



# bulletin

1 / 2014

## **předmluva**

Ing. Jana Skálová, Ph.D. \_\_\_\_\_ 2

## **rekodifikace soukromého práva**

**Rozhovor s JUDr. Josefem Baxou** \_\_\_\_\_ 3

### **Mezi starým a novým soukromým právem aneb Odkdy a nač se použije nový občanský zákoník a zákon o obchodních korporacích**

JUDr. Petr Čech, Ph.D., LL.M. \_\_\_\_\_ 7

### **Vybrané otázky rozdělování zisku, jiných vlastních zdrojů a poskytování záloh na dividendy v akciové společnosti po rekodifikaci**

Prof. JUDr. Jan Dědič, JUDr. Jan Lasák, LL.M. \_\_\_\_\_ 18

### **Povinnost jednat s péčí řádného hospodáře (podle nového soukromého práva)**

doc. JUDr. Bohumil Havel, Ph.D. \_\_\_\_\_ 25

### **KANCL ve prospěch daňových poradců**

Ing. Jiří Nesrovnal, PhDr. Milan Skála \_\_\_\_\_ 28

## **aktuální daňové a účetní věci**

### **Dědění a daně**

Mgr. Květoslava Couřová, RNDr. Mgr. Petr Couř \_\_\_\_\_ 34

### **Účetní zobrazení záloh na podíly na zisku**

Ing. Jana Skálová, Ph.D. \_\_\_\_\_ 43

### **Hotovostní účetnictví znovu na úsvitu**

Ing. Stanislav Kryl \_\_\_\_\_ 48

## **vize a daňová teorie**

### **Quo vadis daňové poradenství? Aneb krátké zamyšlení nad tím, co nás čeká**

Ing. Petra Pospíšilová \_\_\_\_\_ 50

### **Megabajty jsou vrženy**

MVDr. Milan Vodička \_\_\_\_\_ 52

## **era Daňář a daňová firma roku 2013**

**Výsledky 4. ročníku soutěže Era Daňář & daňová firma roku 2013** \_\_\_\_\_ 58

### **Rozhovor s Ing. Janem Knížkem**

\_\_\_\_\_ 59

# Předmluva



Vážené kolegyně, vážení kolegové,

vítám vás u dalšího čísla našeho Bulletinu, které je tentokrát v zelené, tedy jarní barvě. Příchod jara většina z vás vnímá jako období nabitě prací, přesto si dovoluji vyslovit za všechny členy redakční rady přání, abyste nové vydání našeho Bulletinu se zájmem prolistovali a přečetli. A co jsme pro vás nachystali?

Zahajujeme rozhovorem s JUDr. Josefem Baxou, předsedou Nejvyššího správního soudu. Otázky mu kladl Karel Šimka a tázaný se v nich zamýšlí nad postavením Nejvyššího správního soudu po jedenácti letech jeho trvání, nad vývojem práva a naší společnosti.

Dále jsou zařazeny tři – dalo by se říci – již tradiční části. První se věnuje rekonstrukci práva, kterou zařazujeme potřetí a nejspíše ne naposledy. Druhá část se týká aktuálních účetních a daňových problémů. Třetí pak představují články, které by se daly označit jako vizionářské, týkající se vývoje daňového poradenství do budoucna.

V prvním textu se JUDr. Petr Čech věnuje vstupu do nového soukromého práva. Jeho článek přináší shrnutí řady změn jak z občanského zákoníku, tak ze zákona o obchodních korporacích. Právě na ně musíme ve svých podnikatelských aktivitách reagovat a často s nimi seznámit i naše klienty, kteří nejsou v péči právní kanceláře a řadu právních otázek řeší tzv. na koleně.

Prof. Jan Dědič a JUDr. Jan Lasák se ve svém článku věnují problematice vlastního kapitálu obchodních korporací, tedy tématu, které pro naši komoru také přednášeli. Mezi nejvýznamnější změny v této oblasti patří možnost vyplácet zálohy na podíly na zisku, která byla dříve obchodním zákoníkem striktně zakázána. Na účetní řešení této problematiky pak navazuje článek Jany Skálové ve druhé části Bulletinu.

Doc. Bohumil Havel ve svém textu rozebírá povinnost jednat s péčí řádného hospodáře, kterou má každý člen voleného, jmenovaného nebo jinak povolaného orgánu právnické osoby.

Kolegové PhDr. Milan Skála a Ing. Jiří Nesrovnal předložili k projednání KANCLu řadu právních otázek, které mají daňové dopady. Výsledky projednání v podobě stanovisek přináší poslední článek v části rekonstrukce.

