroslav Kodada

předseda Volební komise Komory auditorů ČR



Navrhujte kandidáty do Výkonného výboru KA ČR do 30. dubna

Letošní listopadový sněm bude volit polovinu, tj. sedm nových členů Výkonného výboru Komory auditorů ČR a šest náhradníků. Volební komise v souladu s usnesením sněmu z listopadu 2014 stanovila termín 30. dubna pro přijímání návrhů na kandidáty.

S tímto číslem časopisu Auditor dostávají auditoři formuláře pro návrhy kandidátů do Výkonného výboru KA ČR. Formuláře jsou také ke stažení na webových stránkách komory www.kacr.cz v sekci Aktuality. Upozorňujeme, že kandidáty do volených orgánů komory mohou navrhopvat pouze auditoři zapsaní v rejstříku Komory auditorů ČR.

Návrhy na kandidáty je třeba v souladu s § 3 odst. 1 Volebního řádu předat volební komisi na adresu Komory auditorů ČR (Opletalova 55, 110 00 Praha 1), a to nejpozději do 30. dubna. Rozhodující je datum uvedené na poštovním razítku a u osobně doručených návrhů datum uvedené jako den přijetí úřadem komory.

Součástí návrhu kandidáta do orgánu KA ČR je i jeho stručná charakteristika, kterou volební komise stanovila následovně:

- odborná praxe,
- způsob poskytování auditorských služeb (§ 3 zákona č. 93/2009 Sb.),
- znalost anglického jazyka,
- jiná odborná činnost (např. vědecká, pedagogická, publikační).

Návrh musí obsahovat souhlas kandidáta s kandidaturou a současně i souhlas kandidáta se zveřejněním údajů specifikovaných v § 3 odst. 2 Volebního řádu sněmu tak, aby nedošlo k porušení zákona č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů, ve znění pozdějších předpisů. Tyto údaje budou otištěny v seznamu kandidátů do Výkonného výboru a rozeslány všem auditorům.

Prosíme o vyplnění všech požadovaných údajů tak, aby byla kandidátka platná a navržený kandidát mohl být zařazen na kandidátní listinu.

NÁVRH KANDIDÁTA DO VÝKONNÉHO VÝBORU KA ČR

Za kandidáta do Výkonného výboru KA ČR, který bude volen na XXV. sněmu KA ČR 21. listopadu 2016, navrhuji níže uvedeného auditora/ku a v souladu s ust. § 3 Volebního řádu uvádím požadované údaje:



Jméno a příjmení kandidáta ev. č.

Bydliště

Stručná charakteristika kandidáta:

• odborná praxe

• výkon auditorské činnosti (označte x) OSVČ Zaměstnanec

• znalost anglického jazyka

• jiná odborná činnost (publikační, pedagogická, vědecká)

Pozn.: V případě nedostatku místa pokračujte v příloze.

V dne

Jméno a příjmení navrhovatele ev. č.

Podpis

Vyjádření kandidáta:

Prohlašuji, že souhlasím se svou kandidaturou do Výkonného výboru KA ČR na čtyřleté funkční období a souhlasím se zveřejněním údajů stanovených v § 3 Volebního řádu v přehledu kandidátů, který bude rozeslán všem auditorům.

Jméno a příjmení kandidáta ev. č.

Podpis

Návrh zaslejte volební komisi na adresu Komory auditorů ČR nejpozději do 30. dubna 2016.

V souvislosti s navrhováním kandidátů odkazujeme na Volební řád sněmu, § 3 odst. 3 písm. c), podle něhož volební komise vrátí navrhovateli do jednoho měsíce návrhy, ve kterých je navrhován kandidát, jenž je členem orgánu, do něhož je navrhován pro příští funkční období, a byl členem tohoto orgánu i v minulém funkčním období.

Volební pravidla

Ve volebním řádu KA ČR v § 3 jsou uvedeny podmínky, které musí kandidáti do orgánů komory splňovat. Kandidáty navrhuje auditori z řad auditorů zapsaných v rejstříku auditorů vedeného komorou s tím, že

návrhy kandidátů budou zaslány volební komisi na adresu komory do lhůty vyhlášené volební komisí.

Podle § 32 odst. 2 zákona o auditorech může být do orgánu komory zvolen statutární auditor, který nemá v době konání voleb pozastavený výkon auditorské činnosti. Funkční období člena orgánu nesmí přesáhnout dobu čtyř let. Opětovná volba je možná, přičemž člen orgánu může setrvat v jedné a téže funkci nejdéle dvě po sobě jdoucí funkční období.

Miroslav Kodada

předseda Volební komise Komory auditorů ČR

Povinné vzdělávací téma pro rok 2017

Výkonný výbor Komory auditorů na návrh Výboru pro KPV vyhlásil na zasedání 15. února **povinné vzdělávací téma pro rok 2017** (dále jen „PVT“) a podle ustanovení § 3 odst. 1 Vnitřního předpisu pro kontinuální profesní vzdělávání statutárních auditorů KA ČR stanovil rozsah a lhůtu pro jeho splnění.

Rozsah:	12 hodin
Lhůta pro splnění:	31. 12. 2017

Téma:

- Novela zákona o auditorech v důsledku implementace směrnic EP a Rady č. 2014/56/EU a č. 2013/34/EU a nařízení EP a Rady č. 537/2014, a
- novely Mezinárodních standardů pro audit účinné pro audity účetních závěrek sestavených po 15. 12. 2016 (ISA řady 7XX a související změny a ISA 800).

Pro plnění PVT budou započítány tyto vzdělávací akce:

- školení s tematikou zákona o auditorech (dále jen „ZoA“) platného od 1. ledna 2016 (technická novela ZoA),
- školení organizovaná KA ČR (po vyhlášení PVT), která budou výslovně označena, že se do plnění PVT započítávají,

- klubová setkání a školení na téma „Ověřování výroční zprávy auditorem od 1. 1. 2016“, která byla realizovaná před vyhlášením PVT:

v kalendářním roce 2015			
Termín	Místo konání	Rozsah	VS akce
12. 11. 2015	Praha	3 hod.	69015
19. 11. 2015	Praha	3 hod.	69115
24. 11. 2015	Brno	3 hod.	69215
26. 11. 2015	Ostrava	3 hod.	69315
v kalendářním roce 2016			
6. 1. 2016	Praha	4 hod.	65016
20. 1. 2016	Praha	4 hod.	65116
26. 1. 2016	Brno	4 hod.	65516
2. 2. 2016	Ostrava	4 hod.	65616
9. 2. 2016	Praha	4 hod.	65216
18. 2. 2016	Praha	4 hod.	65316

- školení, která si auditorské firmy zajišťují samy pro své zaměstnance – účastníkům takových školení budou hodiny započteny po schválení Výborem pro KPV,
- školení organizovaná jinými subjekty (např. externí vzdělávací instituce) – účastníkům takových školení budou hodiny započteny po schválení Výborem pro KPV.

Vzdělávací akce s tematikou povinného vzdělávacího tématu budou do nabídky vzdělávání pro rok 2016 a 2017 zařazovány postupně ve spolupráci s oddělením metodiky KA ČR.

Pozn.: Stanovený rozsah KPV pro kalendářní rok (tj. 40 hodin) se o hodiny povinného tématu nenavyšuje; účast na vzdělávacích akcích k PVT se do tohoto rozsahu započítávají.



Iva Julišová

oddělení vzdělávání KA ČR

Pohyblivý příspěvek pro rok 2016

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

Splatnost pohyblivého příspěvku pro rok 2016 je dle § 4 odst. 2 Příspěvkového řádu do 30. června 2016. Základem pro výpočet pohyblivého příspěvku jsou v souladu s Příspěvkovým řádem příjmy (tržby) bez DPH dosažené v předcházejícím roce, tedy v roce 2015, za auditorské služby konané na území České republiky.

Sazba pohyblivého příspěvku je stanovena podle Příspěvkového řádu na 0,45 % z uvedeného základu.

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

Dále je možné použít také tradiční tištěný formulář „Vyúčtování příspěvků auditora“, jenž byl přílohou minulého čísla časopisu Auditor. Auditorským

společnostem byl formulář „Vyúčtování příspěvků auditorské společnosti“ rozeslán poštou v průběhu února.

Třetí možností je využít formulář vyúčtování příspěvků, který naleznete rovněž na webových stránkách Komory www.kacr.cz v části Pro členy, sekce Formuláře, kde si jej lze stáhnout a po vyplnění zaslat Komoře e-mailem na adresu snajdrova@kacr.cz nebo na kacr@kacr.cz.

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

Pokud vypočtená výše pohyblivého příspěvku zaokrouhlená na celé koruny směrem dolů nepřesáhne 200 Kč, pohyblivý příspěvek se neodvádí, nicméně vyúčtování je třeba provést některým ze tří uvedených způsobů. Vyúčtování příspěvků je třeba zaslat i v případě, že auditor neměl žádné tržby za provádění auditorské činnosti nebo provádí auditorskou činnost jménem auditorské společnosti. V případě pozdního zaplacení příspěvku je třeba počítat s úhradou úroku z prodlení.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR

vyúčtování do
31. března

Byl vydán revidovaný standard ISA 800 s odpovídajícími změnami standardu ISA 700

Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB) vydala 7. ledna 2016 revidovaný Mezinárodní auditorský standard ISA 800 – Zvláštní aspekty – Audity účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely. Zároveň učinila odpovídající úpravy v Mezinárodním auditorském standardu ISA 700 – Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce. Standard je v současné době k dispozici na webu IFAC www.ifac.org ve formátu revize – původní verze s vyznačenými úpravami revidovaného znění. Revidovaný standard je platný pro audity účetních závěrek za období končící 15. prosince 2016 a následující.

IAASB současně připravila materiál „Basis for Conclusion“, kde shrnula zásadní připomínky dotčených subjektů k revizi standardu ISA 800 a ISA 805.

Tento materiál s revidovaným standardem přímo souvisí, nicméně není jeho součástí. Je rovněž k dispozici na webu IFAC.

Dagmar Palková
oddělení metodiky KA ČR



Časté otázky k průběhu schvalování IFRS 9 v EU

Federace evropských účetních (FEE) vydala počátkem února materiál „Endorsement of IFRS 9 – FAQ“, který shrnuje nejčastější otázky kolem nového projednávaného standardu IFRS 9 (Finanční nástroje). Materiál řeší především komplexnost a komplikovanost nového standardu, nicméně odborníci z FEE se přiklání k jeho rychlé implementaci, neboť dle jejich názoru je lépe provázán s obchodními modely než stávající IAS 39, a tudíž poskytuje přesnější klasifikaci finančních aktiv.

Účinnost standardu je předpokládána nejpozději od roku 2018 a EFRAG členským státům doporučuje jeho včasnou implementaci. Nicméně právě datum účinnosti je předmětem diskuzí především v odvětví

pojišťovnictví, kde jsou připravovány nové standardy týkající se pojišťovacích smluv s účinností od roku 2021. Odborníci z oblasti pojišťovnictví namítají, že dvě tak podstatné změny ve výkaznictví pojišťoven povedou k nejasnostem, nepřesnostem a k výraznému navýšení nákladů jak na straně sestavovatelů výkazů, tak na straně jejich uživatelů.

Celé znění materiálu je k dispozici na webu FEE www.fee.be.

Dagmar Palková
oddělení metodiky KA ČR

FEE vydala novou publikaci o výborech pro audit

Federace evropských účetních (FEE) vydala v lednu publikaci, která se zabývá dopadem evropské reformy auditu na výbory pro audit, úlohou těchto výborů a jejich odpovědností. Výbory pro audit by se měly stát klíčovým faktorem přispívajícím k posílení důvěry ve finanční audit a finanční informace jako celku.

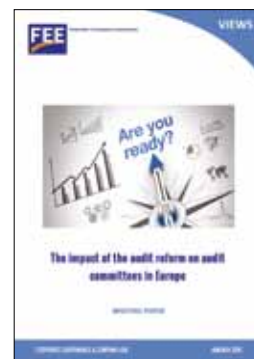
Reforma auditu v Evropské unii, v podobě novelizované směrnice o povinném auditu a nového nařízení o povinném auditu subjektů veřejného zájmu, s termínem implementace do právních předpisů členských zemí do 16. června 2016, podstatně rozšiřuje a posiluje úlohu výborů pro audit při správě a řízení korporací.

Materiál FEE shrnuje změny ve vnímání výborů pro audit, nové požadavky na jejich zřízení a složení,

na jejich činnost a odpovědnost a s tím související změny v chování podniků v rámci Evropské unie. Obsahuje také řadu doporučení FEE, která jsou shrnuta na konci publikace.

Zmíněný materiál FEE je k dispozici na webových stránkách FEE www.fee.be a také na www.kacr.cz v aktualitách.

Na výbory pro audit je zaměřen celý článek Petra Kříže, prezidenta FEE, který najdete v tomto čísle časopisu na straně 27.



-av-

Reforma auditu v praxi bude tématem konference 29. dubna v Praze

Dne 29. dubna se v Praze uskuteční konference na téma „Reforma auditu v praxi.“ Tato v pořadí druhá společná konference Českého institutu interních auditorů, Komory auditorů ČR, Rady pro veřejný dohled nad auditem a Nejvyššího kontrolního úřadu naváže na „kulatý stůl“, který se konal loni v květnu. Ten byl historicky prvním setkáním představitelů hlavních kontrolních institucí a profesních organizací v Česku, kterého se zúčastnila zhruba stovka odborníků.

Reforma povinného auditu sebou přinese zásadní změny do praxe auditorů a subjektů veřejného zájmu. Dubnová konference bude proto věnována otázkám, které přinese implementace nové legislativy v oblasti auditu do praxe. Diskutovat se bude především

o dohledu nad auditory, zvýšené odpovědnosti výborů pro audit a komunikaci mezi auditorem a auditovanými subjekty. Svůj pohled tak přednesou zástupci Federace evropských účetních, regulátora, veřejného dohledu, Komory auditorů a experti z oblasti interního auditu a výborů pro audit. Konferenci zahájí CEO Mezinárodního institutu interních auditorů Richard Chambers, který se bude věnovat problematice výborů pro audit. Tato akce je příležitostí položit otázky řadě klíčových osobností v oblasti auditu.

Další informace o konferenci jsou průběžně zveřejňovány na webu KA ČR www.kacr.cz v aktualitách.

-av-

Poslanci přijali elektronickou evidenci tržeb

Poslanecká sněmovna schválila 10. února návrh zákona o evidenci tržeb, který zavádí pro podnikatele povinnost elektronicky evidovat veškeré tržby. Sněmovna schválila i změny zákonů souvisejících se zavedením elektronické evidence tržeb (EET).

Vláda si od EET slibuje narovnání podnikatelského prostředí mezi podnikateli, kteří daně platí, a těmi, kteří je neplatí. Evidence tržeb má také pomoci omezit daňové úniky a zvětšit výběr daní, který by měl do státní pokladny přinést až 18 miliard korun ročně.

Povinnost evidovat tržby budou mít právnické osoby s podnikatelskou činností a podnikající fyzické osoby, pokud platí (nebo mají platit) daně v České republice. Jako první se do evidence zapojí hotely a restaurace, a to zřejmě od listopadu. Záleží na tom, kdy zákon vyjde ve sbírce. Ještě ho musí schválit Senát a podepsat prezident.

Podnikatelé se mají do evidence zapojovat postupně takto:

- v 1. fázi (tj. od začátku evidence): ubytovací a stravovací služby;
- ve 2. fázi (tj. 3 měsíce po začátku evidence): maloobchod a velkoobchod;
- ve 3. fázi (tj. 15 měsíců po začátku evidence): ostatní činnosti vyjma těch ve 4. fázi, například svobodná povolání, doprava, zemědělství;
- ve 4. fázi (tj. 18 měsíců po začátku evidence): vybraná řemesla a výrobní činnosti.

Pro evidenci tržeb finanční správa využije místo nového systému současný daňový systém. Technické řešení evidence tržeb tak bude začleněno do nynějšího automatizovaného daňového informačního systému (ADIS), v němž funguje daňový portál, daňové informační schránky nebo spisová evidence. Finanční správa o tom informovala v tiskové zprávě vydané 12. února.

Více o tom, jak bude systém EET fungovat a o technickém řešení, si můžete přečíst v e-příloze.

-av-



Sjednocení praxe rejstříkových soudů

Nový občanský zákoník a na něj navazující předpisy, zejména zákon o obchodních korporacích, přinesly řadu změn a s nimi i nejistotu ve výkladu a aplikaci jednotlivých ustanovení nových právních předpisů.

Nejvyšší soud provedl v minulém roce rozbor dosavadní rozhodovací činnosti rejstříkových soudů a zjistil značnou nejednotnost ve výkladu a aplikaci zákona o obchodních korporacích a zákona o veřejných rejstřících, které se bezprostředně týkají značné části české podnikatelské veřejnosti. Proto v souladu s oprávněním, které mu dává zákon o soudech a soudcích, přijal letos v lednu stanovisko, jehož cílem je sjednotit (alespoň část) dosavadní roztržštěné praxe při zápisech údajů do obchodního rejstříku, uvedl Nejvyšší soud v tiskové

zprávě z konference 17. února 2016. Úplné znění zmíněného stanoviska najdete v e-příloze č. 2/2016.

-av-



Editorial

Redakční rada zařadila na druhé číslo roku 2016 téma Valné hromady, čímž se trochu vracíme k rekonstrukci obchodního práva a máme možnost si zopakovat, zda novou právní úpravu dobře ovládáme a zda nás některé povinnosti nezaskočí.

Valná hromada obchodní korporace se dle zákona o obchodních korporacích musí konat do konce šestého měsíce po skončení účetního období. Do její působnosti patří mimo jiné schválení účetní závěrky a rozhodnutí o rozdělení zisku. Komu a za jakých podmínek může být zisk rozdělován, rozebírá první článek autorky Loly Laštovičkové, která nás provede řadou právních souvislostí rozdělování zisku. Zabývat se účtováním o rozdělení zisku je jistě pro auditorskou obec zbytečné, a tak jsme se účetně zaměřili na nedávnou novinku – Jiný výsledek hospodaření minulých let. Tato novinka přišla do pasív rozvahy od 1. ledna 2013 a její náplň tvoří rozdíly ze změn účetních metod, zaúčtování oprav významných chyb nákladů a výnosů z minulých let a první účtování o odložené dani. Veřejně jsou k dispozici účetní závěrky významných účetních jednotek za roky 2013 a 2014, které byly zkoumány studenty Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Výsledky průzkumu, jak účetní jednotky použily Jiný výsledek hospodaření minulých let a zda v následujícím roce valné hromady rozhodly o jeho rozdělení, přináší druhý článek autorů Marcela Bareše a Jany Skálové.

Valná hromada je oprávněna také rozhodnout o výplatě jiných složek vlastního kapitálu, např. emisního ažia, ostatních kapitálových fondů a položek, které vznikly v důsledku přecenění jmění při přeměnách. Tato složitá

daňová problematika je tématem článku Jiřího Nesrovnala. Zaměřuje se na závěry koordinačního výboru pro daně, kde se tato problematika projednávala téměř 9 měsíců, a přináší i řadu argumentů proti přijatému řešení.

Do působnosti valné hromady patří také schválení všech odměn a požitků poskytovaných společností statutárním orgánům. Článek spoluautorek Markéty Pravdové a Lenky Zachardové s názvem „Odměňování jednatele“ osvětluje nejen povinnosti valné hromady, ale i související daňové problémy.

Valná hromada společnosti s ručením omezeným zpravidla schvaluje převod podílu na společnosti. Za jakých podmínek se tak děje a jak tento proces prakticky probíhá, na to se zaměřuje ve svém příspěvku Jan Šafránek. Na něj navazuje krátké daňové pojednání od Jany Skálové. Pro řadu společníků – fyzických osob – může být překvapivé, že byla opuštěna provázanost obchodního a daňového práva a že pro dokoupené podíly od roku 2014 běží nový časový test pro osvobození příjmu z prodeje.

Petr Kříž se ve svém zamyšlení nad výbory pro audit zabývá

budoucí profesionalizací těchto výborů, dále pak se zabývá požadavky na odbornou způsobilost a nezávislost členů, s důrazem na požadavky na odbornost v oblasti auditu a účetnictví.

S Pavlem Pravdou, advokátem z advokátní kanceláře bnt attorneys-at-law s.r.o., jsme vedli rozhovor na téma právních problémů při výplatě zisku a jiných vlastních zdrojů společnosti. Soustředili jsme se zejména na problém času a stáří účetní závěrky, tedy termínu, kdy valná hromada o rozdělení vlastního kapitálu rozhoduje. Pavel Pravda v rozhovoru podrobil kritice i judikát Nejvyššího soudu.

Na závěr tématu pak přinášíme test, ve kterém si můžete prověřit, vážení čtenáři, jak dobře ovládáte či jste se nově naučili problematiku týkající se rozhodování na valných hromadách.

Doufám, že články budou pro vás přínosem a budete se k nim vracet v nadcházejících měsících, kdy budete pro své klienty připravovat podklady pro valné hromady.

Jana Skálová

editorka tohoto čísla časopisu



Rozdělení zisku a výplata podílů na zisku ve společnosti s ručením omezeným



Lola

Laštovičková

Právním předpisem, který upravuje problematiku rozdělování zisku a výplatu podílů na zisku včetně stanovení podmínek, za nichž zisk lze rozdělit, resp. podíly na zisku vyplatit, je zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále jen „ZOK“), konkrétně ustanovení § 34, § 35, § 40 a § 161.