Z části aktuálních daňových témat si vás dovoluji upozornit na článek od manželů Coufových věnující se problematice dědění v daňových souvislostech a na článek Ing. Karla Kryla, který reaguje na další pokusy našich politiků zavést do daně z přidané hodnoty hotovostní pohled, tedy nároky na odpočet a povinnost odvést DPH až při úhradách.

Mezi vizionářské články jsme zařadili text od Ing. Petry Pospíšilové, která se zamýšlí nad dalším směřováním naší profese a od MVDr. Milana Vodičky, jenž činí totéž v souvislosti s elektronickou komunikací a potřebou naší profese přijmout nové a moderní metody.

Vážení kolegové, milí čtenáři, přeji vám příjemné čtení a těším se na připomínky a návrhy témat do dalších čísel.

Za redakční radu

Ing. Jana Skálová, Ph.D.  
členka Prezidia KDP ČR  
daňová poradkyně, č. osvědčení 332

# Rozhovor s JUDr. Josefem Baxou



Otázky kladl JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.

■ **Nejvyšší správní soud, v jehož čele od jeho vzniku stojíte, vstoupil do svého dvanáctého roku. Snad už tedy je čas na jakousi bilanci. Co v české společnosti a jejím právním, politickém a ekonomickém systému změnil? A jde o změny k lepšímu? „Vyplatilo“ se, že jsme v roce 2002 zavedli nový, dvou-  
stupňový model správního soudnictví? Je dnešní veřejná správa lepší (odbornější, slušnější, více dbající svých zákonných povinností a práv adresátů veřejné správy, i třeba zdravého rozumu) než řekněme v 90. letech 20. století?**

Ano, ta změna je myslím odevšud viditelná a doufám, že to nebude znít příliš pyšně, když řeknu, že vidím historickou paralelu mezi roky 1993 a 2003. V tom prvním zahájil činnost Ústavní soud a v tom druhém Nejvyšší správní soud. Oba vznikaly bez většího odborného, politického a nakonec i veřejného vzruchu a zájmu, a odmyslíme-li si krátkou federální epizodu ústavního soudnictví, i bez continuity, neboť jejich dávní předchůdci fakticky skončili s první republikou. Budování a obsazování obou soudů nebylo (jako jedna z mála věcí vůbec) výrazným politickým tématem; ti, kteří jsou typickými účastníky řízení před těmito soudy, mnohdy ani nevěděli „kudy a jak“, a orgány veřejné moci, do jejichž rozhodovací činnosti oba soudy začaly vzápětí zásadním způsobem zasahovat, ještě netušily, co je čeká...

A paralela končí poznáním, že jak Ústavní soud, tak Nejvyšší správní soud se brzy etablovaly jako klíčové instituce právního státu ovlivňující chování veřejné správy, ovšem nejen v úzkém exekutivním, nýbrž politickém slova smyslu. Získaly respekt a důvěru na straně jedné, ale i kritiky a odpůrce na straně druhé. Zejména Ústavní soud musel opakovaně čelit atakům obviňujícím jej z překračování své pravomoci (třetí komora Parlamentu, zasahování do volné soutěže politických sil, řešení politických, nikoliv ústavních otázek atd.). „Objevení“ významu soudu se následně koncentrovalo jednak do (naštěstí neuskutečněných) úvah o omezení pravomoci, ale o to intenzivnější snahou o jeho personální ovládnutí. Byli jsme tak v uplynulém

desetiletí v rámci nominace soudců svědky souboje o kandidáty mezi prezidentem a horní komorou ústící bohužel nadlouho do stavu neobsazeného až paralyzovaného soudu, který se z toho díky enormnímu nárůstu agendy dodnes úplně nevzpamatoval.

Nejvyššímu správnímu soudu se prozatím díky postupně dosažené personální stabilitě tyto turbulence vyhnuly. Připomenutí vývoje instituce „na protější ulici“ je však důležité, protože soudní kontrola veřejné správy, kterou vykonává správní soudnictví, je podobně nepohodlná a nepříjemná. Často omezuje „rozlet“, odkrývá různé skryše, zakresluje v mapách dosavadní bílá místa, omezuje, všelijak komplikuje a v této souvislosti se může dočkat při vhodné příležitosti onoho přistřihování křídel či personálního ovlivňování. Ale dost malování čertů na zeď, vraťme se k začátkům.

Neexistence Nejvyššího správního soudu bude navždy patřit k historicky nejdelším ústavním institucionálním deficitům. Nebylo přitom nejmenšího důvodu, aby tento soud nebyl zřízen a nezahájil svou činnost ihned po vzniku samostatné České republiky, tedy v prvních měsících roku 1993. Všechno špatné může být i pro něco dobré. Desetiletý odklad se nakonec projevil několika pozitivy. Předně se tady vytvořila judikatura krajských a vrchních soudů a Ústavního soudu, který do jisté míry „suploval“ naši roli. Dále bylo důležité, že zákonodárce, který otálel s přijetím nové organizační a procesní úpravy, byl po několika předešlých varováních doslova „nakopnut“ Ústavním soudem, jenž v roce 2001 dosavadní úpravu jako ústavně deficitní zrušil a do vinku přidal řadu zásadních myšlenek pro tvorbu nové legislativy. A konečně v neposlední řadě vznik soudu s časovým a geografickým odstupem (200 km na východ od metropole) s tušenými počátečními problémy a provizórii vytvořil jedinečnou situaci pro zejména personální obsazování. Jako málokterý předseda soudu jsem si mohl dosti svobodně a nezávisle vybírat své kolegy a tím, že jsem toho nemohl moc nabízet, bylo přirozené, že nová instituce bude lákat spíše idealisty než hledače pelíšků.

Dvoustupňové správní soudnictví je určitě dobrým modelem. Umožňuje „sebrat“ vše důležité v terénu po celé

republice, rozhodovat relativně včas o ochraně veřejných subjektivních práv a vyprodukovat právní názory, na které, jsou-li někdy odlišné, nastoupí pak ve své sjednocovací roli Nejvyšší správní soud. To, co do budoucna stojí za zamyšlení, je počet a velikost krajských článků správních soudů a jejich začlenění do obecné justice, či emancipace do soustavy specializovaných správních soudů stojících v samostatné soustavě. Jde o to, zda zhruba 90 krajských správních soudců má být nadále rozptýleno do osmi, ale spíše čtrnácti krajských „minipracovišť“ anebo soustředěno do tří až čtyř středně velkých soudů. Zda dát přednost přiblížení soudu (který není soudem pro všední den) každému účastníku řízení, nebo vytvoření sice vzdálenějších, ale personálně vybavenějších, a tedy i kvalitnějších stabilních celků. Související otázkou je určitá inventura typů sporů, které přicházejí dosud do různých větví soudního systému, ačkoliv jejich podstata daná zejména pravidly předchozího řízení a správním orgánem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, je příbuzná.

Na poli tvorby, aplikace a interpretace práva je správní soudnictví místem, kam v podobě konfliktů o právo přitékají všechny možné prameny a pramínky předpisů různého druhu, ovšem posuzované a používané velmi izolovaně. Snažíme se vyjadřovat ve svých rozhodnutích základní ústavní a právní principy, překonávat tuto izolaci, prosazovat pohled na jednotný a bezrozporný právní řád. I když je to mnohdy sisyfovská práce, myslím, že trvale přispíváme ke kultivaci tohoto prostoru. V prvních letech existence soudu veřejná správa v některých důležitých případech naše rozhodnutí buďto ignorovala, relativizovala jejich dopad jen na projednávanou věc, ačkoli měla jasný obecný význam, nebo se dokonce snažila eliminovat nepříznivou judikaturu změnami zákonů. To postupně ustává. Těší mě, když vidím, že se naše rozhodnutí systematicky sledují a analyzují a ovlivňují následné chování jak jednotlivců, tak úřadů a institucí. Myslím, že i samotné veřejné právo s jeho mnoha součástmi se proměňuje ze suché a nezáživné plochy díky neustálému judikaturnímu prokypování a zalévání v celkem užitečný a příjemnější prostor, v němž se občané lépe orientují, uvědomují si svá práva a cesty k jejich ochraně. Veřejná správa se určitě rovněž kultivuje, přítomnost soudní kontroly ji nutí k přemýšlení nad dosavadními postupy a možnostmi k jejich efektivní změně.

■ V Evropě se pluralita, nejasná hierarchie a jisté formy vzájemné konkurence projevují i v justičním systému. V České republice máme trojici nejvyšších soudů (Nejvyšší, Nejvyšší správní a nad nimi, a přitom trochu vedle nich soud Ústavní). O úroveň výše stojí Soudní dvůr Evropské unie a Evropský soud pro lidská práva, mezi nimiž také nelze hovořit o hierarchii či jednoznačném kompetenčním vymezení. Národní soudy různých instancí mohou spolu „bojovat“ například předkládáním předběžných otázek či používáním konkurující argumentace