Tento článek si klade za cíl popsat okruh subjektů, kterým lze zisk rozdělit, způsob rozdělení zisku, orgány příslušné k rozdělení zisku a výplatě podílů na zisku, limity rozdělování zisku a výplaty podílů na zisku a upozornit na některá úskalí a nejasnosti, které přináší nová právní úprava v souvislosti se zavedením možnosti vyplácet zálohy na výplatu podílu na zisku.

Okruh osob, kterým se zisk rozděluje a způsob rozdělení zisku

ZOK i již zrušený zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, vycházejí ze zásady, že zisk se rozděluje společníkům, kteří se podílejí na společnosti svým vkladem a v mnohých případech financují společnost i jinak, a to především pomocí příplatků mimo základní kapitál či prostřednictvím úvěrů. Již obchodní zákoník připustil výjimku z této zásady v podobě možnosti dělit zisk i mezi statutární orgán, resp. členy statutárního orgánu, ZOK dokonce umožňuje rozdělovat zisk mezi jakékoli další osoby, pokud to společenská smlouva výslovně připouští (§ 34 odst. 1 ZOK).

Převažuje názor, že je třeba tyto osoby typově popsat (např. jednatelé, osoby blízké, zaměstnanci), nikoli pouze obecně předvídat, že je zisk možné dělit i mezi jiné osoby než společníky bez bližší specifikace. V případě, že si společníci přejí rozdělovat zisk i do kulturních fondů, je nezbytné tyto fondy ve společenské smlouvě uvést, jelikož rozdělování zisku do kulturních fondů ve svém důsledku znamená rozdělování zisku jiným osobám. Vždy je však zapotřebí zvážit i daňové důsledky dělení zisku mezi jiné osoby než společníky, neboť se zdanění může u každé takové osoby lišit podle jejího vztahu ke společnosti.

Společníkům se rozděluje zisk zásadně podle poměru jejich podílů (§ 161 odst. 1 ZOK). Způsob rozdělení zisku je však možné nastavit ve společenské smlouvě i jinak, avšak vždy by měla být respektována zásada totožného zacházení se všemi společníky, tj. jiné nastavení způsobu rozdělení zisku by mělo být vždy odůvodněno. ZOK zároveň připouští, aby společnost vydala různé druhy podílů, s nimiž může být spojen např. pevný podíl na zisku, či ohledně nichž je podíl na zisku zcela vyloučen.

Je tedy nezbytné vždy nejprve prověřit společenskou smlouvu společnosti ohledně okruhu osob, kterým je zisk možné rozdělovat, a ohledně způsobu rozdělení zisku včetně různých druhů podílů, k nimž se váží práva a povinnosti v souvislosti s rozdělováním zisku.

Rozhodnutí o rozdělení zisku

Zisk je možné rozdělovat pouze na základě řádné či mimořádné účetní závěrky, která byla schválena valnou hromadou. Částka k rozdělení mezi společníky přitom nesmí překročit výši hospodářského výsledku posledního skončeného účetního období zvýšenou o nerozdělený zisk z předchozích období a sníženou o ztráty z předchozích období a o příděly do rezervních a jiných fondů (§ 34 odst. 1 ZOK ve spojení s § 161 odst. 4 ZOK). V této souvislosti upozorní na to, že ZOK již nepředvídá povinné příděly do rezervního fondu, tento fond tak může být na základě rozhodnutí valné hromady zrušen a přesunut např. do nerozděleného zisku minulých let.

V této souvislosti je vhodné doplnit, že omezení výplaty podílu na zisku obsahuje také novelizovaný § 28 odst. 7 zákona o účetnictví, a to ve vazbě na vykazování nákladů na vývoj v aktivech.

Standardně se tedy o rozdělení zisku rozhoduje spolu se schválením řádné či mimořádné účetní závěrky, a to v souladu s § 190 odst. 2 písm. g) ZOK prostřednictvím valné hromady společnosti s ručením omezeným. K přijetí takového rozhodnutí postačuje pouze prostá většina přítomných, nestanoví-li společenská smlouva jinak.



O samotné výplatě podílu na zisku na základě rozhodnutí valné hromady rozhoduje jednatel (§ 34 odst. 3 ZOK). Podíl na zisku je splatný posledním dnem třetího měsíce ode dne rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku, není-li ve společenské smlouvě nebo v rozhodnutí valné hromady uvedeno jinak.

S ohledem na přípustnost vydání různých druhů podílů je možné, aby byl s některým podílem spojen pevný podíl na zisku. Ohledně takových podílů není zapotřebí činit rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku a jeho splatnost nastává posledním dnem třetího měsíce ode dne schválení příslušné řádné či mimořádné účetní závěrky. Nicméně i v tomto případě je třeba respektovat limity výplaty podílu na zisku – viz dále podtitul *Test insolvence a další speciální požadavky*.

Lhůta k rozhodnutí o rozdělení zisku

Dle dřívější judikatury Nejvyššího soudu ČR, která by dle mnohých odborníků měla být použitelná i po rekodifikaci soukromého práva, je třeba lhůtu ke konání valné hromady rozhodující o schválení řádné účetní závěrky (nově § 181 odst. 2 ZOK), tj. 6 měsíců od posledního dne předcházejícího účetního období, chápat i jako lhůtu, v rámci níž lze nejpozději rozhodnout o rozdělení zisku. Dle názoru Nejvyššího soudu ČR řádná účetní závěrka podává reálný obraz o stavu společnosti právě a pouze nejpozději do konce této lhůty. Podle mého názoru lze tuto judikaturu použít i na rozhodnutí o rozdělení zisku na základě mimořádné účetní závěrky.

Možným řešením rozdělení zisku po 6 měsících ode dne, k němuž byla vyhotovena řádná či mimořádná účetní závěrka, je využití novinky, kterou přináší ZOK v podobě přípustnosti vyplácení záloh na výplatu podílu na zisku, o kterých tento článek dále pojednává.

Test insolvence a další speciální požadavky

Jednatel nesmí vyplatit podíly na zisku, je-li rozdělení zisku v rozporu se ZOK, a proto musí před samotnou výplatou učinit tzv. test insolvence v souladu s § 40 odst. 1 ZOK a zvážit, zda vyplacení podílů na zisku zároveň vyhovuje speciálním požadavkům uvedeným v § 161 odst. 4 ZOK. Podle těchto ustanovení si společnost vyplacením zisku nesmí přivodit úpadek ve smyslu zákona č. 182/2006 Sb., insolvenčního zákona, v platném znění (dále jen „InsZ“), a částka k rozdělení mezi společníky nesmí překročit výši hospodářského výsledku posledního skončeného účetního období zvýšenou o nerozdělený zisk z předchozích období a sníženou o ztráty z předchozích období a o příděly do rezervních a jiných fondů.

V případě, že jednatel s ohledem na výše uvedené rozhodne, že podíly na zisku nevyplatí, lze se domnívat, že právo na podíl na zisku nezaniká, pouze se odkládá jeho splatnost. Upozorňuji však v tomto případě na daň z příjmů, kterou je třeba hradit již v souvislosti

s rozhodnutím o rozdělení zisku, nikoli až spolu s jeho výplatou.

Vyplatí-li jednatel podíly na zisku, ačkoli to odporuje ZOK, může být odpovědný za náhradu újmy společnosti s ohledem na porušení péče řádného hospodáře.

Pokud společník nesouhlasí s tím, že nebyly splněny podmínky pro výplatu podílu na zisku, je podle mého názoru oprávněn podat proti společnosti žalobu na plnění, přičemž v případě žaloby společníka proti společnosti se s ohledem na ustanovení § 4 odst. 1 ZOK obrací důkazní břemeno, tj. mělo by být zásadně na společnosti, aby prokázala, že podmínky pro výplatu podílů na zisku stanovené ZOK nebyly splněny, pokud soud nerozhodne, že to po ní nelze spravedlivě požadovat.

Zálohy na výplatu podílu na zisku

Zálohy na výplatu podílu na zisku (dále jen „zálohy“) je možné vyplácet pouze na základě mezitímní účetní závěrky, dle níž bude zřejmé, že společnost má prostředky na výplatu záloh (dovozuji, že tím zákonodárce měl na mysli prostředky z vlastních zdrojů) a nepřivodí-li si tím společnost úpadek ve smyslu InsZ. Výše zálohy nesmí zároveň převyšovat součet výsledku hospodaření běžného účetního období, nerozděleného zisku z minulých let a ostatních fondů ze zisku snížený o neuhrazenou ztrátu z minulých let a povinný příděl do rezervního fondu. K výplatě zálohy nelze použít rezervních fondů, které jsou vytvořeny k jiným účelům, ani vlastních zdrojů, jež jsou účelově vázány a jejichž účel není společnost oprávněna měnit. Zálohy je třeba následně vždy vypořádat, tj. započítat či vrátit dle následujícího rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku.

ZOK nestanoví, jak dlouhé může být období mezi dnem, k němuž je sestavena mezitímní účetní závěrka, a dnem rozhodování příslušného orgánu o výplatě záloh. Lze doporučit, aby tato lhůta byla co nejkratší, nicméně se domnívám, že by tato lhůta neměla přesáhnout 6 měsíců (lze však dovodit i lhůtu 3 měsíců vzhledem k analogii s ustanovením § 11 odst. 2 zákona č. 125/2008 Sb. o přeměnách obchodních společností a družstev, v platném znění). Navíc mezitímní účetní závěrka dle mého názoru nemůže být využita poté, co bude schválena, popř. i pouze sestavena řádná či mimořádná účetní závěrka.

Jelikož ZOK nestanoví, že o zálohách na výplatu podílu na zisku rozhoduje valná hromada, v souladu s § 163 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, v platném znění (dále jen „NOZ“), podle něhož působnost, kterou zákon či společenská smlouva nesvěří jinému orgánu, náleží jednatelem, rozhoduje o těchto zálohách ze zákona jednatel. Jedná se však o zásadní rozhodnutí, proto doporučuji, aby společenská smlouva stanovila, že o zálohách rozhoduje valná hromada. Mnozí odborníci zároveň ze stejného důvodu dovozují,

že ani mezitímní účetní závěrka nemusí být schválena valnou hromadou, neboť § 190 odst. 2 písm. g) ZOK stanoví, že valná hromada schvaluje mezitímní účetní závěrku, pokud její vyhotovení stanoví jiný právní předpis. Jelikož tedy její vyhotovení stanoví ZOK a nikoli jiný právní předpis, lze dovodit, že tato kompetence spadá do působnosti jednatele.

ZOK nestanoví, kdy se zálohy stávají splatnými. Na základě obecných ustanovení NOZ, konkrétně § 1958 odst. 2 NOZ, lze mít za to, že po rozhodnutí příslušného orgánu o výplatě záloh, je společník oprávněn požadovat zaplacení zálohy po společnosti, která by dle tohoto ustanovení měla společníkovi následně vyplatit zálohu bez zbytečného odkladu.

Pro účely vyplacení záloh je tedy třeba nejprve vyhotovit mezitímní účetní závěrku a posoudit, zda požadavky kladené zákonem na zálohy jsou splněny a rozhodnout o jejich výplatě příslušným orgánem. Následně je třeba zálohy vypořádat, tj. při schvalování řádné či mimořádné účetní závěrky se zálohy započítají s podíly na zisku, které valná hromada schválila k rozdělení, nebo je třeba je vrátit, pokud valná hromada rozhodla, že zisk nerozdělí. Pokud valná hromada nerozhodla o naložení s hospodářským výsledkem do 6 měsíců od posledního dne účetního období, zastávají někteří odborníci názor, že den po uplynutí 6 měsíců od posledního dne účetního období nastává povinnost příslušného společníka zálohy vrátit, neboť se jedná o situaci, jako kdyby valná hromada rozhodla, že se zisk nerozdělí.

V souvislosti s vyplácením zálohy na podíl na zisku považují za důležité upozornit na skutečnost, že zatímco v případě výplaty podílu na zisku se předpokládá dobrá víra příjemce podílu na zisku, u výplaty zálohy na podíl na zisku tomu tak není. V praxi to znamená, že pokud byl při výplatě podílu na zisku

porušen zákon, není příjemce podílu na zisku povinen podíl na zisku společnosti vrátit, ledaže se prokáže, že věděl nebo měl vědět, že při výplatě podílu na zisku byly porušeny zákonem stanovené podmínky. U příjemce zálohy na podíl na zisku se v případě porušení zákonných podmínek pro její výplatu záloha na podíl na zisku společnosti vrací vždy (k tomu § 35 ZOK).

Převody podílů

V případě, že dochází k převodům podílů, je třeba vždy pamatovat na skutečnost, že zisk bude rozdělen mezi ty společníky, kteří budou v době rozhodování o rozdělení zisku společníky společnosti, i kdyby zisk pocházel z doby, kdy byl společníkem převodce podílu. Tento princip se dle mého názoru uplatní i ohledně povinnosti vypořádat zálohu, která je spojena s podílem na společnosti, tj. povinnost vypořádat zálohu má nabyvatel podílu za předpokladu, že je společníkem v době, kdy valná hromada rozhoduje o rozdělení zisku včetně vypořádání záloh. Z toho důvodu je vhodné tuto skutečnost zohlednit ve smlouvě o převodu podílu.

Lola Laštovičková

Mgr. Lola Laštovičková absolvovala Právnickou fakultu Univerzity Karlovy v Praze v roce 2010. Během studia se zúčastnila studijního programu na rakouské vysoké škole Management Center Innsbruck a zároveň získávala praxi v několika tuzemských advokátních kancelářích. Poté nastoupila na pozici advokátního koncipienta do advokátní kanceláře zaměřené na německy hovořící klientelu. Od srpna 2014 působí jako spolupracující advokát v advokátní kanceláři *bnt attorneys-at-law s.r.o.* se zaměřením na korporátní právo, především M&A.



Vykazování položky Jiný výsledek hospodaření minulých let



Jana Skálová

Valná hromada schvaluje řádnou účetní závěrku a rozhoduje o rozdělení zisku. Tato stará a známá pravda je v posledních letech doplňována o některé nuance, které by mohly zůstat opomenuty. Cílem tohoto článku je upozornit na to, že je třeba, aby valná hromada při svém rozhodování o rozdělení zisku vzala v úvahu i Jiný výsledek hospodaření minulých let.



Marcel Bareš

Spolu se standardním návrhem na rozdělení zisku musí statutární orgán předložit valné hromadě návrh na rozdělení (vyrovnání) položky A.IV.3. *Jiný výsledek hospodaření minulých let*, pokud bude v účetní závěrce vykázán.

Je-li hodnota kladná, pak valná hromada může rozhodnout o jeho rozdělení mezi společníky či o převodu do nerozdělených zisků minulých let, nebo jej použít na vyrovnání neuhrazené ztráty minulých let. Pokud je hodnota záporná, pak jde o účetní ztrátu minulých účetních období, a valná hromada by měla rozhodnout o vyrovnání této ztráty oproti nerozdělenému zisku minulých let, ostatních kapitálových fondů, nebo o převodu na neuhrazenou ztrátu minulých let.

Tento úkol však valné hromadě žádný právní předpis neukládá. Proč tedy doporučujeme rozhodnout o jeho rozdělení, tak aby tato položka byla „vyčištěna“ a nepřenesla se do dalších účetních období? Proto, aby tato položka, tento řádek rozvahy byl připraven pro další účetní období. Pokud se vyskytne další významná účetní chyba nebo dojde ke změně účetní metody, bude tato oprava chyby či změna metody v rozvaze vykázána samostatně a bez kompenzací s minulými transakcemi. Touto cestou lze zajistit každoročně transparentní účetní informace pro vlastníky. Pokud by společníci nerozhodli o „vyčištění“ této položky za každé účetní období, ve kterém vznikne, pak by na ní docházelo v průběhu několika let ke kumulaci jednotlivých zaúčtovaných případů, k možné kompenzaci případů ziskových a ztrátových, společníci by tak zcela jistě ztratili přehled, co všechno zde v průběhu minulých let bylo zachyceno. Je tak vhodné kladné hodnoty převádět do nerozdělených zisků minulých let nebo je používat k rozdělení mezi společníky a záporné hodnoty pak vyrovnávat oproti nerozděleným ziskům či převádět na neuhrazenou ztrátu minulých let.

Lze tedy jen doporučit, aby zde vykázané položky prošly schvalovacím procesem na valné hromadě. Vedlejším efektem tohoto schválení je také to, že vlastníci vezmou na vědomí skutečnosti, které vedly ke vzniku Jiného výsledku hospodaření minulých let. Pokud jde o významné účetní chyby, pak je na místě požadovat vysvětlení od managementu možná i v širším rozsahu, než bude uvedeno v příloze účetní závěrky. Změna účetní metody včetně zavedení účtování o odložené dani si zaslouží, aby byly vysvětleny vlastníky dostatečně podrobně také, zejména pokud jejich dopad do vlastního kapitálu bude významný.

Jak vypadá realita?

Řada kolegů auditorů si klade otázku, jak často je Jiný výsledek hospodaření minulých let u společností používán a k jakým účelům. Ze dvou zpracovaných bakalářských prací¹ na Vysoké škole ekonomické v Praze se nám podařilo získat data o akciových společnostech a společnostech s ručením omezeným, které dle § 11 odst. 2 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, spravuje Speciální finanční úřad (dále jen SFÚ).

Jedná se o právnické osoby založené za účelem podnikání, které přesáhly obrát dvě miliardy korun. Zároveň tyto účetní jednotky spravované SFÚ mají povinnost ověření účetní závěrky auditorem. SFÚ spravuje celkem 917 účetních jednotek, což odpovídá 481 akciovým společnostem a 436 společnostem s ručením omezeným.

Po vyloučení účetních jednotek účtujících dle vyhlášek pro banky a pojišťovny se konečný počet společností pro možnost srovnání účetních období 2013 a 2014 snížil na číslo 784 (360 akciových společností a 424 společností s ručením omezeným).² Tento vzorek byl dále ještě snížen, protože z 360 akciových společností jich 246 vykázalo účetní závěrku podle vyhlášky č. 500, 33 společností sestavuje účetní výkazy na základě IFRS a u 81 účetních jednotek nebyla jejich účetní závěrka k datu zkoumání (od 15. 11. do 1. 12. 2015) veřejně dostupná.³

Z celkového počtu 426 společností s ručením omezeným jich sestavilo 295 účetní závěrku dle vyhlášky č. 500, 11 společností s ručením omezeným jich sestavilo účetní výkazy na základě IFRS a u 118 společností s ručením omezeným nebyla jejich účetní závěrka k datu 1. 12. 2015⁴ veřejně dostupná k datu zkoumání.

¹ Ondřej Trousil: Jiný výsledek hospodaření minulých let v českém účetnictví. Marcel Bareš: Specifické operace ve vlastním kapitálu velkých společností v roce 2014.

² Toto číslo neobsahuje účetní jednotky, které v roce 2013 vykazovaly účetní závěrku podle jiné vyhlášky než č. 500 (většinou se jedná o společnosti jako banky, uzavřené investiční fondy, pojišťovny atd.).

³ Účetní závěrky nebyly dostupné na Justici, internetových stránkách samotných společností ani nebyly zpřístupněny po kontaktování daných společností (formou e-mailu).

⁴ Viz poznámku č. 3.

Rozbor vykázání Jiného výsledku hospodaření v roce 2013 a 2014

V roce 2013 z celkového počtu 301 akciových společností jich 10,63 % vykázalo Jiný výsledek hospodaření, kdežto v roce 2014 evidovalo z celkového počtu 245 akciových společností 11,83 % obchodních korporací účetní operace⁵ týkající se položky A. IV. 3, což je o 1,20 % více než v roce předcházejícím.

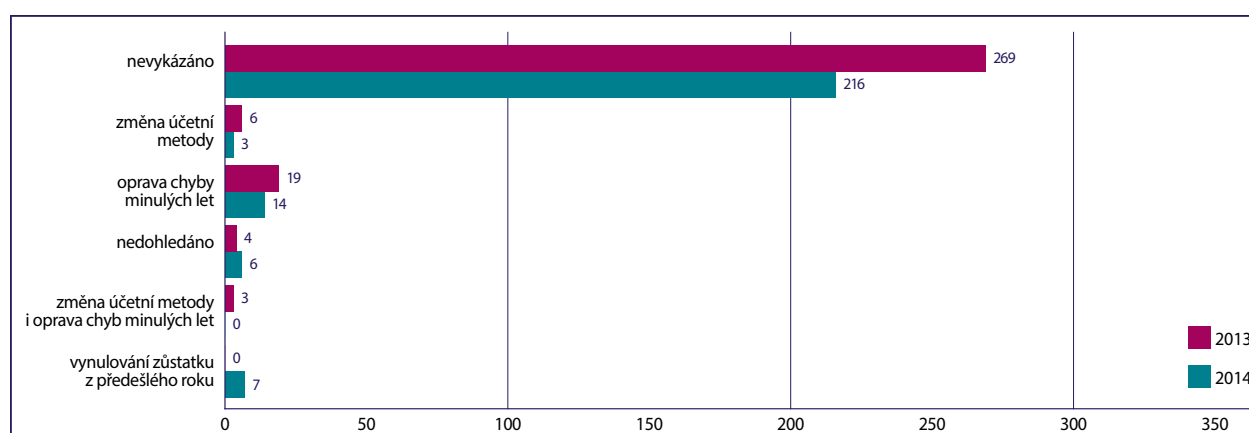
Bylo zjištěno, že sedm akciových společností v roce 2014 vynulovalo svůj zůstatek účtu z roku 2013, kde celkem 32 společností vykázalo nenulový zůstatek.

Tímto úkonem připravily společnosti tuto položku pro nadcházející období.

Celkové srovnání vykázané položky A. IV. 3 v roce 2013 a 2014

	2013	2014
Celkový vzorek společností s dostupnými účetními závěrkami	671	541
Nevykázalo	625	501
Vykázalo	46	40
Z roku 2013 vynulovalo	X	13
Z roku 2013 nevynulovalo	X	33

Srovnání vykázání Jiného výsledku hospodaření 2013 a 2014 u akciové společnosti

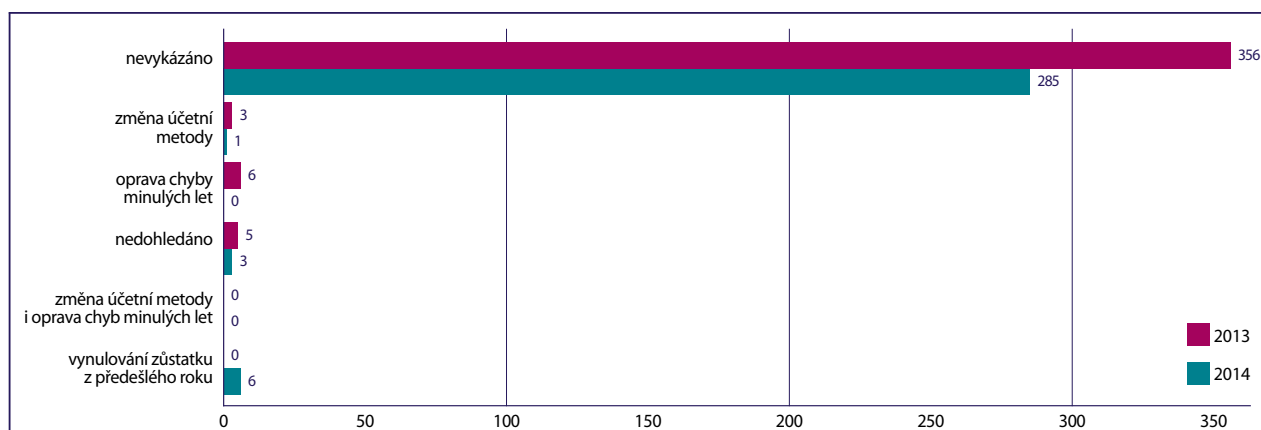


Z celkových 370 společností s ručením omezeným vykázalo 3,7 % nenulový zůstatek Jiného výsledku hospodaření minulých let. V roce 2014 bylo zjištěno 3,38 % účetních jednotek, které provedly účetní operace s položkou Jiný výsledek hospodaření minulých let z celkového počtu 295 společností s ručením omezeným. Výsledek z předchozího roku je o 0,32 % větší i přes to, že v roce 2014 mnohem méně společností sestavujících účetní závěrku podle vyhlášky č. 500

zveřejnilo svoji účetní závěrku a v roce 2014 byl procentuální výsledek menší včetně vynulování položky z předchozího roku.

Dále bylo zjištěno obdobně jako u akciové společnosti, že šest společností, které z celkového počtu čtrnácti společností v roce 2013 vykázaly Jiný výsledek hospodaření, v roce 2014 vynulovalo zůstatek zkoumaného účtu a připravilo jej pro období 2015.

Srovnání vykázání Jiného výsledku hospodaření 2013 a 2014 u společnosti s ručením omezeným

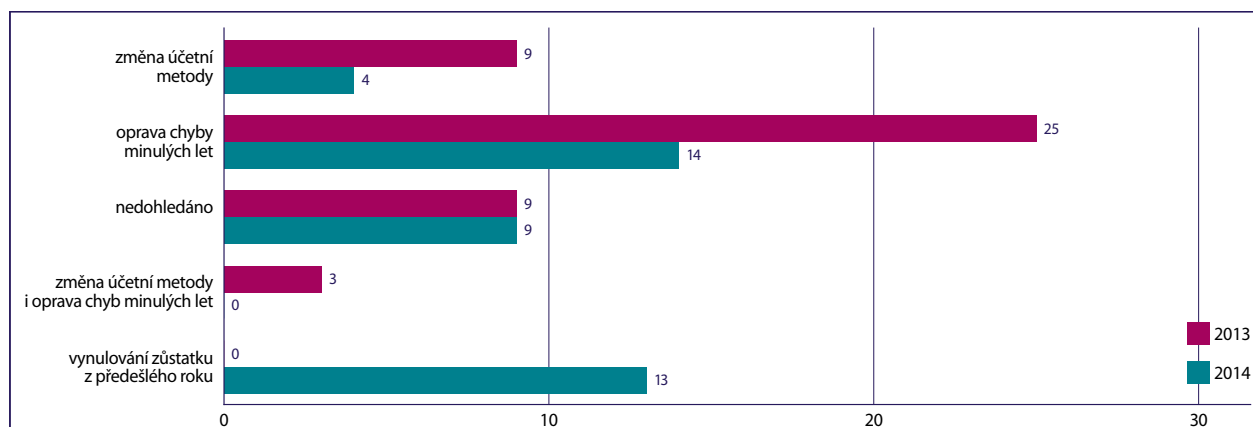


⁵ Včetně vynulování této položky předešlého roku.

Shrnutí

V roce 2013 pak po shrnutí všech dat za 671 společností vychází, že 7,46 % obchodních korporací vykázalo nenulovou položku Jiného výsledku hospodaření minulých let. Oproti tomu v roce 2014 z celkem 541 společností jich 7,39 % evidovalo nějakou účetní operaci

na položce Jiný výsledek hospodaření minulých let, přičemž by bylo ale vhodné uvést, že z tohoto procentního výsledku je 32,5 % tvořeno účtováním ohledně vynulování tohoto účtu z předešlého roku. Dále uvedený graf pro lepší srozumitelnost obsahuje jen vykázané položky v obou právních formách společností.

Souhrnný rozbor za roky 2013 a 2014**Kvalitativní rozbor posouzení přílohy**

Pro kvalitativní analýzu byla shrnuta data za oba typy společností. Zkoumáno bylo, zda společnosti v příloze účetní závěrky dostatečně popsaly a odůvodnily použití položky Jiného výsledku hospodaření minulých let. V roce 2013 správně popsalo a odůvodnilo evidenci Jiného výsledku hospodaření minulých let 63,04 % z celkového počtu 46 obchodních korporací, které tuto položku vykázaly. V roce 2014 srozumitelně popsalo a odůvodnilo pouze 60 % společností z celkového počtu 23 případů.

Závěr

Tato analýza za první dva roky používání nové položky Jiný výsledek hospodaření minulých let prokázala, že není příliš mnoho společností, které by na tuto novinku reflektovaly. Možná analýza v dalších letech ukáže větší frekvenci, zejména se lze těšit na účetní období roku 2016, kdy celá řada účetních jednotek bude měnit metodu oceňování zásob. Zcela jistě je důležitým závěrem i zjištění, že zhruba 40 % účetních jednotek tuto položku v rozporu s účetními předpisy dostatečně nepopsalo v příloze účetní závěrky.

**Jana Skálová
Marcel Bareš**



Ing. Jana Skálová, Ph.D., auditorka, daňová poradkyně, partner společnosti TPA Horwath, dále působí na VŠE v Praze, 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 provázanost účetnictví a daně z příjmů právnických osob, dopadů obchodního zákoníku do účetnictví a přeměn dle českých předpisů. Odborné veřejnosti je známa svou přednáškovou činností na téma účetnictví a daní, a to zejména pro Komoru auditorů ČR a KDP ČR.

Marcel Bareš je studentem Vysoké školy ekonomické v Praze, Fakulty financí a účetnictví, obor účetnictví a finanční řízení podniku. Letos v lednu úspěšně obhájil bakalářskou práci na téma „Specifické operace ve vlastním kapitálu velkých společností v roce 2014“.

Daňové aspekty výplaty vlastního kapitálu vzniklého z titulu přecenění při přeměnách



Jiří Nesrovnal

V souvislosti s přeměnami obchodních korporací dochází často k tomu, že je oceňováno jmění zúčastněných obchodních korporací. Toto přecenění majetku a dluhů je pak v souladu s § 24 odst. 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“) a § 54 odst. 2 a 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška“), nutné promítnout do účetnictví jednotlivých zúčastněných účetních jednotek. Na straně pasiv se toto přecenění (oceňovací rozdíl) promítne v zahajovací rozvaze ve vlastním kapitálu zúčastněných společností (v rámci položky „A.II.2.3. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací“ – viz § 14a odst. 1 vyhlášky). Dle projektu přeměny je možné uvedené částky vzniklé z titulu oceňovacích rozdílů převést na jednotlivé účty vlastního kapitálu. V této souvislosti nechci vést polemiku o tom, na které účty je možné uvedené položky převést.

Chtěl bych se zaměřit na otázku, jaké daňové aspekty má to, když tato položka je následně vyplácena společníkům obchodní korporace. Vycházím z toho, že jsou v dané situaci naplněny mezi obchodní korporací a společníkem podmínky vztahu mateřská a dceřiná společnost dle § 19 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Vzniká otázka, jakým způsobem bude zdaňována výplata tohoto oceňovacího rozdílu vzniklého z titulu přeměny, zda je možné uplatnit osvobození od daně z titulu vztahu mateřská a dceřiná společnost, obdobně jako v případě „klasického“ podílu na zisku, a zda pro toto zdanění má vliv a význam to, na jaký účet vlastního kapitálu bude následně v souladu s projektem přeměny uvedená položka zaúčtována.

Tato problematika byla v nedávné době řešena v rámci koordinačního výboru (Bc. René Kulínský, Ing. Vladimír Sopkuliak, 448/18.03.15, Daňový režim výplaty oceňovacích rozdílů, Koordinační výbor ze dne 18. 3. 2015 až 18. 11. 2015). Z doby projednávání uvedeného příspěvku (téměř tři čtvrtě roku) je patrné, že nejde o jednoduchou materii.

Možnost osvobození výplaty vlastního kapitálu vzniklého z titulu přecenění při přeměnách z důvodu vztahu mateřská a dceřiná společnost

Ze závěrů Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“) k příspěvku vyplývá, že pro daňový režim nebude rozhodující, na kterém účtu vlastního kapitálu

bude výsledná částka z titulu přecenění na reálnou hodnotu zachycena, ale to, že vznik této položky je dán právě přeceněním v rámci přeměn. Stanovisko GFŘ pak vychází z toho, že v uvedeném případě nebude možné uplatnit osvobození výplaty dané částky z titulu vztahu mateřská a dceřiná společnost, protože se nejedná o druh příjmu uvedený v ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1. ZDP, ani o druh příjmu uvedený v § 19 odst. 1 písm. z) ZDP. V souladu s názory předkladatelů výše uvedeného příspěvku s tímto stanoviskem nesouhlasím.

Domnívám se, že toto stanovisko je v rozporu s cíli jak směrnice k výplatě podílu na zisku mezi mateřskými a dceřinými společnostmi (Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států – dále jen „Směrnice k výplatě podílu na zisku“), tak s cíli směrnice týkající se přeměn obchodních společností (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 – dále jen Směrnice o přeměnách). Domnívám se, že cílem směrnice o přeměnách (viz např. bod 2 preambule této směrnice) by měla být obecně daňová neutralita přeměn jako takových. Nemělo by dojít k tomu, že v důsledku přeměny bude poplatník zdaněn hůře, než kdyby danou operaci nerealizoval.



Zavolejte Chocholouška! Zase ta nová srážková daň na výplatu vlastního kapitálu.

Kresba: Ivan Svoboda



K danému cíli Směrnice o přeměnách viz také například rozhodnutí SD EU C-352/08 – Modehuis A. Zwijnenburg BV proti Staatssecretaris van Financiën ze dne 20. 5. 2010:

„...38 Co se týče cíle sledovaného uvedenou směrnicí, Soudní dvůr již upřesnil, že tato směrnice má v souladu se svým prvním bodem odůvodnění za cíl zavést daňová pravidla neutrální z hlediska hospodářské soutěže, aby se podniky mohly přizpůsobit požadavkům společného trhu, zvýšit svou produktivitu a zlepšit svou konkurenceschopnost na mezinárodní úrovni. Tentýž bod odůvodnění rovněž stanoví, že fúzí, rozdělením, převodům aktiv a výměně akcií týkajícím se společností z různých členských států nesmějí být kladeny překážky v podobě omezení, znevýhodnění nebo zvláštních narušení, které by vyplývaly z daňových předpisů členských států (výše citovaný rozsudek *Leur-Bloem*, bod 45).

39 Konkrétněji cílem směrnice 90/434 je odstranění daňových překážek přeshraničních reorganizačních podniků tím, že bude zajištěno, že případné zvýšení hodnot podílů na společnosti nebude zdaněno do té doby, než dojde k jejich skutečné realizaci (rozsudky ze dne 5. července 2007, *Kofoed*, C 321/05, Sb. rozh. s. I 5795, bod 32, a ze dne 11. prosince 2008, *A.T.*, C 285/07, Sb. rozh. s. I 9329, bod 28)...

Cílem Směrnice k výplatě podílu na zisku by pak mělo být osvobození výplaty podílu na zisku v případě naplnění vztahu mateřská a dceřiná společnost. Domnívám se také, že ze Směrnice k výplatě podílu

na zisku nevyplývá, že by za zisk bylo nezbytně nutné považovat pouze zisk, který „prošel výsledovkou“.

Pokud uvedené dva cíle spojíme, lze dle mého názoru uzavřít, že není možné, aby došlo ke ztrátě osvobození podílu na zisku ve vztahu mateřská a dceřiná společnost pouze na základě toho, že dojde k přeměně. Mimo jiné i GŘ potvrzuje daňovou neutralitu přeměny, a to v rámci výkladu započítávání doby držby podílu v dceřiné společnosti v případě přeměny – viz pokyn D-22 K § 19 odst. 3 písm. b) a c):

„...Dojde-li k přeměně (přitom za přeměnu se považuje i změna právní formy podle zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů) dceřiné nebo mateřské společnosti podle § 23c zákona, pro zajištění daňové neutrality v případě přeměn společností se doba 12 měsíců podle § 19 odst. 3 písm. b) a c) zákona u nástupnické společnosti nepřerušuje...“

Tento výklad (který byl i v předchozím pokynu GŘ D-6 a vychází ze zápisu z jednání Koordinačního výboru ze dne 1. 12. 2010¹ a ze sdělení Ministerstva financí k této věci ze dne 12. 10. 2010² – jde tedy o ustálenou správní praxi) vychází také z neutrality přeměn zakotvených do preambule Směrnice o přeměnách, kdy by v důsledku přeměny nemělo dojít ke ztrátě osvobození podílu na zisku ve vztahu mateřská a dceřiná společnost. Domnívám se, že stejný závěr by měl platit i v nyní posuzovaném případě.

Při výkladu GŘ však naopak dojde k tomu, že v důsledku přeměny nebude možné ve většině situací vůbec uplatnit osvobození výplaty podílu na zisku, i když budou naplněny podmínky pro aplikaci tohoto osvobození. Přecenění na reálnou hodnotu v případě přeměn je v praxi většinou realizováno výnosovým způsobem. Toto přecenění reprezentuje v zásadě budoucí peněžní toky (tj. budoucí zisky) z titulu činnosti obchodní korporace. Z toho ale vyplývá, že pokud bude přecenění provedeno správně, tak v budoucích letech nebude společnost dosahovat žádného výrazného zisku. Její výnosy z aktivit budou snižovány vyššími náklady ze spotřeby přeceněných aktiv, odpisy přeceněného odpisovaného majetku, goodwillu nebo odpisem oceňovacího rozdílu k nabytému majetku (§ 6 odst. 3 písm. c) vyhlášky a § 7 odst. 10 vyhlášky). Jestli tedy nebude osvobozena výplata částky vzniklé z titulu přecenění jmění na reálnou hodnotu v rámci přeměny, nebude osvobozena ani výplata zisku, který by „prošel výsledovkou“, protože v podstatě žádný takový zisk (při správném postupu a správném ocenění) nebude dosahován. V této souvislosti je nutné zdůraznit, že obchodní korporace si u některých

¹ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 1. 12. 2010. [online]. Ministerstvo financí, 2010. [cit. 15.02.2016]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/2010KVKDP01_12_2010.pdf

² MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Sdělení ohledně časového testu u přeměn společností. In: Finanční správa [online]. 19.10.2010 [cit. 15.02.2016]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-prijmu/informace-stanoviska-a-sdeleni/2010/sdeleni-ohledne-casoveho-testu-u-premen-spolecnosti-2565>

typů přeměn nemůže vybrat, že přecenění na reálnou hodnotu neprovede, respektive, že ho nepromítne do účetnictví. Takovou možnost ani zákon o přeměnách, ani ZoÚ nedává. Výsledkem výše uvedeného stanoviska GFR pak je, že v důsledku přeměny nebude možné aplikovat osvobození výplaty podílu na zisku ve vztahu mezi mateřskou a dceřinou společností vůbec. Takový závěr je dle mého názoru v rozporu s principy a cíli obou předmětných směrnic.

V této souvislosti lze odkázat i na tuzemskou judikaturu, která v jiné souvislosti konstatovala nutnou daňovou neutralitu přeměny jako takové – viz 2 Afs 39/2006-75 a 2 Afs 40/2006-66 ze dne 20. 12. 2006 Sbírka rozhodnutí NSS 9/2008, str. 782 č. 1660/2008 Sb. NSS:

„...Zdejší soud v souzeném případě vychází ze zásady, že otázku, zda se jedná o výdaj za tímto účelem vynaložený, je nutné posuzovat na základě podmínek, které by platily pro zanikající společnost, pokud by se rozdělení společnosti neuskutečnilo. K této tezi lze dospět následující argumentací. Z právní úpravy přeměn společností je zřejmé, že tyto instituty slouží především k optimalizaci podmínek pro podnikání, jsou tudíž ekonomicky motivovány.

Je-li (jak již konstatoval Ústavní soud) rozvoj podnikání jedním z účelů zákona o daních z příjmů, nelze stěžovatelku penalizovat za to, že její právní předchůdkyně se z ekonomických důvodů rozhodla pro transformaci společnosti... Podle názoru Nejvyššího správního soudu je nutné vycházet z těchto podmínek, které platily pro původní společnost, a dovodit, že úroky z předmětných závazkových vztahů lze považovat za úroky související s náklady na pořízení výše uvedeného majetku a tím i za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů...“

Záměr, aby přeměny byly daňově neutrální, vyplývá i z důvodové zprávy k zákonu č. 438/2003 Sb., kterou byla předchůdkyně Směrnice o přeměnách (směrnice 90/435/EHS) implementována do ZDP:

„...V případě Směrnice o fúzích, rozděleních, převodech majetku a výměnách podílů na obchodních společnostech z různých členských států (90/434/EHS) to znamená, že daňové důsledky operací, na něž se Směrnice vztahuje, budou stejné jako v situaci, kdy by operace nebyly provedeny nebo byly provedeny společnostmi z libovolných členských států. V případě Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností (90/435/EHS) to znamená, že daňové důsledky operací, na něž se Směrnice vztahuje, budou shodné, pokud budou operace provedeny prostřednictvím libovolného počtu mateřských a dceřiných společností z libovolného počtu členských států.

Fúze, rozdělení, převody majetku a výměny podílů na obchodních společnostech z různých členských států Evropské unie jsou v některých případech nezbytné

k tomu, aby se vytvořily podmínky obdobné podmínkám vnitřního trhu. K vytvoření a zajištění účinného fungování společného trhu je třeba odstranit omezení bránící takovým operacím, která vyplývají z daňových předpisů členských států. Uvedené operace by měly být z daňového hlediska posouzeny zcela neutrálně, neboť umožňují zúčastněným společnostem lépe se přizpůsobit požadavkům společného trhu, zvýšit svou produktivitu a zlepšit konkurenceschopnost na mezinárodní úrovni. Cílem úpravy je odstranit jakákoliv znevýhodnění vyplývající z vnitrostátních daňových předpisů, přičemž však musí zůstat zajištěny fiskální zájmy státu, v němž se nachází převádějící nebo nabytá společnost. Tohoto cíle je dosaženo zavedením podmínky existence stálé provozovny přijímající společnosti ve státu převádějící společnosti...“

Způsob zdanění výplaty vlastního kapitálu vzniklého z titulu přecenění při přeměnách

Z hlediska způsobu zdanění vychází výše zmíněné stanovisko GFR z toho, že na výplatu uvedené částky je nutné hledět jako na vrácení emisního ážia, příplatku mimo základní kapitál nebo vyplacení plnění, která jsou obdobná vrácení emisního ážia či příplatku mimo základní kapitál. Zdanění těchto plnění je v zákoně o daních z příjmů speciálně řešeno s účinností od 1. ledna 2015 (viz § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 ZDP, § 36 odst. 2 písm. e) ZDP). Příjem bude u společníka snížen o daňovou nabývací cenu jeho podílu (§ 24 odst. 7 ZDP) a na případný rozdíl bude aplikována 15% srážková daň, kdy za odvod srážkové daně odpovídá plátcem, to je v daném případě vyplácející obchodní korporace. V této souvislosti bych chtěl upozornit, že v případě akciové společnosti je nezbytné vyplácenou částku rozpočítat na jednotlivé akcie a výše uvedený výpočet provést na úrovni jednotlivé akcie, nikoliv souhrnně za všechny akcie, které akcionář vlastní.

Způsob zdanění výplaty vlastního kapitálu vzniklého z titulu přecenění při přeměnách v případě výplaty daňovému nerezidentovi

Postup dle ZDP

V dané souvislosti je další otázkou, jakým způsobem bude výše popsané zdanění modifikováno v případě, kdy k výplatě bude docházet ve prospěch daňového nerezidenta. Zmiňované stanovisko GFR vychází z toho, že v uvedeném případě jde o příjem z držby kapitálového majetku dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP. Tento výklad je v souladu s tím, co je k dané věci uvedeno i v novém pokynu GFR D-22 (k § 22 bod 12).

Považuji za nutné upozornit, že dřívější stanoviska MF a GFR k této otázce nebyla zcela jednotná. Existovaly například i výklady (ať již individuální či obecné, například i publikované na internetových stránkách GFR) vycházející z toho, že v případě

výplaty emisního ážia do zahraniční nejde o příjem, který by měl dle § 22 ZDP zdroj na území ČR. Domnívám se, že pokud daňový subjekt v minulosti postupoval dle těchto výkladů či stanovisek, měl by být v souladu s principy správní praxe a právní jistoty chráněn, protože změna správní praxe by měla působit pouze do budoucna (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Ans 1/2005-57 ze dne 28. 4. 2005 – zveřejněný pod č. 605/2005 Sb. NSS ve Sbírce rozhodnutí NSS, 2 As 7/2005-86 ze dne 25. 4. 2006, 2 Afs 207/2005-55 ze dne 27. 7. 2006 (Sbírka rozhodnutí a stanovisek NSS 2/2008, str. 175 (1472/2008 Sb. NSS), RS 6 Ads 88/2006-132 ze dne 21. 7. 2009 (Sbírka rozhodnutí NSS 10/2009, str. 899, č. 1915/2009 Sb. NSS), 6 Ads 88/2006-159 ze dne 24. 2. 2010, Sbírka rozhodnutí NSS 6/2010, str. 525, č. 2059/2010 Sb. NSS a 9 Afs 66/2013-35 ze dne 26. 3. 2014).

Postup dle příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Pokud tedy vyjdeme z toho, že dle současných výkladů je uvedený příjem považován za příjem z titulu držby kapitálového majetku dle § 22 odst. 1 písm. e) bod 3 ZDP, zbývá posoudit, podle jakého ustanovení příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění by uvedený příjem měl být zdaňován. Předmětné stanovisko GFR vychází z toho, že by mělo jít o dividendový příjem, dle čl. 10 Dividendy, příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Tento výklad je podmíněn tím, že znění příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění vychází ze znění modelové smlouvy OECD. Domnívám se, že velmi úzký výklad pojmu zisk pro účely aplikace osvobození podílu na zisku ve vztahu mateřská a dceřiná společnost dle výše uvedeného výkladu GFR (viz výše část **Možnost osvobození výplaty vlastního kapitálu vzniklého z titulu přecenění při přeměnách z důvodu vztahu mateřská a dceřiná společnost**) není zcela konzistentní s jednoznačným zařazením uvedeného příjmu pod čl. 10 Dividendy příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

I v této souvislosti bych upozornil, že před tímto výkladem GFR se šlo v minulosti setkat i se stanovisky, že tento příjem z hlediska smlouvy o zamezení dvojího zdanění bude zařazen pod jiné články příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění (například pod ostatní příjmy, resp. zisky podniků). To by ve většině případů znamenalo, že tento příjem nebude v ČR vůbec zdaněn, protože pokud by zahraniční podnik neměl v ČR stálou provozovnu, které by tento příjem byl přiřítelný, jsou ostatní příjmy v souladu s příslušnou smlouvou zdaňovány pouze ve státě, kde je podnik daňovým rezidentem.

Poslední otázkou, kterou zbývá vyřešit v dané souvislosti, je, jakým způsobem bude aplikována případná příslušná snížená sazba pro dividendy dle čl. 10 dané konkrétní smlouvy. To je, zda tato snížená sazba

bude aplikována na čistou částku (to je příjem snížený o daňovou nabývací cenu), nebo bude aplikována na hrubou částku. Stanovisko GFR vychází z toho, že by příslušná snížená sazba dle smlouvy měla být aplikována na hrubou částku neponíženou o daňovou nabývací cenu. Plátce pak srazí částku, která bude nižší. Postup je možné dokumentovat na krátkém příkladu. Vyjdeme z toho, že je vyplácena částka z titulu oceňovacího rozdílu (výplata vlastního kapitálu vzniklého z titulu přecenění při přeměnách) ve výši 200 Kč a daňová nabývací cena podílu u společníka bude ve výši 100 Kč. Postupem dle zákona o daních z příjmu vychází výše srážkové daně ve výši 15 Kč $((200 - 100) \times 0,15 \text{ Kč})$. Aby bylo výhodnější (při zohlednění výkladu GFR) postupovat dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění, musela by sazba v čl. 10 příslušné smlouvy být nižší než 7,5 % $((15 : 200) \times 100 = 7,5 \%)$.

Snížení daňové nabývací ceny

Závěrem je nutné upozornit, že pokud bude část daňové nabývací ceny „vyčerpána“ pro účely výše popsaného zdanění, nebude již možné tuto část znovu použít jako daňový náklad při některých dalších daňově relevantních operacích, to je například při neosvobozeném prodeji podílu či výplatě vypořádacího podílu či podílu na likvidačním zůstatku (viz § 24 odst. 7 ZDP).

Jiří Nesrovnal

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal absolvoval VÚT FE, obor technická kybernetika a dále VÚT FP, obor daňové poradenství. Je členem různých expertních týmů. Je také člen Expertní skupiny Komise pro aplikaci nové civilní legislativy Ministerstva spravedlnosti (KANCL). Je vítězem soutěže Daňář roku 2010, 2011 a 2013. Přednáší např. pro Komoru auditorů ČR a Komoru daňových poradců ČR. Vystupuje na konferencích, např. na půdě Nejvyššího správního soudu. Je spoluautorem 10 publikací a publikuje v různých odborných časopisech. Je členem redakční rady časopisu Daňový expert. Specializuje se na daň z příjmů právnických osob (DPPO) a oblast daňové judikatury. Je členem Prezidia KDP ČR a vedoucím sekce DPPO KDP ČR. Působí ve společnosti N-Consult s.r.o.



Odměňování jednatele



Markéta
Pravidová

I přestože je společnost s ručením omezeným nejrozšířenější právní formou obchodní korporace a každá řeší problematiku odměňování jednatele, diskuze v odborné literatuře se zaměřují primárně na problematiku souběhu výkonu funkcí. V následujícím článku bychom proto chtěly shrnout právní rámec odměňování jednatele včetně daňového režimu této odměny.



Lenka
Zachardová

Smlouva o výkonu funkce

Pravidla týkající se odměňování jednatele jsou upravena v § 59 a násl. zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále jen „ZOK“). Dle ZOK se práva a povinnosti mezi společností a jednatelem řídí přiměřeně

ustanoveními občanského zákoníku o příkazu (§ 2430 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, dále jen „NOZ“), nevyplyvá-li ze smlouvy o výkonu funkce jinak. Smlouva o výkonu funkce musí být uzavřena písemně a musí být schválena (včetně všech jejích změn) valnou hromadou společnosti jakožto nejvyšším orgánem (příp. jediným společníkem, má-li společnost jediného společníka). Nevyplyvá-li ze společenské smlouvy jinak, je ke schválení smlouvy o výkonu funkce třeba prostě většiny přítomných společníků a není třeba o jednání valné hromady pořizovat notářský zápis. ZOK přitom vychází z opačného principu než předchozí obchodní zákoník (zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, dále jen „ObchZ“). Dle § 59 odst. 3 ZOK, pokud není odměňování jednatele sjednáno ve smlouvě o výkonu funkce v souladu s příslušnými ustanoveními ZOK, je výkon funkce bezplatný. Výjimkou jsou pouze případy, kdy smlouva o výkonu funkce nebo v ní obsažená ujednání o odměně jsou neplatná z důvodu na straně společnosti nebo pokud smlouva o výkonu funkce není z důvodu na straně společnosti uzavřena a/nebo, pokud ji valná hromada neschválí bez zbytečného odkladu po vzniku funkce jednatele. Pouze v takových případech má jednatel nárok na obvyklou odměnu v době uzavření smlouvy, příp. v době vzniku funkce, a to i přes absenci platné smlouvy o výkonu funkce (příp. platných ustanovení o odměňování jednatele).

Ustanovení § 2436 NOZ jednatelem pouze přiznává nárok na úhradu účelně vynaložených nákladů při výkonu funkce.

ObchZ vycházel naopak z principu úplatnosti výkonu funkce jednatele (a to odkazem na přiměřeně

ustanovení o mandátní smlouvě – § 66 odst. 2 ve spojení s § 571 ObchZ).

Z uvedeného vyplývá, že je zejména v zájmu jednatele, aby mezi ním a společností došlo k uzavření smlouvy o výkonu funkce, ve které budou ustanovení o odměně respektovat příslušná ustanovení ZOK, zejména § 60, který stanoví **náležitosti smlouvy o výkonu funkce**, a aby tato smlouva o výkonu funkce byla řádně schválena valnou hromadou společnosti (resp. jediným společníkem). Dle § 60 ZOK musí smlouva o výkonu funkce obsahovat **následující ujednání o odměně jednatele**:

- vymezení všech složek odměny, včetně případného věcného plnění, příspěvku na penzijní připojištění apod. (tj. kromě odměny je třeba ve smlouvě uvést veškeré benefity peněžité i nepeněžité, které jednatel od společnosti obdrží, resp. má obdržet),
- určení výše odměny nebo způsobu jejího výpočtu (platí i pro výše uvedené složky odměny – benefity) a určení podoby odměny (peněžitá/naturální),
- určení pravidel pro výplatu zvláštních odměn (zpravidla se jedná o variabilní odměny závislé na hospodářském výsledku společnosti) a určení případného podílu na zisku, pokud může být jednatelem přiznán v souladu se společenskou smlouvou.

Je třeba si uvědomit, že jednatel má odlišné postavení než zaměstnanec, tj. jednatel nepodléhá režimu zákoníku práce, a to i přes to, že zákon o daních z příjmů (zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění, dále jen „ZDP“), jednatele jakožto osobu pobírající příjmy ze „závislé činnosti“ zahrnuje pod pojem „zaměstnanec“. Jednatel tedy na rozdíl od zaměstnance nemá nárok na dovolenou, nevztahuje se na něj ustanovení zákoníku práce o pracovní době, o práci přesčas, o práci v noci atp., ani ustanovení o cestovních náhradách a překážkách v práci, ale ani ustanovení o nároku na náhradu škody z titulu pracovního úrazu atp. Tak bychom mohli vyjmenovávat jednotlivá ustanovení zákoníku práce. Pokud by však společnost některé tyto „benefity“ (např. cestovní náhrady v rozsahu stanoveném zákoníkem práce, plnění při úrazu v souvislosti s výkonem funkce apod.) chtěla jednatelem poskytovat, je nutno tak výslovně sjednat ve smlouvě o výkonu funkce, příp. upravit jiným zákonem předvídaným způsobem (viz dále). Odpovědnost jednatele však nelze ve smlouvě o výkonu funkce žádným způsobem omezit.

Jak již bylo výše uvedeno, bez výslovné úpravy ve smlouvě o výkonu funkce by jednatel mohl mít nárok pouze na úhradu účelně vynaložených nákladů při výkonu funkce, nicméně pro zamezení sporů o to, co je a co není účelně vynaloženo, opět doporučujeme toto blíže specifikovat ve smlouvě o výkonu funkce.

Souběh výkonu funkcí

V této souvislosti nelze nezmínit problematiku souběhu výkonu funkce. Může jednatel dle právní úpravy platné od 1. ledna 2014 vykonávat funkci jednatele v pracovním poměru dle zákoníku práce, příp. je možné, aby vedle výkonu funkce jednatele pro společnost vykonával jinou činnost na základě pracovní smlouvy? Odborná veřejnost se shoduje v tom, že výkon funkce jednatele nemůže být vykonáván v pracovním poměru, neboť se nejedná o „závislou práci“ ve smyslu zákoníku práce. To potvrzuje i stanovisko Ministerstva spravedlnosti ČR¹. Pokud se týká otázky, zda vedle výkonu funkce jednatele může jednatel pro společnost na základě pracovní smlouvy vykonávat jinou činnost, převažuje v odborné literatuře názor, že je to možné, nicméně v praxi bude často velmi obtížné určit, které činnosti lze ještě zařadit pod výkon funkce statutárního orgánu a které jsou již druhem práce ve smyslu zákoníku práce. Z uvedeného důvodu doporučujeme, aby měl jednatel pokud možno pouze smlouvu o výkonu funkce, ve které by byly sjednány všechny složky odměny a jejich výše (příp. způsob určení). Jednatel se tak vyhne případnému zpochybnování plnění přijatého na základě pracovní smlouvy, která by mohla být vyhodnocena jako neplatná z důvodu, že se jedná o činnost (práci), jež spadá pod výkon funkce statutárního orgánu. Pokud by jednatel přesto pracovní smlouvu uzavřel (na jinou činnost, než je výkon funkce statutárního orgánu), musí být veškerá plnění poskytnutá jednateli na základě takové pracovní smlouvy schválena dále uvedeným postupem dle § 61 odst. 1 ZOK.

Schválení odměny dle § 61 odst. 1 ZOK

Pokud jednatel nebude mít uzavřenu smlouvu o výkonu funkce, může přesto za výkon funkce od společnosti obdržet odměnu, a to postupem dle § 61 odst. 1 ZOK. Dle tohoto ustanovení jiné plnění, než na které jednatele plyne právo:

- z právního předpisu,
- ze smlouvy o výkonu funkce schválené valnou hromadou, resp. jediným společníkem,
- z vnitřního předpisu schváleného valnou hromadou, resp. jediným společníkem,

lze poskytnout jen se souhlasem toho, kdo schvaluje smlouvu o výkonu funkce (tj. se souhlasem valné hromady, resp. jediného společníka) a s vyjádřením dozorčí rady, byla-li zřízena. Totéž (souhlas valné hromady, resp. jediného společníka a vyjádření dozorčí

rady) se vyžaduje v případě stanovení mzdy či jiného plnění zaměstnanci, který je současně i členem statutárního orgánu a/nebo který je osobou jednatele blízkou.

V odborné literatuře se vedou diskuze, co je míněno jiným plněním ve smyslu § 61 ZOK, zda je to pouze takové plnění, které souvisí s výkonem funkce, nebo je to jakékoli plnění poskytnuté členu orgánu (resp. jednatelem). Přikláníme se k názoru, že se jedná pouze o takové plnění, které souvisí s výkonem funkce. Případné jiné plnění, např. ze závazkového vztahu nesouvisejícího s výkonem funkce (např. koupě věci společností od jednatele, pronájem nemovitosti jednatelem společnosti atp.) se totiž řídí ustanoveními ZOK o střetu zájmů (§ 54 a násl. ZOK), a v případě aplikace § 61 ZOK i na tyto vztahy by ustanovení o střetu zájmů pozbyla svého opodstatnění².

Odměna při špatných hospodářských výsledcích

Dle § 61 odst. 2 ZOK se plnění dle smlouvy o výkonu funkce a/nebo plnění schválené dle § 61 odst. 1 ZOK jednatelem neposkytne, pokud výkon funkce zřejmě přispěl k nepříznivému hospodářskému výsledku společnosti, ledaže valná hromada, resp. jediný společník rozhodne jinak. Z textu zákona nevyplývá, že by k neposkytnutí odměny jednatelem bylo nutno rozhodnutí určitého orgánu společnosti, ale že v případě, že výkon funkce zřejmě přispěje k nepříznivému hospodářskému výsledku (tj. pokud bude existovat zřejmá příčinná souvislost), jednatelem nárok na odměnu vůbec nevznikne. Pokud by přesto v tomto případě jednatele odměna byla vyplacena, došlo by pravděpodobně k porušení povinnosti statutárního orgánu (jednatele/ jednatelem) jednat s péčí řádného hospodáře a odměna by byla jednatelem vyplacena bez právního důvodu³.

Nastavení odměny jednatele

Z výše uvedeného vyplývají následující možnosti úpravy odměny jednatele (příp. jejich kombinace):

- mezi jednatelem a společností bude **uzavřena smlouva o výkonu funkce, která bude obsahovat ustanovení o odměně** a jejich jednotlivých složkách v souladu s § 60 ZOK a která bude schválena valnou hromadou, resp. jediným společníkem,
- mezi jednatelem a společností bude uzavřena **smlouva o výkonu funkce, která bude schválena valnou hromadou, resp. jediným společníkem a kde bude výslovně uvedeno, že výkon funkce je bezplatný**⁴,

¹ MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČR. Souběh funkcí již není od 1. 1. 2014 přípustný. In: Justice.cz [online].

[cit. 05.02.2016]. Dostupné z: <http://portal.justice.cz/Justice2/ms/ms.aspx?o=23&j=33&k=2073&d=336829>

² Viz též Josková, L. a kol.: Nová společnost s ručením omezeným - aktualizované vydání. GRADA Publishing, a.s.: Praha, 2015. ISBN 978-80-247-5837-4.

³ Obdobně viz též Lasák, J. a kol. Zákon o obchodních korporacích – Komentář. Wolters Kluwer: Praha, 2014. ISBN 978-80-7478-537-5.

⁴ Problematice bezplatného výkonu funkce z daňového hlediska se má věnovat připravovaný Koordinační výbor Komory daňových poradců ČR, který by potvrdil přípustnost bezplatného výkonu funkce s tím, že v těchto případech ani společnosti, ani členovi orgánu nevzniká zdanitelný příjem. V literatuře se totiž objevují názory, že v případě bezplatného výkonu funkce vzniká společnosti nepeněžní příjem.

- valná hromada, resp. jediný společník ad hoc jednatelem **schválí odměnu dle § 61 odst. 1 ZOK** (s vyjádřením dozorčí rady, byla-li zřízena),
- odměna jednatele (či jiný benefit) bude vyplácena na základě **vnitřního předpisu schváleného valnou hromadou**, resp. jediným společníkem dle § 61 odst. 1 ZOK (s případným vyjádřením dozorčí rady, byla-li zřízena),
- jednatelem bude poskytnuta pouze náhrada účelně vynaložených nákladů ve smyslu § 2436 NOZ.

Daňový režim

Příjem jednatele se zdaňuje podle § 6 ZDP jako příjem ze závislé činnosti. Příjmy jednatele z případného pracovněprávního vztahu jsou příjmy podle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP a příjmy za výkon funkce jednatele jsou příjmy podle § 6 odst. 1 písm. c) ZDP. ZDP zahrnuje jednatele pod pojem „zaměstnanec“ a společnost, která mu příjem vyplácí, pod pojem „zaměstnavatel“, což je ve světle ZOK jistě zkrslující. Jednatel je nicméně pro účely daně z příjmů klasifikován stejně jako zaměstnanec podléhající zákoníku práce a podle toho se jeho příjem zdaňuje, přičemž lze využívat všech daňových výhod určených pro zaměstnance.

Pokud má jednatel u společnosti podepsáno tzv. prohlášení k dani, je mu srážena standardním způsobem záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti (zohledňující slevy na dani podle § 35ba a § 35bb ZDP a nezdanitelné části základu daně podle § 15 ZDP) a je mu provedeno roční zúčtování, pokud o něj požádá. Příjem jednatele za výkon funkce je zdaněn 15% daní z příjmů fyzických osob, přičemž základ daně tvoří tzv. superhrubá mzda (odměna zvýšená o pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, které za jednatele hradí společnost). Musíme pamatovat rovněž na solidární zvýšení daně, o které se zvyšuje zdanění – v roce 2015 to bylo u částek nad 106 444 Kč měsíčně a v roce 2016 u částek nad 108 024 Kč měsíčně. Solidární zvýšení daně činí 7 % ze základů daně nad tento limit.

Odměny jednatelů podléhají zdravotnímu a sociálnímu pojištění jako mzdy zaměstnanců v pracovním poměru. Účast na nemocenském a důchodovém pojištění těchto osob zakládá příjem ve výši alespoň 2 500 Kč měsíčně. Na zdravotní pojištění se žádný limit nevztahuje, příjem jednatele podléhá jeho odvodu bez ohledu na výši, stejně tak zde není ani strop pro odvod zdravotního pojištění v podobě maximálního vyměřovacího základu. Naproti tomu u pojistného na sociální zabezpečení se uplatňuje maximální vyměřovací základ pro odvod pojistného ve výši 1 296 288 Kč ročně v roce 2016.

Daňová uznatelnost odměny jednatele se řídí § 24 odst. 1 ZDP, odměna za výkon funkce jednatele je tedy daňovým nákladem.

Zaměstnanecké výhody jednatele

Pokud tak stanoví smlouva o výkonu funkce či je schváleno jiným v předchozím textu uvedeným způsobem, mohou být jednatelem poskytovány cestovní náhrady, které nejsou předmětem daně (za předpokladu dodržení limitů stanovených ZDP). Stejně tak může být jednatelem poskytován příspěvek na stravování ve stejném daňovém režimu jako u zaměstnanců. Jednatel může mít k dispozici služební vozidlo k používání pro služební i pro soukromé účely s tím, že je třeba postupovat při zdaňování stejně jako u zaměstnanců. Příspěvek na penzijní připojištění a soukromé životní pojištění do limitu 30 tis. Kč za rok je u jednatele osvobozený od daně a současně je daňově účinný u společnosti. Jednateli lze poskytnout rekreaci jako nepeněžní plnění do ročního limitu 20 tis. Kč osvobozeného od zdanění, může využívat další zaměstnanecké benefity předvídané ZDP. Jak bylo uvedeno, je nutné mít se společností uzavřenu smlouvu o výkonu funkce, ve které budou všechny tyto nároky explicitně vyjmenovány. Takovéto výhody mají pak stejný daňový režim jako u jakéhokoliv jiného zaměstnance, mnohé z nich jsou daňově účinné u společnosti a osvobozené od zdanění u jednatele.

V praxi se lze setkat s případy, kdy jsou jednatelem vypláceny cestovní náhrady, aniž jednatel pobírá zdanitelný (peněžitý) příjem od společnosti. S ohledem na ustanovení § 6 odst. 7 písm. a) ZDP, znění důvodové zprávy k tomuto ustanovení a na dostupné výklady, lze cestovní náhrady poskytovat i neodměňovaným jednatelem. I když není (peněžitá) odměna jednatele sjednána, stále je z hlediska ZDP považován za zaměstnance. Navíc některé cestovní náhrady, např. v podobě náhrady za použití soukromého motorového vozidla, mohou představovat pouze výdaje, které byly jednatelem účelně vynaloženy při výkonu funkce, a jejich proplacením tak nedochází ke zvýšení majetku jednatele. Jak již bylo uvedeno, nárok na proplacení



Já jsem myslel, že máme valnou hromadu až v pondělí.

Kresba: Ivan Svoboda

účelně vynaložených nákladů předvídá ustanovení § 2436 NOZ vztahující se ke smlouvě o příkazu.

Osvobození příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 9 ZDP lze však použít pouze u jednatele, který pobírá odměnu za výkon funkce. Jedná se zejména o příspěvek na stravování, příspěvek na penzijní připojištění, soukromé životní pojištění, příspěvek na rekreaci včetně rekreace rodinných příslušníků, vzdělávání na náklady společnosti.

Pozor na zdaňování odměn jednatelů-nerezidentů ČR

Od roku 2015 došlo k zásadní změně u zdaňování jednatelů, daňových nerezidentů v ČR. Odměny jednatelů nerezidentů jsou považovány za příjem, který se zdaňuje srážkovou daní (§ 22 odst. 1 písm. g) a § 36 ZDP). Jednatel-daňový nerezident je považován pro účely zdanění za člena orgánu právnické osoby. Příjem zdaňovaný srážkovou daní přitom nepodléhá solidárnímu zvýšení daně.

Sazba srážkové daně podle země nerezidenta činí buď 15 % nebo 35 % (35 % v případě zemí mimo EU, s nimiž ČR nemá uzavřenou žádnou smlouvu o výměně informací nebo o zamezení dvojího zdanění – § 36 odst. 1 písm. c) ZDP). Základ pro výpočet srážkové daně nerezidentů je stejný jako základ daně pro výpočet zálohy na daň ze závislé činnosti rezidentů, a to včetně navýšení o pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění (superhrubá mzda). Pokud nerezident v České republice pojistné neodvádí, použije plátce tzv. fiktivní pojistné ve smyslu § 6 odst. 13 ZDP.

Podíly na zisku

Dle § 34 ZOK náleží právo na podíl na zisku především společníkům. ZOK však připouští možnost, aby byl ve společenské smlouvě rozšířen okruh osob, kterým může být podíl na zisku vyplacen. Podíl na zisku je tedy možné vyplatit nejen společníkům, ale také statutárním orgánům.

Na podíl na zisku jednatele se hledí jako na příjem ze závislé činnosti. Příjem v podobě podílu na zisku jednatele (zaměstnance) se zahrne do hrubé mzdy za příslušný měsíc a kromě daně z příjmu ze závislé činnosti ve výši 15 % se odvede i pojistné na sociální a zdravotní pojištění (11 %). Pojistné na sociální a zdravotní pojištění odvede i společnost (34 %). Náklad na sociální a zdravotní pojištění je u společnosti daňovým nákladem v souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. f) ZDP, mzdový náklad odpovídající výši dividendy bude ale nákladem nedaňovým podle § 25 odst. 1 písm. e) ZDP. Z výše uvedeného je zřejmé, že takováto forma výplaty podílu na zisku je za současných daňových podmínek velmi nevýhodná.

Pokud bude jednatel současně společníkem, bude podíl na zisku považován za příjem z kapitálového majetku (§ 8 odst. 1 písm. a) ZDP) a bude zdaněn

dle § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 srážkovou daní ve výši 15 %. U daňových nerezidentů ČR přichází v úvahu zdanění srážkovou daní ve výši 35 %, pocházejí-li ze zemí mimo EU, s nimiž ČR nemá uzavřenou žádnou smlouvu o výměně informací nebo o zamezení dvojího zdanění – § 36 odst. 1 písm. c) ZDP.

Markéta Pravdová
Lenka Zachardová

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

Ing. Lenka Zachardová, daňová poradkyně, je od roku 1995 absolventkou České zemědělské univerzity v Praze, fakulty ekonomiky a managementu. Od roku 2002 je členkou Komory daňových poradců České republiky. Během své praxe kromě poskytování daňového poradenství zastávala rovněž pozici vedoucího auditorského týmu v poradenských společnostech. V současné době působí jako daňová poradkyně ve společnosti bnt consulting, s.r.o. se zaměřením na přeměny společností, daň z příjmů fyzických i právnických osob a metodiku účetnictví.



Převod podílu ve společnosti s ručením omezeným



Jan Šafránek

Převod podílu je nejčastějším způsobem nakládání s podíly ve společnosti s ručením omezeným (dále jen „společnost“). Právní úprava obsažená v zákoně č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, v platném znění (dále jen „ZOK“) pravidla pro převádění podílu ve společnosti oproti úpravě obsažené v zákoně

č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „ObchZ“) značně zjednodušila.

ZOK stanovuje odlišná pravidla pro převod podílu mezi společníky společnosti, pro převod podílu ze společníka společnosti na třetí osobu a pro převod podílu představovaného kmenovým listem. Proto se v tomto článku věnujeme každé z těchto variant zvlášť.

Obecně k převodu podílu

V praxi je nezbytné v první řadě rozlišovat, u jaké společnosti k převodu podílu dochází. Pokud půjde o společnost, která vznikla po 1. lednu 2014, nebo o společnost, která vznikla před 31. prosincem 2013 a podřídila se ZOK jako celku, bude situace celkem jasná a převod podílu se bude řídit ZOK, případně odchýlnými ustanovením společenské smlouvy společnosti. Složitější situace však nastane u společnosti vzniklé do 31. prosince 2013, která se ZOK jako celku nepodřídila. U takovéto společnosti bude třeba dle našeho názoru i nadále respektovat pravidla obsažená v § 115 odst. 2 ObchZ, samotná smlouva o převodu podílu a její obsahové náležitosti se však bude řídit ZOK.

Společnost má povinnost vést seznam společníků a do něj provést každou změnu bez zbytečného odkladu poté, kdy jí byla taková změna prokázána (§ 139 odst. 4 ZOK). Stejně tak má společnost povinnost podat bez zbytečného odkladu poté, kdy jí je změna společníka společnosti prokázána, návrh na zápis změny společníka do obchodního rejstříku (§ 11 odst. 2 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob, v platném znění).

Změna v osobě společníků při převodu podílu se společnosti prokazuje doručením účinné smlouvy o převodu podílu s úředně ověřenými podpisy (§ 209 odst. 2 ZOK) nebo předložením rubopisovaného kmenového listu (§ 210 odst. 2 ZOK).

Při převodu podílu je třeba rovněž zkoumat, zda společenská smlouva připouští, aby společník vlastnil více podílů, a to i případně podílů stejného druhu (§ 135 odst. 2 ZOK). Pokud společenská smlouva nepřipouští vlastnictví více podílů „vedle sebe“, dochází

v souladu s § 32 odst. 1 ZOK při převodech podílů k tzv. přirůstání podílů. V opačném případě, kdy společenská smlouva umožňuje vlastnictví více podílů, vzniká otázka, zda při převodech podílů k „přirůstání“ podílů nemůže dojít, tedy zda převáděný podíl vždy zůstává samostatnou věcí, nebo zda si mohou smluvní strany „vybrat“ mezi režimem „přirůstání“ a „nepřirůstání“ podílů. Jsem toho názoru, že pokud společenská smlouva připouští možnost vlastnit více podílů, jedná se o možnost volby mezi režimem „přirůstání“ a „nepřirůstání“ podílů. Zvolený režim může vyplývat i přímo ze smlouvy o převodu podílu nebo z rozhodnutí valné hromady. Nicméně jednoznačně doporučuji tyto otázky výslovně upravit ve společenské smlouvě tak, aby se předešlo případným výkladovým problémům.

Smlouva o převodu podílu

V případě, že je převáděn podíl, který není představován kmenovým listem, dochází k převodu podílu uzavřením platné a účinné smlouvy o převodu podílu. Zatímco ObchZ upravoval smlouvu o převodu podílu jako samostatný smluvní typ, v případě ZOK jde o kupní smlouvu a ZOK nestanovuje ani žádné zvláštní obsahové náležitosti smlouvy o převodu podílu. Výslovně je vyžadována pouze písemná forma a úředně ověřené podpisy (§ 209 odst. 2 ZOK).

Z obecného zákonného požadavku určitosti právního jednání je možné dovodit alespoň základní obsahové náležitosti smlouvy o převodu podílu, tj. určení smluvních stran, určení převáděného podílu a údaj o tom, zda je podíl převáděn úplatně či bezúplatně.

Nabyvatel nabytím podílu přistupuje automaticky ke společenské smlouvě společnosti, není tedy třeba (na rozdíl od úpravy obsažené v ObchZ, konkrétně viz § 115 odst. 3 ObchZ), aby smlouva o převodu podílu povinně obsahovala prohlášení nabyvatele o tom, že ke společenské smlouvě přistupuje (§ 209 odst. 1 ZOK).

Jak s ohledem na vše, co bylo dosud uvedeno, postupovat v praxi? V první řadě bude třeba zkoumat, za jakých podmínek je převod podílu možný, tedy, zda se na společnost aplikuje bez dalšího právní úprava obsažená v ZOK nebo zda je třeba přihlížet i k právní úpravě obsažené v ObchZ. Samozřejmě v obou případech je třeba zkoumat, zda společenská smlouva společnosti nestanovuje zvláštní podmínky či pravidla pro převod podílu.

V případě, že je převod podílu podmíněn souhlasem valné hromady, vzniká otázka, v jaké formě má být takový souhlas udělen. V praxi pomalu převažuje názor, že postačí prostý souhlas valné hromady, nikoliv souhlas valné hromady ve formě notářského

zápisu (k názoru, že postačí prostý souhlas valné hromady, se přikláním i já). Tento názor vyslovil i Nejvyšší soud ČR ve svém stanovisku občanskoprávního a obchodního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 13. ledna 2016 k některým otázkám zápisů obchodních korporací do obchodního rejstříku, sp. zn. Cpjn 204/2015.

V této souvislosti považují za důležité rovněž upozornit na významnou novinku v právní úpravě platné a účinné od 1. ledna 2014, a sice na možnost nabytí za zákonem stanovených podmínek podíl na společnosti od nevlastníka. Zákon totiž nově považuje podíl nevtělený do kmenového listu za věc movitou a nehmotnou (k této problematice blíže viz § 7 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v platném znění (dále jen „NOZ“), § 496 odst. 2 NOZ, § 498 odst. 2 NOZ).

Převod podílu mezi společníky společnosti

Dle ustanovení § 207 odst. 1 ZOK je převod podílu mezi společníky společnosti možný v zásadě bez dalšího, tedy bez jakýchkoliv omezení. ZOK pouze dává možnost, aby společenská smlouva podmínila převod podílu mezi společníky souhlasem některého orgánu společnosti, typicky to bývá valná hromada společnosti. Nicméně není vyloučeno, aby souhlas s převodem podílu uděloval jednatel či dozorčí rada, popřípadě jiný orgán vytvořený společenskou smlouvou.

Pokud takovéto omezení převodu podílu mezi společníky společenská smlouva s.r.o. obsahuje, nemůže smlouva o převodu podílu nabytí účinnosti dříve, než bude souhlas udělen. Pokud je příslušný orgán společnosti nečinný nebo pokud souhlas příslušného orgánu společnosti s převodem podílu není bezdůvodně udělen do 6 měsíců ode dne uzavření smlouvy o převodu podílu, nastávají tytéž účinky jako při odstoupení od smlouvy, tj. dochází k zániku smlouvy (§ 207 odst. 2 ZOK ve spojení s § 2004 odst. 1 NOZ). Po zániku smlouvy může společník ze společnosti vystoupit (§ 207 odst. 3 ZOK). ZOK samozřejmě dává smluvním stranám možnost aplikovatelnost této úpravy na konkrétní převod podílu smluvně vyloučit.



Spousta postav, divnej děj a autor se ani nepodepsal.

Kresba: Ivan Svoboda

Převod podílu je mezi společníky účinný okamžikem, kdy nabyde účinnosti smlouva o převodu podílu. K okamžiku účinnosti smlouvy o převodu podílu se nabyvatel stává společníkem společnosti, vůči společnosti je převod účinný teprve doručením účinné smlouvy o převodu podílu s úředně ověřenými podpisy. Teprve od tohoto okamžiku tedy společnost bude k nabyvateli podílu přistupovat jako ke svému společníkovi.

Úprava převodu podílu mezi společníky se oproti úpravě obsažené v ObchZ zjednodušuje, neboť dle ObchZ byl převod obchodního podílu mezi společníky možný pouze se souhlasem valné hromady, pokud společenská smlouva nestanovila jinak (§ 115 odst. 1 ObchZ).

Převod podílu na třetí osobu

Pro převod podílu ze společníka na třetí osobu platí přísnější omezení. Převod podílu na třetí osoby je možný, avšak jen se souhlasem valné hromady. Smlouva o převodu podílu nenabude účinnosti dříve (tedy třetí osoba nenabyde podíl a tudíž se nestane společníkem), než bude takový souhlas udělen. Pokud valná hromada neudělí souhlas do 6 měsíců ode dne uzavření smlouvy o převodu, nastávají tytéž účinky jako při odstoupení od smlouvy. Zákon nicméně (na rozdíl od převodu podílu na jiného společníka) nepřiznává společníkovi právo ze společnosti vystoupit.

Společenská smlouva může v souvislosti s převodem podílu na třetí osoby obsahovat odlišnou úpravu (§ 208 odst. 1 ZOK). Společenská smlouva tedy může převod podílu na osobu, která není společníkem, zcela vyloučit, nebo jej může podmínit i jiným způsobem, než je souhlas valné hromady, nebo naopak může stanovit, že takový převod je možný bez jakýchkoliv omezení. Pokud má společnost jediného společníka, je podíl jediného společníka převoditelný na třetí osoby bez jakýchkoliv omezení (§ 14 ZOK). Jen pro úplnost uvádím, že ObchZ umožňoval převod obchodního podílu na třetí osoby pouze tehdy, pokud to společenská smlouva výslovně připouštěla (§ 115 odst. 2 ObchZ).

Převod podílu představovaného kmenovým listem

Zákon umožňuje, aby byl podíl představován kmenovým listem, a to za předpokladu, že tak stanovuje společenská smlouva (§ 137 odst. 1 ZOK). Kmenový list může být vydán jen k podílu, jehož převoditelnost není jakkoliv omezena nebo podmíněna (§ 137 odst. 2 ZOK).

Pro převod kmenového listu není třeba uzavřít smlouvu v písemné podobě, k převodu kmenového listu jako listinného cenného papíru postačí jeho předání a rubopis, ve kterém musí být uvedena jednoznačná identifikace nabyvatele. Vůči společnosti je převod kmenového listu účinný doručením oznámení o změně společníka a předložením rubopisovaného kmenového listu (§ 210 ZOK).

Závěr

Jak z výše uvedeného vyplývá, právní úprava převodu podílu obsažená v ZOK (případně NOZ) se oproti úpravě obsažené v ObchZ zásadně zjednodušila a rozvolnila. Tím více by se měli společníci společnosti věnovat přípravě společenské smlouvy tak, aby se nespolehali na zákon, ale aby si jednoznačně stanovili pravidla a podmínky pro převody podílů mezi sebou a pro převody podílů na osoby, které nejsou společníky.

Jan Šafránek

Mgr. Jan Šafránek, advokát, je absolventem Právnické fakulty Univerzity Karlovy. Již během studia působil jako advokátní koncipient se specializací na problematiku práva obchodních společností. Od roku 2005 se vedle práva obchodních společností specializuje na komplexní projekty přeměn společností a koncernové právo. Advokátní praxi vykonává od roku 2006 a v bnt attorneys-at-law s.r.o., kde je partnerem, působí od roku 2009.

Zdaňování příjmů z prodeje podílu na společnosti s ručením omezeným u fyzických osob

Tímto článkem navazuji na příspěvek kolegy Jana Šafránka věnovaný právním souvislostem prodeje podílu. Zákon o daních z příjmů totiž s účinností od 1. ledna 2014 změnil léta užívanou praxi jednoty obchodního práva a daňového práva. Pro posouzení příjmů z prodeje podílu na společnosti s ručením omezeným tak není od roku 2014 rozhodující, zda společenská smlouva připouští vlastnictví více podílů „vedle sebe“ nebo se používá tzv. přirůstání podílů.

S účinností od 1. ledna 2014 byla do zákona o daních z příjmů zavedena nová pravidla zdaňování příjmů z prodeje podílu pro fyzické osoby:

- podíly dokoupené do konce roku 2013 „přirůstaly“ k sobě a tvořily jediný podíl, jehož okamžik nabytí se počítal od nabytí první části,
- podíly nakoupené od 1. ledna 2014 již „nesrůstají“ a každý jednotlivý dokup má svůj vlastní časový test, s tím že osvobozený příjem bude dosažen až po uplynutí 5 let,
- nejsou osvobozeny příjmy z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci odpovídající zvýšení nabývací ceny podílu člena plněním ve prospěch vlastního kapitálu společnosti.

Posuzování osvobození příjmů z prodeje podílu na společnosti s ručením omezeným se tak významně zkomplikovalo a v současnosti již řada lidí řeší, zda příjmy dosažené v roce 2015 patří do kategorie osvobozených, nebo zdaňovaných.

Lze si představit tyto situace:

A

Pan Novák založil v roce 2005 společnost s ručením omezeným, kdy získal 50% podíl na společnosti. Od druhého společníka koupil v roce 2013 druhý podíl a stal se tak 100% vlastníkem společnosti. V roce 2015 se rozhodl celý 100% podíl prodat. Celý jeho

příjem z prodeje podílu bude od daně z příjmů fyzických osob osvobozen, protože dokup udělal před účinností změny zákona o daních z příjmů, a na prodej podílu se tak dle přechodných ustanovení použije právní úprava platná do 31. 12. 2013, tedy „přirůstání“ dokoupeného podílu i pro daňové účely.

B

Pan Vondrák založil v roce 2008 společnost s ručením omezeným, postupem let odkupoval podíly od ostatních zakladatelů, až získal v roce 2013 majoritní 60% podíl na základním kapitálu. Poslední společník mu prodal podíl v roce 2014, a tak se stal pan Vondrák 100% vlastníkem společnosti. V roce 2015 se rozhodl celý 100% podíl prodat. Příjem z prodeje bude muset rozdělit – 60% příjmu bude od daně osvobozeno, druhá část odpovídající 40% příjmu bude zdaněna jako jeho ostatní příjem dle § 10 zákona o daních z příjmů. Jako výdaj může uplatnit nabývací cenu dokoupeného 40% podílu v roce 2014.

Poněkud komplikovanější situace mohou nastat, pokud v roce 2014 nebo v roce 2015 došlo k navýšení nabývací ceny podílu společníka plněním ve prospěch vlastního kapitálu. Může se tak jednat o situace, kdy společník navýšil základní kapitál společnosti s ručením omezeným nebo poskytl do společnosti příspěvek do ostatních kapitálových fondů.

Budou se tak vedle sebe porovnávat nabývací cena podílu, kterou společník vynaložil před rokem 2013 (ať už se jedná o nákup podílu, navýšení hodnoty podílu, dokoupení podílu od jiného společníka), s navýšením nabývací ceny podílu navýšením vlastního kapitálu v letech 2014 a 2015. V odborné veřejnosti se vedou diskuze na téma, zda je spravedlivé stát vedle sebe pro rozdělení příjmu na osvobozený

a neosvobozený historickou cenu podílu a aktuální navýšení vlastního kapitálu, nebo zda by „spravedlivějším měřítkem“ byla tržní hodnota původního podílu versus aktuální navýšení vlastního kapitálu. Zákon o daních z příjmů však jako dělicí kritérium bere nabývací cenu, nikoliv reálnou hodnotu podílu.

Lze si tedy představit tento příklad:

Pan Horák založil v roce 2008 společnost s ručením omezeným jako jediný společník se základním kapitálem ve výši 2 mil. Kč. V lednu 2014 společnost vstoupila do významného projektu a potřebovala vyšší vlastní kapitál. Proto pan Horák do společnosti vložil jako příplatek 8 mil. Kč. Projekt se nedařilo plně rozvinout z důvodu nemoci pana Horáka, proto v listopadu 2015 společnost prodal za 20 mil. Kč.

Jeho příjem z prodeje bude rozdělen na osvobozenou část odpovídající nabývací ceně podílu 2 mil. Kč a zdaňovanou část odpovídající nabývací ceně podílu 8 mil. Kč. 20 % příjmu bude osvobozeno, 80 % příjmu bude zdaněno.

V daňovém přiznání tedy pan Horák uvede zdanitelný příjem ve výši 16 mil. Kč a k tomu uplatní nabývací cenu podílu ve výši 8 mil. Kč. Základ daně v § 10 zákona o daních z příjmů tedy bude 8 mil. Kč.

Závěrem bych ještě ráda upozornila na novou povinnost fyzických osob oznámit správci daně osvobozené příjmy. Poprvé za kalendářní rok 2015 mají fyzické osoby novou povinnost vůči finančnímu úřadu, a to je oznámení osvobozených příjmů.

Do konce roku 2014 se poplatníci o osvobozené příjmy nemuseli starat, neuváděli je do daňového přiznání. Tato praxe je od roku 2015 nenávratně pryč. Osvobozené příjmy, které přesáhly u jednotlivé fyzické osoby za kalendářní rok pět milionů korun, musí tato osoba oznámit svému správci daně, a to do termínu pro podání daňového přiznání. Tedy do 1. dubna 2016, i pokud daňové přiznání není podáváno. Pokud tato osoba používá daňového poradce pro sestavení a podání daňového přiznání, je lhůta do 1. července 2016.

V oznámení správci daně je nutno uvést, jakého osvobozeného příjmu bylo dosaženo, výše příjmu a okamžik vzniku příjmu. V této souvislosti je vhodné připomenout, že osvobozené příjmy přesahující 5 milionů korun může fyzická osoba získat nejen prodejem podílu ve společnosti s ručením omezeným, ale také prodejem rodinného domu nebo bytu, dědictvím nebo darem od příbuzného v linii přímé i vedlejší.

Pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu jsou poměrně drastické. Pokud fyzická osoba oznámí osvobozený příjem bez výzvy správce daně, ale opožděně, je sankce ve výši 0,1 % z příjmu. Pokuta ve výši 10 % z částky neoznámeného příjmu bude udělena, pokud poplatník splní svou povinnost oznámit osvobozený příjem až na výzvu správce daně. Nejvyšší pokuta 15 % je pak zákonem stanovena pro případ, že tak poplatník neučiní ani na výzvu správce daně.

Jana Skálová



Tak ti nevím. Neměli by mít k rozdělování zisku aspoň mezitímní závěrku?

Kresba: Ivan Svoboda

Výbory pro audit: pojistka pro správu korporace nebo byrokratické alibi?



Petr Kříž

Výbory pro audit se objevily v českém právu před sedmi lety v novém zákoně o auditorech, č. 93/2009 Sb. Řada velkých společností v Česku je však zřídila na základě požadavku optimální praxe správy a řízení korporací, případně na základě Kodexu správy a řízení společností založeného na principech OECD, který byl vydán v roce

2001 a aktualizován v roce 2004 pracovní skupinou vedenou doc. Tomášem Ježkem na Komisi pro cenové papíry ve spolupráci s experty British Know-How Fund.

Dodnes se však setkáváme jak s racionálním pojetím funkce výboru pro audit v rámci řádného řízení korporace, tak i s formálním přístupem, kde jsou výbory pro audit považovány za byrokratický požadavek, s kterým je třeba se co nejjednodušeji a nejrychleji vypořádat.

V této souvislosti považuji za nutné citovat dva klíčové požadavky kodexu z roku 2004 (Komentář ke kapitole V.) pro výbory pro audit:

„15. Podle doporučení Světové banky by společnost měla přistoupit ke jmenování výboru pro audit. Federace evropských účetních (FEE) doporučuje, aby výbor pro audit měly všechny společnosti kótované na burze a aby funkci členů výboru zastávali buď neexecutivní členové představenstva, nebo členové dozorčí rady, přičemž většina členů výboru by měla být nezávislá (pojem nezávislosti je uveden v Komentáři ke kapitole VI.). Výbor pro audit by měl odpovídat za návrh na jmenování a odvolání externích auditorů společnosti. Takovéto návrhy na jmenování a odvolání by měla schvalovat valná hromada a externí auditor by měl mít právo vystoupit na valné hromadě před hlasováním o každém příslušném usnesení.“

„16. Působnost výboru pro audit by měla být vymezena formou vnitřního předpisu společnosti, který jasně určí pravomoci a povinnosti tohoto výboru. Členové výboru pro audit by měli být jmenovitě uvedeni ve výroční zprávě. Povinnosti výboru pro audit zahrnují soustavný dohled nad rozsahem a výsledky vnějšího auditu a efektivností nákladů na něj a nad nezávislostí a objektivitou auditorů. Tam, kde auditori poskytují společnosti též významný objem služeb neauditorské povahy, musí výbor dohlížet na povahu a rozsah těchto služeb a snažit se udržet rovnováhu mezi zachováním objektivitu a hodnotou, kterou společnost za své peníze dostává.“

Kodex fungoval v kótovaných společnostech nějakou dobu na bázi „dodrž nebo vysvětlí“, ale dnes se již odkazy na něj ve výročních zprávách českých

korporací vyskytují zřídka. Řada výše uvedených ustanovení však byla uvedena do praxe právě výše zmíněným novým zákonem o auditorech. Další posun, a musím říci, že v této oblasti vesměs pozitivním směrem, nastává s implementací novely zákona o účetnictví ze září 2015 a s reformou externího auditu, chystanou na letošní rok. Klíčové dopady se dotknou složení, funkce a odpovědnosti výborů pro audit. Nová legislativa jednoznačně usiluje o kvalitnější složení výborů, rozšiřuje jejich pravomoci a funkční požadavky a zvyšuje odpovědnost členů, tedy by mohla pozitivně přispět k posunu chápání a postavení výborů pro audit od formálního požadavku k reálné pojistce řádné správy a řízení korporace, včetně volby a řízení vztahů s externím auditorem.

Jaké významné změny tedy výbory pro audit a jejich členy v dohledné době čekají?

Nejprve je třeba uvést, že byť se změny v auditu dotknou účetních období začínajících až po 17. červnu 2016, požadavky na výbory pro audit jsou účinné již od 1. ledna 2016. Zkusím proto rozebrat významné nové požadavky na zřízení a složení výborů pro audit, a následně se budu věnovat novým požadavkům na jejich činnost a odpovědnost, které však mohou být ještě upraveny po přijetí velké novely zákona o auditorech, která je v současné době v legislativním procesu a která bude plně zohledňovat požadavky nového nařízení a směrnice EU k reformě auditu.

Výbory pro audit musí povinně zřídit subjekty veřejného zájmu – zde je třeba zdůraznit, že jejich česká definice byla výrazně zúžena a obsahuje pouze celoevropsky povinné subjekty – kótované společnosti, banky, pojišťovny, a navíc byly doplněny zdravotní pojišťovny a penzijní společnosti. Český zákon o účetnictví pak mimo subjektů veřejného zájmu požaduje zřízení výborů pro audit též u korporací ovládaných veřejným sektorem, které nesplňují definici malého nebo středního podniku. Výjimku z obecné povinnosti zřídit výbor pro audit mají nekótované subjekty veřejného zájmu, které nevyužívají monistický systém řízení a splňují definici malého nebo středního podniku. V takovém případě vykonává funkci výboru kontrolní orgán, tj. dozorčí rada, která však musí mít ve svém středu dále zmíněného experta v oblasti auditu nebo účetnictví. Stojí za zmínku, že v případě monistického modelu správní rady, v níž obvykle společně zasedá vrcholový management vedený generálním ředitelem a neexecutivní členové, je výbor pro audit nenahraditelný.

Zřejmý trend k profesionalizaci výborů pro audit představují nové přísnější požadavky na odbornou



způsoblost a nezávislost jejich členů, které odpovídají růstu jejich odpovědnosti a novým funkcím. Zachován zůstává požadavek na kompetence jednoho člena výboru v oblasti auditu nebo účetnictví. Novela zákona o účetnictví č. 221/2015 Sb. však zpřesňuje jeho vymezení na osobu, která je nebo byla statutárním auditorem nebo osobou, jejíž znalosti anebo dosavadní praxe v oblasti účetnictví zajišťují předpoklad řádného výkonu funkce člena výboru pro audit, a to s ohledem na odvětví, ve kterém subjekt působí. Tento člen musí být vždy nezávislý.

Většina členů, včetně předsedy výboru, musí být nezávislá na korporaci, v jejímž výboru pro audit působí a většina musí být též odborně způsobilá. Odborně způsobilým členem výboru je dle zákona mimo výše uvedené osoby ten, kdo nejméně dva roky zastával výkonnou řídicí funkci v účetní jednotce, která působí ve stejném odvětví jako subjekt veřejného zájmu, nebo byl odpovědným za výkon funkce řízení rizik, vyhodnocování souladu činností s právními předpisy, vnitřního auditu nebo pojištění matematické funkce nebo jiné obdobné funkce. Nezávislost není v zákoně definována a pro její vymezení mohou doporučit využít výše zmíněného Kodexu správy a řízení společností, případně též stanoviska České národní banky k této otázce.

Zaměříme-li se na požadavky kladené na výbor pro audit, je z pohledu správy a řízení korporací třeba zdůraznit požadavek informovat dozorčí nebo správní radu o výsledcích auditu a vysvětlit, jak se podílí na integritě účetní závěrky, sledovat proces účetního výkaznictví a předkládat doporučení k jeho zlepšení a sledovat efektivnost systémů vnitřní kontroly kvality a řízení rizik.

V oblasti dohledu nad externím auditem budou mít výbory pro audit tyto hlavní povinnosti:

- sledování postupu auditu účetní závěrky, a to zejména v oblasti náležitostí a závěrů,
- prověření a sledování nezávislosti auditora, včetně každoroční rozšířené zprávy auditora a diskuze o klíčových otázkách a opatřeních přijatých auditorem,
- odpovědnost za výběr auditora,

- sledování souladu činnosti auditora a výstupů auditu s novými požadavky,
- schvalování neauditorských služeb požadovaných od auditora na základě posouzení hrozeb ohrožení jeho nezávislosti s ohledem na opatření, která auditor přijal k jejich omezení nebo zamezení,
- monitoring dodržování 70% limitu na poskytované přípustné neauditorské služby, které nejsou vyžadovány na základě požadavků právních předpisů,
- přijetí zásad pro poskytování daňových a oceňovacích služeb v případě, kdy mají nepřímý nebo nevýznamný přímý vliv na auditovanou účetní závěrku a posouzení jejich reálného vlivu na tuto závěrku,
- dohled nad stanoviskem auditora k poskytovaným neauditorským službám, vyjádřeným v dodatečné zprávě pro výbor pro audit.

Klíčový je tak podíl výboru pro audit na výběru auditora subjektu veřejného zájmu. Návrh auditora podává sice valné hromadě dozorčí rada, nicméně pokud navrhne jiného auditora, než který byl doporučen výborem pro audit, musí takový návrh řádně odůvodnit a explicitně uvést, z jakých důvodů se odchýlila od doporučení výboru pro audit. Z charakteru nařízení též vyplývá, že tento způsob určení auditora subjektu veřejného zájmu, který bude vždy vyžadovat vypsání řádného tendru, bude mít od 17. června 2016 přednost před požadavky zákona o zadávání veřejných zakázek.

Auditor je povinen průběžně podávat výboru pro audit zprávy o významných skutečnostech vyplývajících z auditu, včetně informací o zásadních nedostacích ve vnitřní kontrole vztahujících se k sestavování účetní závěrky. Proto bude nastavení funkčních komunikačních zásad mezi auditorem a výborem pro audit a průběžná komunikace základem pro dobrou spolupráci v souladu se záměrem zákona a optimální praxí správy a řízení společností. Výbory pro audit by měly být v budoucnosti hlavním kontaktem auditora na straně auditované korporace.

V závěru mohu shrnout, že vlivem nových právních předpisů, tlaku regulátorů i pozitivního vývoje korporátní praxe lze očekávat výrazné posílení úlohy výborů pro audit při řízení významných českých korporací, čemuž odpovídají též požadavky na odbornost a nezávislost jejich členů. Lze předpokládat, že nová právní úprava upřesní též oblast odpovědnosti a sankcí pro členy výborů pro audit, a to jak v situaci, kdy výbory pro audit zůstanou samostatným orgánem korporace, tak i v případě, kdy se korporace rozhodne tyto výbory zřídit stejně jako výbory pro jmenování a výbory pro odměňování jako poradní výbor dozorčí rady. Všechny subjekty veřejného zájmu a všechny velké veřejným sektorem ovládané podniky by se tedy měly začít připravovat na tento nový přístup a zajistit, aby se výbory pro audit staly integrální a funkční složkou jejich správy a řízení. Úlohou auditorů pak bude pomoci klientům se zavedením těchto nových požadavků

a nastavení efektivní komunikace. Pro auditory se též novou úpravou otevírá širší pole působnosti přímo ve výběrech pro audit, samozřejmě s výjimkou svých klientů. Na závěr nezbývá než popřát, aby se nové požadavky účinně promítly do praxe českých korporací, což by mělo dále přispět k transparentnosti podnikatelského prostředí a k ekonomickému růstu.

Petr Kříž

prezident Federace evropských účetních

Ing. Petr Kříž, FCCA je partnerem v PwC, kde pracuje od roku 1991. Od prosince 2014 je prezidentem Federace evropských účetních (FEE), kde předtím působil jako zastupující prezident a viceprezident odpovědný za oblast účetního výkaznictví. V letech 2001–2004 byl prezidentem Komory auditorů ČR. Je také členem výboru pro spolupráci a koordinaci s profesí Rady pro veřejný dohled nad auditem, vědecké rady Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze a správní rady Univerzity Karlovy.

Rozhovor s Pavlem Pravdou, zakládajícím partnerem advokátní kanceláře bnt attorneys-at-law s.r.o.

Výplata zisku a jiných vlastních zdrojů aneb je možné vyplatit zisk i tam, kde žádný není?

Předpokládám, že jako právní kancelář specializovaná na obchodní právo se často setkáváte s otázkami výplaty podílu na zisku či jiných vlastních zdrojů. Jsou tyto otázky relevantní pouze pro společnosti?

Otázky výplaty zisku či vlastních zdrojů jsou relevantní jak pro společnosti, tak i zcela zásadně pro statutární orgány obchodních korporací. O výplatě (nikoliv rozdělení) zisku rozhoduje statutární orgán, který však v případě, že by rozdělení zisku bylo v rozporu se zákonem, nesmí podíl na zisku společníkovi vyplácet. V případě, že by statutární orgán tuto svou povinnost porušil, má se za to, že nejednal s péčí řádného hospodáře, a je odpovědný za vzniklou škodu. Z toho je zřejmé, že rizika pro statutární orgány mohou být při vyplácení zisku či jiných vlastních zdrojů značná.

Je možnost vrácení jiných vlastních zdrojů v zákoně jednoznačně upravena?

Bohužel ne. Zákon neobsahuje žádné obecné ustanovení, které by jednoznačně umožňovalo výplatu jiných vlastních zdrojů společníkovi. U některých druhů vlastních zdrojů – např. u příplatku mimo základní kapitál – zákon možnost i způsob jejich vrácení upravuje. U jiných – např. emisního ážia – však zákon výslovně možnost jejich vyplácení nestanoví. Možnost vrácení jiných vlastních zdrojů však předpokládají některá ustanovení zákona, jako je např. § 40 odst. 1 zákona o obchodních korporacích, dále pak vymezení kompetencí valné hromady společnosti s ručením omezeným i akciové společnosti možnost výplaty čili vrácení



Mgr. Pavel Pravda, advokát, působí v poradenství více než 18 let. V rámci studia práv na Univerzitě Karlově v Praze absolvoval studijní pobyt na Právnické fakultě Univerzity v Pasově. Tam se zaměřil na obchodní právo, právo společností a evropské právo. Od roku 2003 se jako zakládající

partner advokátní kanceláře bnt attorneys-at-law s.r.o. mimo jiné soustředí zejména na fúze a akvizice (M&A), právo nemovitostí a veřejné zakázky. Zabývá se i řadou projektů z oblasti energetického práva. Aktivně se věnuje rovněž publikační a přednáškové činnosti.

vlastních zdrojů (které nejsou účelově vázány) obecně připouští.

A co výplata podílu na zisku?

Úprava podmínek a způsobu výplaty podílu na zisku je samozřejmě v zákoně detailnější. Ale ani zde nevystačíme s pouhým zněním zákona. Podmínky výplaty podílu na zisku je třeba zkoumat i na základě judikatury. Relevantní je zejména rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR 29 Cdo 4284/2007 (R 80/2010 civ.), které bylo sice přijato ještě za účinnosti obchodního zákoníku, avšak s ohledem na to, že právní úprava zákona



o obchodních korporacích a obchodního zákoníku se v tomto ohledu materiálně neliší, může být toto rozhodnutí aplikováno i nadále. V citovaném rozhodnutí soud dovodil, že o výplatě podílu na zisku je možné rozhodnout pouze do uplynutí šesti měsíců od posledního dne účetního období.

Znamená to, že dle tohoto judikátu po uplynutí této lhůty již společnost o zisku či jiných vlastních zdrojích rozhodovat nemůže?

Ano, toto je obecně přijímaný závěr vyplývající z tohoto judikátu. Je argumentováno též tím, že po uplynutí této lhůty je možné vyplácet zálohy na podíl na zisku dle § 40 zákona o obchodních korporacích. Ustanovení upravující výplatu záloh se však týká pouze výplaty záloh na podíl na zisku a nelze ho aplikovat na jiné vlastní zdroje společnosti. Při respektování závěrů tohoto judikátu je tedy situace taková, že rozhodnout o výplatě zisku je možné pouze do uplynutí šesti měsíců od konce účetního období. Poté by bylo možné rozhodovat ve vztahu k zisku pouze o zálohách. Co se týká výplaty jiných vlastních zdrojů, o jejich výplatě by bylo možné rozhodovat pouze do uplynutí 6 měsíců od konce účetního období a poté nikoliv.

Jaký je Váš osobní názor na závěry tohoto judikátu?

K citovanému judikátu, resp. k závěru v něm obsaženém, mám některé zásadní výhrady, a to jak právní, tak věcné.

Soud se zde přiklonil k názoru, že šestiměsíční lhůta, kterou zákon stanoví pro svolání valné hromady, a to v té části zákona, kde je upravena valná

hromada a její organizace, má být jako lhůta aplikována i na rozhodnutí o rozdělení zisku (které je upraveno v jiné části zákona a stanoví pro výplatu podílu na zisku řadu podmínek). Věcným důvodem pro tento závěr bylo, že „starší“ účetní závěrka by již nemohla sloužit společníkům jako reálný obraz účetnictví společnosti.

Soud zde dle mého názoru nesprávně propojil dvě ustanovení, z nichž každé upravuje něco jiného.

Za zásadnější však považuji věcné odůvodnění. Účetní závěrka je vždy sestavena ke konkrétnímu datu a k tomuto datu podává informace o společnosti. Ze své podstaty (pokud je správně sestavena) tak bude vždy podávat reálný obraz pouze a jen k tomuto jednomu datu. Zvolení jakékoliv lhůty pro to, kdy na základě účetní závěrky ke konkrétnímu datu ještě mohou, nebo již nemohou, rozhodnout o rozdělení zisku, tak může vést k závěrům, které jsou nepřijatelné.

Můžete nám toto konkrétněji vysvětlit?

Zkusím uvést několik příkladů. Upozorňuji, že u příkladů nezohledňuji test insolvence.

Vezměme si společnost, která ke dni sestavení řádné nebo mimořádné účetní závěrky dosáhne zisku a následně v období do schválení účetní závěrky a rozhodnutí o rozdělení zisku dosáhne takové ztráty, která dosažený zisk „spotřebuje“. Vedle toho si vezměme společnost, která po dni, ke kterému byla sestavena řádná nebo mimořádná účetní závěrka, nadále pokračuje ve vytváření zisku. Je zjevné, že u první společnosti dovozené pravidlo nefunguje, a naopak legitimizuje výplatu zisku u společnosti, která již žádný zisk nemá. Naopak druhou společnost dovozené pravidlo neodůvodněně svazuje a brání jí a jejím společníkům nakládat se ziskem i přesto, že pro to není žádný věcný důvod.

Na základě těchto příkladů se skutečně zdá, že dané pravidlo úplně nefunguje. Co z toho obecně dovozujete?

Rozumím výše citovanému rozhodnutí soudu tak, že při výplatě zisku či jiných vlastních zdrojů zisk či jiné vlastní zdroje ve společnosti stále musí být a pro ověření této skutečnosti si orgány společnosti musí zajistit dostatečné aktuální informace. S tímto závěrem souhlasím.

Nesouhlasím však, že tyto informace může poskytnout pouze a jen řádná či mimořádná účetní závěrka, a to bez ohledu na to, jak bude stará (ke dni rozhodování o výplatě zisku neaktuální bude totiž vždy). Naopak, formální pravidlo stavějící na stáří této závěrky považuji za škodlivé, protože na jedné straně umožňuje (legalizuje) rozdělení zisku tam, kde není, a na druhou stranu z formálních důvodů (tj. bezdůvodně) omezuje rozdělení zisku či jiných vlastních zdrojů, kde tyto jsou, a tím komplikuje financování společnosti vlastními zdroji.

Jsem tedy názoru, že řádná či mimořádná účetní závěrka by měla být podkladem pro rozdělení zisku či jiných vlastních zdrojů po celou dobu do schválení následující řádné či mimořádné účetní závěrky.

Jak by měly orgány společnosti zjišťovat to, zda má společnost zisk či jiné vlastní zdroje?

Myslím si, že každý statutární orgán, který společnost spravuje s péčí řádného hospodáře, ví, jak společnost hospodaří, to je, zda dosahuje zisku či ztráty. Formálně tuto skutečnost je možné zjistit z účetnictví, které je společnost povinna vést. V případě pochybností by bylo možné uvažovat i o mezitímní účetní závěrce (kterou zákon předpokládá pro výplatu zálohy na zisku) či jiném interním kontrolním mechanismu.

Pokud by zisk či jiné zdroje ve společnosti již nebyly, je součástí náležité péče, že statutární orgán o této skutečnosti valnou hromadu informuje a o výplatě nerozhodne (neboť není co vyplatět).

Na druhou stranu i společníci hlasující na valné hromadě o rozdělení zisku by se měli s ohledem na svou povinnost vůči společnosti zajímat, zda zisk, který

schválí k rozdělení, společnost skutečně ještě má (a tudíž je schopná ho vyplatit).

Je možné, že v tomto směru bude vykládáno pravidlo o testu insolvence obsažené v § 40 zákona o obchodních korporacích. Je totiž zjevné, že pokud společnost vyplatí zisk či jiné vlastní zdroje, které již nemá, zásadně zhoršuje svou hospodářskou situaci (i když ne vždy bude moci být dovozeno, že by si tím přivodila úpadek).

Mohl byste shrnout Vaše názory vyjádřené v tomto rozhovoru do tří bodů?

Za prvé, společnost může vyplácet zisk či jiné vlastní zdroje, pouze pokud tyto má skutečně k dispozici.

Za druhé, stáří účetní závěrky nemůže být pro dodržení tohoto pravidla rozhodujícím kritériem.

Za třetí, orgány společnosti jsou povinny si při rozhodování o rozdělení zisku a rozhodování o vyplacení podílu na zisku zajistit dostatečně aktuální informace.

Rozhovor vedla Jana Skálová

Test: Rozdělení zisku, odměna jednatele, převody podílů



1. Komu lze rozdělit zisk ze společnosti s ručením omezeným?

- a) pouze společníkům
- b) pouze společníkům a jednatelům
- c) společníkům a dalším osobám, pokud to předvídá společenská smlouva

2. Kdo rozhoduje o rozdělení zisku a o výplatě podílů na zisku?

- a) o rozdělení zisku rozhoduje valná hromada, o výplatě podílů na zisku rozhoduje jednatel, nestanoví-li společenská smlouva jinak
- b) o rozdělení zisku rozhoduje jednatel, o výplatě podílů na zisku rozhoduje valná hromada
- c) vždy valná hromada

3. Existují limity pro výplatu podílů na zisku?

- a) ne, pokud valná hromada schválí zisk k rozdělení, jednatel podíly na zisku musí vyplatit
- b) ano, je třeba splnit pouze tzv. test insolvence
- c) ano, je třeba splnit tzv. test insolvence a další speciální požadavky

4. Je přípustné vyplácet zálohy na výplatu podílů na zisku?

- a) ano, vždy
- b) ano, avšak je třeba dodržet zákonné limity
- c) ne

5. Jednatel má ve smlouvě o výkonu funkce jednatele sjednan nárok na dovolenou v délce 30 dní. Jak mu bude

tato dovolená proplacena?

- a) průměrným výdělkem za předchozí kalendářní čtvrtletí
- b) průměrným výdělkem za přechodí kalendářní rok (v případě, že se jedná o první rok jednatele ve funkci, bude proplácena pravděpodobným výdělkem)
- c) jednatel obdrží plnou odměnu, jako by dovolenou nečerpal

6. Jednatel společnosti má ve stejné společnosti zároveň uzavřen pracovní poměr na pozici marketingový specialista. Je to tak v pořádku?

- a) ano, náplň práce jednatele společnosti

- a marketingového specialisty se nepřekrývá
- b) ne, jednateli – marketingovému specialistovi nemůže nikdo nařizovat pracovní úkoly
- c) ano, ale za předpokladu, že nad marketingovým specialistou, kromě generálního ředitele, nestojí marketingový ředitel

7. Jednatel s odměnou za výkon funkce jednatele a podílu na zisku má 2 děti a manželku bez příjmů přesahujících 68 000 Kč. Může požádat zaměstnavatele o zpracování ročního zúčtování?

- a) ano
- b) ne, jelikož má podíl na zisku – musí si podat daňové přiznání
- c) ne, jelikož u ročního zúčtování si nemůže uplatnit zároveň slevu na vyživovanou manželku a na děti

8. Jednatel má za rok 2015 příjmy z pronájmu 500 000 Kč a přitom dosáhl odměny za výkon funkce jednatele 1 200 000 Kč. Bude odvádět solidární daň?

- a) ano, protože překročil limit pro solidární daň, který činí 1 277 328 Kč
- b) ne, příjmy z pronájmu nepodléhají solidární dani
- c) může se rozhodnout dobrovolně

9. Které z níže uvedených tvrzení je správné?

- a) Podíl společníka na s.r.o. na jiného společníka s.r.o. nelze nijak omezit ani podmínit.
- b) Podíl společníka na s.r.o. lze na jiného společníka s.r.o. převést jen se souhlasem valné hromady s.r.o.
- c) Podíl společníka na s.r.o. lze na jiného společníka s.r.o. převést bez jakýchkoliv omezení, pokud ze společenské smlouvy s.r.o. nevyplývá jinak.

10. Převod podílu je vůči s.r.o. účinný:

- a) uzavřením smlouvy o převodu podílu
- b) doručením účinné smlouvy o převodu podílu s úředně ověřenými podíly s.r.o.
- c) zápisem převodu podílu do obchodního rejstříku

11. Které/která z níže uvedených tvrzení není/nejsou správné/správná?

- a) Převod podílu, který je představován kmenovým listem, je možný pouze s předchozím souhlasem valné hromady.
- b) K převodu podílu představovaného kmenovým listem dochází rubopisem a předáním kmenového listu.
- c) K převodu podílu představovaného kmenovým listem dochází rubopisem a předáním kmenového listu a uzavřením písemné smlouvy o převodu kmenového listu.

12. Převod podílu společníka s.r.o. na třetí osobu:

- a) není možný
- b) je možný se souhlasem valné hromady, pokud společenská smlouva s.r.o. nestanoví jinak
- c) je možný jen za podmínek stanovených společenskou smlouvou s.r.o.

Test připravil Jan Šafránek



Správné odpovědi:

1. c) viz § 34 odst. 1 zákona o obchodních korporacích
2. a) viz § 190 odst. 2 písm. g) zákona o obchodních korporacích a § 163 občanského zákoníku
3. c) viz § 40 odst. 1 a § 161 odst. 4 zákona o obchodních korporacích
4. c) jednatel se v době čerpání dovolené nezabývá funkcí odpovědnosti jednatele, proto se mu odměna za výkon funkce jednatele nekrátí.
5. b)
6. a)
7. b) příjmy z pronájmu se nezapočítávají do limitu pro solidární daň.
8. c) viz § 207 odst. 1 a 2 zákona o obchodních korporacích
9. b) viz § 209 odst. 2 zákona o obchodních korporacích
10. b) viz § 208 odst. 1 zákona o obchodních korporacích
11. a) a c)
12. b) viz § 208 odst. 1 zákona o obchodních korporacích

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

Zpráva auditora investiční společnosti obhospodařující podílové fondy

Upozorňujeme, že stanovisko Komory auditorů ČR (dále jen „Komora auditorů“) je založeno na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené v tomto stanovisku, pokud bude existovat časová prodleva mezi poskytnutím stanoviska a jeho praktickým využitím. Komora auditorů nemůže vydávat závazná stanoviska a nemůže suplovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. Komora auditorů tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla třetím osobám v souvislosti s využitím prezentovaného názoru. Při zpracování stanoviska vychází pouze z informací, které jí byly poskytnuty.

Stanovisko bylo projednáno ve Výboru pro IFRS a finanční instituce Komory auditorů.

Dotazy a odpovědi v plném znění naleznete na webových stránkách Komory auditorů www.kacr.cz v části Předpisy a metodika – Metodická podpora – Dotazy a odpovědi k metodice účetnictví a auditu rok 2016.

Dotaz

Investiční společnost obhospodařující podílové fondy, případně penzijní společnost obhospodařující účastnické fondy a transformovaný fond vydávaly výroční zprávu za příslušný rok ve dvou možných formátech uvedených níže. Pro zjednodušení a pochopení problematiky, dále v textu popis přípravy výroční zprávy se odkazuje pouze na investiční společnost a jí obhospodařované fondy. Avšak stejný postup uplatňovaly i penzijní společnosti a jí obhospodařované účastnické fondy a transformovaný fond.

Buď byly zpracovány samostatné výroční zprávy za investiční společnost a každý obhospodařovaný podílový fond, nebo byla zpracována jedna výroční zpráva jako celek za investiční společnost i za jí obhospodařované podílové fondy dohromady.

K účetní závěrce a k výroční zprávě vydávané do roku 2014 se mohly vydávat dvě zprávy auditora, zvláště k účetní závěrce a zvláště k výroční zprávě. Zpráva auditora k účetní závěrce byla vydávána k jednotlivým účetním závěrkám za obhospodařované podílové fondy a za investiční společnost samostatně. Zpráva auditora k výroční zprávě byla vydána buď jednotlivě pro investiční společnost a každý podílový fond, nebo byla vydána jedna zpráva auditora k výroční zprávě investiční společnosti včetně obhospodařovaných podílových fondů.

Podle novely zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, a související nové aplikační doložky KAČR „Ověřování výroční zprávy“ k mezinárodnímu auditorskému standardu (ISA) 720 „Odpovědnost ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku“ (dále jen „ISA 720“) je od 1. ledna 2016 auditor povinen vypracovat pouze jednu auditorskou zprávu obsahující všechna vyjádření vztahující se k povinnému auditu (již za kalendářní rok 2015), tedy jednu

zprávu vztahující se jak k účetní závěrce, tak i k výroční zprávě.

Bude tedy nutné zpracovávat výroční zprávu zvláště za investiční společnost a zvláště za jí obhospodařované podílové fondy, (aby bylo možno vydat jednu zprávu auditora jak za investiční společnost, tak za fond), nebo bude přípustné vydat pro podílové fondy dvě zprávy auditora, pokud bude výroční zpráva přichystána jako celek dohromady za investiční společnost i za fondy?

Domníváme se, že v případě penzijní společnosti a jí obhospodařovaných účastnických fondů a transformovaného fondu bude problematika nahlížena stejnou optikou jako investiční společnost a jí obhospodařované fondy.



Stanovisko KA ČR

Domníváme se, že dle zákona č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů, vydává investiční společnost obhospodařující podílové fondy výroční zprávu zvlášť za obhospodařující investiční společnost a zvlášť za každý obhospodařovaný podílový fond. Náležitosti výroční zprávy za podílový fond jsou obsaženy v § 234 citovaného zákona a v § 236 jsou navíc uvedeny zvláštní požadavky na obsah zprávy auditora.

Obdobně se domníváme, že dle zákona č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření, ve znění pozdějších předpisů, vydává penzijní společnost obhospodařující účastnické a transformované fondy výroční zprávu zvlášť za obhospodařující penzijní společnost a zvlášť za každý účastnický a transformovaný fond. Tato povinnost vychází přímo z ustanovení § 57 citovaného

zákona pro účastnické fondy a z ustanovení § 188 citovaného zákona pro transformovaný fond.

Navíc dle ustanovení § 1 odst. 2 písm. j) a k) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, jsou výše citované fondy účetními jednotkami se všemi souvisejícími povinnostmi.

Na základě uvedeného se pak domníváme, že auditor v souladu s aplikační doložkou k ISA 720 vydává od 1. ledna 2016 pouze jednu auditorskou zprávu obsahující všechna vyjádření vztahující se k povinnému auditu (již za kalendářní rok 2015), tedy jednu zprávu vztahující se jak k účetní závěrce, tak i k výroční zprávě, a to pro každou obhospodařující společnost i obhospodařovaný fond zvlášť.

oddělení metodiky KA ČR

Externí confirmace. Ano či ne?

„Důkazy, spolehlivé důkazy žádám, nikoli možnosti. Důkazy, nikoli deklamace.“

Josef Dobrovský

Na školeních Komory auditorů jsem při dotazech kolegů zaregistroval, že externí confirmace představují pro některé z auditorů stále určitý problém. Musíme je použít? K čemu nám slouží? A co banka? Ta si přece za confirmaci účtuje poplatek. Jak s confirmacemi naložit ve spisu auditora? Proto se domnívám, že by bylo vhodné v souvislosti s confirmacemi osvětlit několik otázek.

Co jsou externí confirmace? A kde se o nich něco dozvíme?

Externími confirmacemi se zabývá především standard ISA 505 – *Externí confirmace*. Je to jeden z nejkratších auditorských standardů, včetně aplikační a vysvětlující části má 11 stran. Zde také najdeme v odstavci 6 (a) definici: „*externí confirmace – důkazní informace získané jako přímá písemná odpověď auditorovi od třetí strany (potvrzující strana) v podobě listinné, elektronické nebo na jiném médiu*“. Pro zajímavost jsem nahlédl i do oblíbené Wikipedie, kde si lze přečíst, že *confirmace (z latinského con-firmatio: upevnění, potvrzení) může znamenat: 1. v protestantských církvích obřad dospělosti, obdobný katolickému biřmování, 2. v diplomacii ověření a potvrzení listiny*. My zůstaneme u našeho starého dobrého auditu a jiných ověřovacích zakázek.

Také bychom mohli odpovědět, že externí confirmace jsou jedním z mnoha testů věcné správnosti, tedy jedním z postupů, které při ověřování používáme,

abychom si opatřili důkazy. A dostatek vhodných důkazů je pro nás při auditu i při jiných ověřovacích zakázkách zásadní. Externí confirmace určitě patří mezi pádné důkazy, neboť z logiky věci i ze standardů ISA 500 i ISA 505 vyplývá, že důkazní informace jsou spolehlivější, jsou-li získány z nezávislých zdrojů mimo účetní jednotku.

Jsou externí confirmace povinným auditorským postupem?

Nejsou. Ani zákon, ani žádný auditorský standard jejich použití nenařizují. V žádném ze standardů ISA nenajdeme odstavec, ve kterém by bylo uvedeno např. toto: *Auditor je povinen použít jako důkazní informaci externí confirmace*. Standard ISA 330, který popisuje, jak (jakými typy testů) jsme povinni reagovat na námi identifikovaná rizika možného výskytu významné nesprávnosti v účetní závěrce (dále také ÚZ), nám však v odstavci 19 ukládá tuto povinnost: *„Auditor je povinen posoudit, zda by měl v rámci testů věcné správnosti provést rovněž externí confirmace.“* Znamená to, že ve strategii či v plánu auditu je třeba uvést, zda externí confirmace použijeme či nikoli a pokud ano, jaká tvrzení (tj. co konkrétně) si jimi ověříme. Pokud je využít nechceme, je pak třeba ve spisu uvést, jaké plánujeme alternativní postupy.

Jistě není na škodu připomenout rovněž předcházející odst. 18 téhož standardu: *„Auditor je povinen navrhnout a provést testy věcné správnosti u všech významných (materiálních) skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, a to bez ohledu na vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti.“* Jinak řečeno: u každého řádku ve výkazech a u každé

informace v příloze ÚZ, jsou-li významné, jsme povinni naplánovat, provést, vyhodnotit a zdokumentovat alespoň jeden substantivní test. A externí confirmace jsou typickým příkladem testu věcné správnosti.

K čemu nám externí confirmace slouží? Kdy je použijeme?

Vysvětlení najdeme třeba v odstavci A19 standardu ISA 330: „*Jestliže auditor musí kvůli vyššímu vyhodnocení riziku získat přesvědčivější důkazní informace, může buď zvýšit množství důkazních informací, které shromáždí, nebo získat důkazní informace, které budou relevantnější nebo spolehlivější, např. tím, že bude klást větší důraz na důkazní informace od třetích stran nebo získá důkazní informace z několika nezávislých zdrojů.*“ To znamená, že pokud při provádění postupů podle ISA 315 učiníme závěr, že např. účty pohledávek či závazků za obchodními partnery by mohly obsahovat významnou nesprávnost, bude zřejmě nezbytné, abychom si opatřili důkazy rovněž pomocí externích confirmací.

Jinak mnozí z nás odpovědí, že externí confirmace použijeme zejména při ověřování účtů pohledávek, závazků a vztahů účetní jednotky s bankou. Je tomu skutečně tak: právě pomocí externích confirmací získáme vysokou míru ujištění, že pohledávky za odběrateli a závazky vůči dodavatelům vykázané v rozvaze existují. Lze si tak ověřit rovněž jejich brutto ocenění a v neposlední řadě jejich úplnost a správnost vykázání. Externí confirmací lze např. zjistit nezaúčtovaný závazek (závazky testujeme primárně na podhodnocení) nebo pohledávku, která zaúčtována být neměla (pohledávky testujeme primárně na nadhodnocení). Někdo se domnívá, že confirmace se použijí jen při testování účtů pohledávek, ale nikoli již závazků. Jde o nesprávný názor. Není sebemenší důvod, proč je nepoužít i při ověřování závazkových účtů. Vzpomínám si na případ, kdy v účetnictví jedné s.r.o. byly evidovány významné závazky ze služeb nakoupených v cizině. Nezodpovězená žádost o potvrzení závazku byla na počátku auditorova zjištění, že poskytovatel služby vůbec neexistuje a že faktury se účtovaly kvůli snížení základu daně z příjmů.

Ne vždy si však uvědomíme, že externí confirmací lze ověřit rovněž výsledkové položky. Např. jeden z našich kolegů confirmaci elegantně využil při auditu ÚZ velkého dopravního podniku tak, že patřičně zformulovanou žádost zaslal ČEZ a získal tak přesvědčivý důkaz o správnosti vykázané spotřeby elektrické energie. Rovněž v případech, kdy účetní jednotka má jednoho nebo několik zákazníků (veškerou produkci jednoho našeho klienta odebírala pouze mateřská společnost v SRN), se můžeme confirmacemi ujistit o správnosti vykázaných tržeb. Když jsme ověřovali ÚZ zdravotnického zařízení, zvažovali jsme, zda bychom se pomocí confirmace mohli ujistit o vykázaných výkonech účtovaných zdravotním pojišťovně. Jistě by šlo o účinný

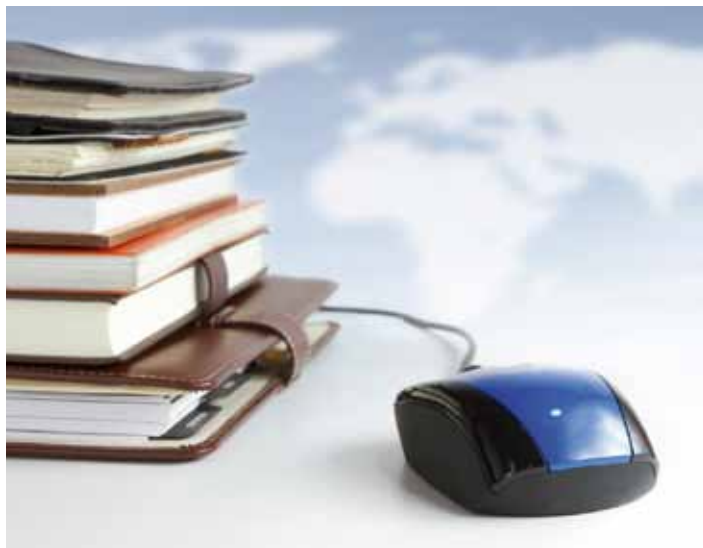
a poměrně jednoduchý test k účtům výnosů, přesto jsme jej museli vyloučit. Vlastník kliniky požadoval auditorskou zprávu již koncem ledna a v té době ještě zdravotní pojišťovny nebyly schopny výkony minulého roku potvrdit.

Standardsy ISA 330, ISA 500 a ISA 505 uvádějí ve svých aplikačních částech i další příklady, kdy lze confirmace použít. V odst. A48 ISA 330 se dočteme, že „*Auditor si může vyžádat externí confirmaci podmínek dohod, smluv nebo transakcí realizovaných mezi účetní jednotkou a jiným stranami. Dále si může externí confirmace vyžádat, aby získal důkazní informace o neexistenci určitých podmínek, konkrétně například o tom, že neexistuje žádná „postranní dohoda“, která by byla relevantní pro tvrzení účetní jednotky o vykázání účetních položek ve správném období.*“ Někjaké příklady z praxe? Při auditu ÚZ jedné finanční instituce si auditor externí confirmací ověřil podmínky zajistné smlouvy. Jiný auditor zase využil confirmaci k tomu, aby si ověřil, zda a jaké zásoby si účetní jednotka uložila u třetí osoby.

K zásobám viz také ISA 501 odst. 8: „*Jestliže jsou zásoby, které jsou v úschově a pod kontrolou třetí osoby, z pohledu ÚZ významné (materiální), auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu těchto zásob provedením jednoho nebo obou následujících postupů: (a) vyžádá si od dané třetí osoby confirmaci o množství a stavu zásob, které pro účetní jednotku drží, provede inspekci nebo další auditorské postupy, které jsou za daných okolností vhodné.*“

A co confirmace a vztahy mezi podniky skupiny?

Confirmace pohledávek a závazků, popř. nákladů a výnosů bychom si měli opatřit vždy, pokud si potřebujeme ověřit vztahy mezi podniky skupiny. Některé účetní jednotky si tyto zůstatky a obraty ověřují samy pravidelně každý měsíc či každé čtvrtletí



(*intercompany balances, Saldenbestätigung*), neboť pořádek v této oblasti je nezbytný pro sestavení konsolidované ÚZ. Je-li tomu tak, získáme jeden z důkazů o fungování vnitřních kontrol v rámci skupiny. Vzpomínám si na svého poněkud cholerického, leč vynikajícího zahraničního šéfa, který požadoval, aby si mohl ověřit vnitroskupinové vztahy z poskytnutých a přijatých půjček pouhým nahlédnutím do obrátových předvah. Zjistil-li rozdíl, vyjadřoval se o účtárně nelichotivě a občas po někom dokonce hodil šanon. Z angličtiny, resp. z latiny jsme převzali pro tento typ kontroly výraz rekonsiliace, což doslova znamená usmíření. V naší branži pak jde o postup k sesouhlasení, k odstranění nesrovnalostí. Pro služebně starší z nás to však není nic nového. Pamatuji si, že již před r. 1989 jsme si konfirmovali (tj. rekonsiliovali) pohledávky a závazky mezi podniky koncernu a výsledky jsme poté předávali generálnímu ředitelství.

A bankovní účty? Není konfirmace zbytečná, když zůstatky účtů zjistíme snadno podle výpisů v účetnictví klienta? Banka si za odpověď na konfirmační žádost účtuje poplatek. Jak to mám vysvětlit svému klientovi?

I zde platí, že záleží na odborném úsudku auditora, zda se rozhodne konfirmaci použít či nikoli. Jsou však země, kde je tento postup v určitých případech při auditu ÚZ povinný, tj. kde jsou národní auditorské standardy přísnější než mezinárodní.

Proč je tedy vhodné a někdy i nezbytné zaslat žádost o konfirmaci i bance? Především proto, že se z odpovědi dozvíme informace, které z běžné dokumentace, kterou máme k dispozici u klienta, nezjistíme. Jde např. o údaje o poskytnutých zárukách či přijatých zástavách. Vzpomínám si, jak jsme zjistili až z vyžádaných bankovních konfirmací, že pozemky se stejným parcelním číslem byly zastaveny u několika bank současně a ve dvou případech jsme objevili účet, který nebyl v účetnictví vůbec zaveden. Velmi důležité jsou informace o derivátech, které většinou jinak než z bankovní konfirmace nezjistíme, neboť v účtárně o tom, že byl sjednán nějaký derivátový obchod (který je pak třeba v závěrce zobrazit), vůbec nemusí vědět. Užitečné mohou být údaje o podmínkách úvěrových smluv, které mohou vést k odhalení bankovního úvěru, o kterém klient neúčtuje (záměrné podhodnocení závazků). Důležitá může být bankovní konfirmace také tehdy, používá-li účetní jednotka hospodářský rok, tj. když se její účetní období neshoduje s kalendářním rokem. Je jasné, že konfirmační žádosti nebude klient zasílat veškerým bankám v Česku, ale pouze těm, u kterých má zřízeny své běžné a úvěrové účty.

Bankovní konfirmace je třeba použít minimálně v těchto případech:

- audit ÚZ střední či velké účetní jednotky a subjektu veřejného zájmu,

- účetní jednotka vykazuje v rozvaze významné závazky z bankovních úvěrů,
- v účetnictví je řada operací v cizích měnách,
- riziko podvodu vyhodnocené auditorem je vyšší než obvyklé.

Vzhledem k tomu, že vystavení bankovní konfirmace je bankou zpoplatněno, je dobré klienta na tento postup upozornit předem a ustanovení o možnosti vyžádat si bankovní konfirmace zapracovat přímo do smlouvy při sjednávání ceny za audit. Oporou nám budiž § 21 odst. 2 zákona o auditorech, který lze ve smlouvě o auditu přímo uvést: „*Auditor je oprávněn vyžádat si písemné pověření k přístupu k informacím vedeným o účetní jednotce u bank, dlužníků a věřitelů.*“ Následující tabulka uvádí přehled cen za vystavení bankovní konfirmace dle aktuálního ceníku jednotlivých bank.

Banka	Cena v Kč bez DPH
Česká spořitelna, a.s.	500 + 100 za každý další účet
Československá obchodní banka, a.s.	300–7 000
Fio banka, a.s.	992
Deutsche bank AG Filiale Prag, organizační složka	2 000
Komerční banka, a.s.	1 500 + 200 za každý další účet
Raiffeisenbank, a.s.	minimálně 1 000
UniCredit Bank Czech Republic and Slovakia, a.s.	2 000

A kdy bankovní konfirmaci nepotřebujeme? Zřejmě tehdy, pokud riziko, že by nám jejím nezískáním unikla významná nesprávnost v ÚZ, vyhodnotíme jako nízké. Pak ovšem je třeba tuto naši úvahu poznamenat do spisu. Občas se při kontrolách kvality objevují v auditorském spisu věty typu: *Bankovní konfirmace jsme si nevyžádali, neboť by znamenaly finanční zátěž pro klienta.* To však není důvod. Skutečnost, že je nějaký test nákladný, ještě sama o sobě neznamená, že bychom jej neměli realizovat.

V neposlední řadě si bankovní konfirmace (tj. odpověď banky) musíme prostudovat a ve svém spisu vyhodnotit. Pokud je do spisu jen založíme, je to skoro stejné, jako kdybychom si konfirmace neobstarali. Tato povinnost je zakotvena v ISA 550 – *Spřízněné strany* v odst. 15 takto: „*Auditor je povinen prověřit zejména následující materiály a zjistit, zda obsahují náznaky existence vztahu či transakcí se spřízněnými stranami, které vedení dosud neidentifikovalo nebo o nich auditora neinformovalo: (a) bankovní a právní konfirmace získané v rámci auditorských postupů...*“

Jak správně formulovat konfirmační žádosti?

Jako základ můžeme použít vzory, které jsou např. v *Příručce pro provádění auditu* (Deloitte 2012). Je na našem uvážení, zda u pohledávek a závazků uvedeme konkrétní částku či nikoli. Osobně se

domnívám, že je lépe částku neuvádět, neboť odpovídající strana by ji mohla automaticky potvrdit, aniž by si ověřila její správnost. Vzor bych doporučil doplnit o požadavek sdělit u pohledávek a závazků rovněž položky zachycené na účtech poskytnutých a přijatých záloh a na dohadných účtech aktivních a pasivních (popř. na výsledkových účtech). To, že na správné stylizaci žádosti záleží, lze doložit na příkladu: Reklamní společnost, kde jsem kdysi účtoval a kde byl onen cholericý šéf, měla jako svého významného zákazníka jednu z velkých českých bank. Auditor mne požádal o rozeslání konfirmačních žádostí, které zformuloval. Banka byla jedním z odběratelů, které si vybral. Ve svém dopise žádal o potvrzení stavu účtů k rozvahovému dni (měl na mysli účet závazků banky vůči jejím dodavatelům), a to uvedlo banku ve zmatek, neboť naše společnost u ní žádný bankovní účet neměla. Osvědčilo se také v žádosti zdůraznit, že odpověď bude považována za důvěrnou a že bude použita pouze pro účely auditu ÚZ.

V praxi jsme při auditech postupovali tak, že jsme požádali o tisk námi zformulovaných konfirmačních žádostí na hlavičkový papír klienta, žádosti poté podepsala oprávněná osoba (např. účetní nebo ředitel) a rozeslání jsme již zajistili na účet naší auditorské společnosti. Důležité je do žádosti třeba uvést, aby odpověď byla zaslána přímo auditorovi, neboť podle ISA 505 odst. 7 je auditor při použití postupů souvisejících s externími konfirmacemi povinen podržet si kontrolu nad externími konfirmačními žádostmi, včetně: (a) určení informací, které mají být potvrzeny nebo vyžádány, (b) výběru vhodné potvrzující strany, (c) navrhování konfirmačních žádostí včetně rozhodnutí, zda jsou žádosti náležitě adresovány a obsahují informace nezbytné k tomu, aby odpovědi byly zaslány přímo

auditorovi, a (d) rozeslání žádostí, včetně případných doplňujících žádostí, potvrzující straně.

Jak postupovat, pokud si klient obstará konfirmace pohledávek a závazků sám jako součást dokladové inventury?

Opět záleží na našem vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti a na typech testů, které si naplánujeme. Jistě platí, že i konfirmace získané klientem jsou jedním z možných důkazů při testování pohledávek a závazků a lze je využít např. v kombinaci s ověřováním následných úhrad. Je však třeba si uvědomit, že se nejedná o konfirmace podle požadavků ISA 505, neboť v tomto případě není splněna důležitá podmínka podržení si kontroly auditorem. Jen pro zajímavost např. dle německého IDW 302 – Bestätigungen Dritter (obdoba ISA 505) vyplývá, že pro veškerá potvrzení, která si auditor vyžádá, platí zásada, že auditor si musí udržet kontrolu nad jejich rozesláním i přijetím. Proto je vyloučeno, aby potvrzení byla auditorovi zasílána prostřednictvím podniku, jehož závěrku ověřuje, nebo aby podnik obdržel nejprve odpovědi a ty poté dále předal auditorovi.

Jak reagovat, když klient s rozesláním konfirmací nesouhlasí?

Podle ISA 505 odst. 8 je auditor povinen dotázat se na důvody odmítnutí, dále je povinen zhodnotit důsledky odmítnutí z pohledu auditorova vyhodnocení možných rizik významné nesprávnosti (včetně rizika podvodu) a naplánovat a provést alternativní postupy. Tak např. ředitel jedné společnosti chtěl vědět, komu konfirmační žádosti zašleme. Jako důvod nám uvedl, že mezi mnoha odběrateli je jich několik, kteří





by reagovali (zřejmě z nevědomosti) na žádost o odsouhlasení zůstatků podrážděně, a on si nemohl dovolit přijít o zákazníka. Rovněž lze uvést případ jistého orgánu státní správy, kdy v rozvaze našeho klienta byla po mnoho let v závazcích významná částka vykázána jako bezúročná půjčka poskytnutá právě tímto orgánem. Rozhodli jsme se použít externí konfirmaci, abychom se ujistili, že půjčka je skutečně bezúročná a že je v účetnictví zachycena na správném účtu a ve správné výši. Výsledkem byl nepříjemný telefonický rozhovor s úřednicí, která několikrát zopakovala, že ona nám nic potvrzovat nebude a zaslání žádosti považovala za nemístné obtěžování státní instituce.

Jak s konfirmacemi pracovat v auditorském spisu?

Odpověď byla naznačena již v části věnované bankovním konfirmacím. Pokud odpovědi na konfirmační žádosti pouze založíme do svého spisu, aniž bychom s nimi jakkoli dále pracovali, je to obdobné, jako kdybychom je vůbec nezískali. Např. zahraniční konsolidační auditoři ve svých dotaznících nejen že automaticky předpokládali, že konfirmace při testování účtů dodavatelů a odběratelů použijeme, ale navíc požadovali, abychom uvedli, jaké % odběratelů a dodavatelů jsme takto ověřili, kolik odpovědí se nám vrátilo a zda a jaké jsme zjistili rozdíly. Zároveň nutno zmínit, že účetní našich klientů se o výsledky konfirmací zajímali, často i při nevýznamných rozdílech okamžitě kontaktovali obchodního partnera, neboť nás chtěli

přesvědčit, že oni ve svém účetnictví chybu nemají. Jinak řečeno, tento substantivní test musíme ve svém auditorském spisu popsat včetně odkazů na podpůrnou dokumentaci a vyhodnotit.

Jaké alternativní auditorské postupy lze místo konfirmací použít?

U pohledávek a závazků většinu z nás napadne testování následných plateb, tj. ověříme si, zda v následujícím účetním období byly pohledávky, resp. závazky uhrazeny. Jde o regulérní auditorský postup, který lze využít zvláště při testování pohledávek. I zde však je třeba, aby ze spisu bylo zřejmé, že jsme se pro tento alternativní postup rozhodli, a jeho provedení musíme opět doložit a vyhodnotit. Lze např. dopisovat data úhrad odběratelských, resp. dodavatelských faktur do počítačových sestav a poté uvést ve spisu, že k datu ... bylo uhrazeno x % pohledávek/závazků. A je dobré se zajímat o pohledávky či závazky, které dosud uhrazeny nebyly. Jen pro pořádek uvedme, že např. nezaúčtované (chybějící) závazky tímto testem zjistit nemusíme.

Lze konfirmace použít i u jiných ověřovacích zakázek?

Provádíme-li prověrku ÚZ (limited review, ISRE 2400 a 2410), jsou základními auditorskými postupy dotazování a analytické postupy. S externími konfirmacemi se zde nepočítá, avšak v aplikační a vysvětlující části je poznamenáno, že postupy (auditorské) mohou kromě dotazování a analytických postupů zahrnovat také inspekci, přepočty, opakované provedení, pozorování nebo konfirmace. Ve spisu auditora lze tedy k prověrce ÚZ spatřit bankovní konfirmaci.

U přezkumu hospodaření podle zákona č. 420/2004 Sb. (ZoP), v platném znění jde o relevantní auditorský postup, který by auditoři neměli opomíjet. Podle ust. § 2 odst. 2 ZoP je předmětem přezkoumání např. také vyúčtování a vypořádání finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, k rozpočtům krajů, obcí, k jiným rozpočtům, ke státním fondům a k dalším osobám, dále stav pohledávek/závazků a nakládání s nimi, ručení za závazky fyzických a právnických osob, zastavování movitých a nemovitých věcí ve prospěch třetích osob, zřizování věcných břemen k majetku územního celku či účetnictví vedené územním celkem. Proto není žádný důvod, proč by auditor externí konfirmace nemohl použít k získání spolehlivých důkazů i u tohoto typu zakázky.

A co tzv. právní konfirmace?

Těmi se zabývá standard ISA 501, nikoli standard ISA 505. Dočteme se tam v odst. 10 toto: „*Pokud auditor vyhodnocuje riziko významné (materiální) nesprávnosti z důvodu identifikovaných soudních sporů nebo nároků nebo pokud provedené auditorské postupy naznačují, že mohou existovat další významné (materiální) spory nebo nároky, je auditor povinen*

navázat přímý kontakt s externím právním poradcem účetní jednotky. Auditor je povinen učinit tak prostřednictvím dopisu připraveného vedením a odeslaného auditorem s žádostí vůči externímu právnímu poradci účetní jednotky o přímou komunikaci s auditorem.“

Jde o to, že auditor si má vyžádat od právníka účetní jednotky (pokud existuje) přehled aktivních i pasivních sporů spolu s jeho názorem, jak ten či onen spor dopadne. Vzor dopisu nalezneme ve starší *Příručce pro provádění auditu*. I zde platí, že pouhé získání tzv. právní confirmace a její založení do spisu auditora nestačí. Informace v ní uvedené musí auditor posoudit a vyhodnotit, tj. musí učinit závěr, zda a jaký dopad budou mít údaje sdělené právníkem do ÚZ. Může jít o tvorbu rezervy, opravné položky k vymáhaným pohledávkám, často je o sporu třeba informovat v příloze ÚZ apod. Jde rovněž o typický příklad, kdy auditoři používají zdůraznění skutečnosti, tj. pod výrokem auditora upozorní na spor, jehož výsledek nelze odhadnout. Možný

příklad je v příloze č. 3 k ISA 706: „Upozorňujeme na skutečnost uvedenou v bodě X přílohy účetní závěrky, která popisuje nejistotu týkající se výsledku soudního sporu, který proti společnosti vede Společnost XYZ. Tato skutečnost nepředstavuje výhradu.“ Závěrem jen tolik, že auditoři získané právní confirmace včetně jejich vyhodnocení ve svém spisu zakládají buď samostatně, nebo v sekci věnované testování rezerv.

Externí confirmace. Ano či ne?

Určitě ano. Můžeme si znovu zopakovat úvodní citát abbého Josefa Dobrovského, který bychom občas mohli odrecitovat mnohým našim klientům (a při kontrolách kvality také některým auditorům): „*Důkazy, spolehlivé důkazy žádám, nikoli možnosti. Důkazy, nikoli deklamacie.*“

Daniel Stirský

oddělení kontroly kvality auditorské činnosti KA ČR

lidé a firmy

Výsledky soutěže ČSOB Daňář & daňová firma roku 2015

V dalším ročníku soutěže specialistů ze státní i komerční daňové sféry se soutěžilo celkem v osmi kategoriích – daňová osobnost roku 2015, největší daňové hvězdy, daňové naděje a daňová kancelář snů. Dále byl vybrán nejžádanější zaměstnavatel, nejlepší lektor a TOP 10 nejstřícnějších finančních úřadů a také byl přidělen „Daňový citron“.

Laická i odborná veřejnost rozhodla o vítězích hlasováním prostřednictvím internetu a poslala sedm tisíc hlasů téměř 100 nominovaným daňářům. Slavnostní vyhlášení výsledků soutěže proběhlo 11. února v Praze.

Daňovou osobností roku 2015 za státní sféru se stala Eva Nedorostková z Odvolacího finančního ředitelství, za komerční sféru je pak osobností roku daňová poradkyně Olga Holubová.

Daňovou kancelář snů zvolila veřejnost takto: Tomáš Brandejs,



Petr Drahoš, Marie Juříková, Eva Nedorostková, Danuše Nerudová, Lucie Opluštilová, Pavel Petrovic, Tomáš Rozehnal, Hana Skalická, Tomáš Strnadel a Václav Zíka.

Nejžádanějším zaměstnavatelem v daních se stala společnost TPA Horwath, která je jednou z předních poradenských společností

v oblasti daní a auditu působících ve střední a jihovýchodní Evropě.

Nejlepším daňovým lektorem byl ve veřejném hlasování zvolen Aleš Šlosar z Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj.

Kompletní výsledky soutěže najdete na www.danarroku.cz.

-SK-



Novým partnerem TPA Horwath se stal Jan Soška



Jan Soška se stal z kraje nového roku 2016 partnerem společnosti TPA Horwath. Na novou pozici přechází z daňového oddělení skupiny TPA Horwath. V TPA Horwath působí již od roku 1999, od svých

studentských let. Věnuje se daňovému poradenství v oblasti daně z příjmů právnických a fyzických osob, včetně sociálního a zdravotního pojištění. Specializuje se na oblast mezinárodního zdanění a převodních cen, při kterém využívá zejména znalostí nabytých během postgraduálního

studia mezinárodního zdanění na Wirtschaftsuniversität ve Vídni (LL.M.), na daňovou due diligence a na transakční poradenství. Aktivně se věnuje také lektorské činnosti v oblasti mezinárodního zdanění a odborné publikační činnosti.

-MVa-

Co najdete v e-příloze č. 2/2016

Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem. Auditři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: sikorova@kacr.cz. Předplatitelům je e-příloha zaslána e-mailem.

Aktuality

• EET v kostce

Článek popisuje způsob fungování systému a technické řešení elektronické evidence tržeb.

Právo

• Nejvyšší soud jako sjednotitel judikatury podle nového občanského zákoníku, konkrétně podle zákona o obchodních korporacích

Nejvyšší soud přijal stanovisko, které by mělo vést ke sjednocení dosavadní roztržštěné praxe při zápisech údajů do obchodního rejstříku.

• Nejvyšší soud nerespektuje naše rozhodnutí, stěžují si ústavní soudci

Nejvyšší soud překračuje svou pravomoc, když nerespektuje závazný názor ústavních soudců na problematiku dobré víry při nabývání majetku od nevlastníka.

• Diskutovaná kontrola obcí a měst Nejvyšším kontrolním úřadem začíná dostávat reálnou podobu

Nejvyšší kontrolní úřad by mohl postupně začít dohlížet i na hospodaření obcí, krajů a jimi zřizovaných příspěvkových organizací.

• Nový zákon o zadávání veřejných zakázek je ve druhém čtení

Nový zákon o zadávání veřejných zakázek výrazně sníží administrativní zátěž, protože již nebude třeba ke každé nabídce vyhotovovat protokol. Celkově je nový zákon stručnější a přehlednější.

• Tento způsob zprůhlednění veřejných zakázek zdá se nám poněkud nešťastným

Zakotvení veřejných zakázek ve vládním návrhu nového zákona

o zadávání veřejných zakázek je nejspíš důsledkem tlaku některých připomínkových míst na předkladatele, vedeného snahou snížit na minimum střet zájmů na straně zadavatele.

• Změna smlouvy pohledem připravovaného zákona o zadávání veřejných zakázek

Návrh zákona o zadávání veřejných zakázek na rozdíl od stávajícího zákona o veřejných zakázkách umožňuje vyhradit si přímo v zadávací dokumentaci právo zadavatele na změnu závazku z uzavřené smlouvy.

Zaznamenali jsme

- Pelikánovi drhne start nového insolvenčního rejstříku
- Zákon o blahobytu exekutorů? Nepřípustné, prohlásil Pelikán
- Kontrolní hlášení a advokátní mlčenlivost...aneb hledá se Jan Nepomucký nebo advokát(ka) JUDr. I. D.

-MVa-