**opřené o judikaturu různých vysokých soudů. Zároveň nadnárodní či mezinárodní soudy svojí judikaturou, chtě nechtě, „sjednocují“ Evropu tím, že formulují obecná pravidla a základní principy použitelné ve všech státech v jejich jurisdikci. Jak se v tomto justičním pluralismu cítíte a jakou roli v ní má Nejvyšší správní soud hrát?**

Vaše otázka poměrně přesně popisuje existující stav. I když to může vypadat jako jeden velký zmatek, je to kupodivu funkční uspořádání, byť evidentně nevzniklo v hlavě či rukou jediného architekta. Pro nás starší právníky, kteří právo a instituce je chránící či prosazující viděli jako hierarchický a v podstatě jediný systém, se mnohé změnilo. Evropa je uspořádána institucionálně pluralitně, existují různá mezistátní smluvní uskupení, mezi nimiž dominují Evropská unie a Rada Evropy. Tomu odpovídají různé právní systémy, které nejsou a ani nikdy nemohou být vzájemně hierarchicky uspořádány. Právní řády či systémy jsou typickým znakem suverenity určité entity a v tom je právě jádro pudla. Části oněch entit nemají vždy jasno, kde (a jestli vůbec) končí jejich vlastní suverenity a kde začíná suverenity celku, chtějí být zároveň uvnitř i venku, onen koláč mít a zároveň jej sníst.

Máme tedy více právních systémů s vlastními institucionálními rámci, hovoří se o právním polycentrismu, o vrstvách práva a soustavách orgánů, mezi nimiž nejsou zcela jasné kompetenční hranice. Jde o neustálý proces prosazování a zároveň omezování, interakce mezi institucemi, a může se to jevit opravdu velmi tristně. Nikdo už z toho asi tu jednu velkou pyramidu nepostaví a není to škoda. Onen „justiční pluralismus“ je na druhé straně zárukou mírného vývoje. Bez extrémů, otřesů, zvrátů, úletů, prostě, nechci, aby to vyznělo cynicky, zárukou klidného života.

■ Ve svých veřejných vystoupeních často kritizujete neodbornost a chaos, s nimiž se tvoří a do praxe uvádí legislativa. Kritizujete přebytek zákonů, jejich časté a neprovázané změny, legislativní optimismus spočívající v bláhové víře, že každý problém je nutno řešit novelizací. Vadí Vám, že ministerstva mají málo kvalitních a hlavně zkušených a systémově uvažujících legislativců. A celá léta, třebaže Vaše kritika zaznívá hlasitě a je veřejností, a nejen odbornou, pozitivně vnímána, se nic nemění. Nejsou nakonec legislativní chaos a nejasností o obsahu pravidel znakem moderního složitěho a pluralitního světa? Možná, že právo už není něco, co jednoznačně platí, anebo neplatí, ale že jde o jakousi amébu, u které nikdy nevíte, co přesně je jeho obsahem a kdy platit má a jak. Že právo jako sociální instituce je podobně zpochybněno a ve svém obsahu i účelu nejisté jako jiné součásti dnešní baumanovské tekuté reality, například morální

## **hodnoty, ideologie či náboženská víra. Je právo opravdu i dnes kotvou, na níž stojí stát a společnost?**

Ono to navazuje na předešlou otázku. Opravdu se mi hrubě nelíbí stav a vývoj právního řádu. Vadí mi nekompetentnost, „cohcárna“, nedostatek koncepčního a systémového uvažování o právu, jeho funkci a významu, o uspořádání institucí. Nepopuzuje mě to jako právníka, který je nucen pracovat v nekvalitním prostředí, nakonec to je naše práce, vyznat se v tom a ukázat cestu k řešení jiným, ale dívám se na působení práva očima obvyčejného člověka, na kterého neustále přší nějaké normy obsahující převážně povinnosti, příkazy, zákazy, sankce, a který už neví, kam se před tím deštěm schovat.

Právo nemusí být jedinou kotvou v uspořádání společnosti, historicky přece regulace vztahů mezi lidmi obstarávaly (a lépe) převážně mimoprávní normativní systémy. Ty však selhávají a společnost musí nějakou kotvu mít. Proto se tak všichni soustřeďují na právní regulaci, a přitom roli práva přeceňují. To se projevuje v normování takových oblastí života, kam by dříve zákonodárce vůbec nenapadlo zabloudit. Všimněte si například, jak čím dál víc právních předpisů má hluboce odborný obsah technického, matematického, medicínského či přírodovědného charakteru. Ani jako právníci nerozumíme mnoha pojmům, v textech zákonů se objevují rovnice, různé symboly atd.

■ **Jako předseda Nejvyššího správního soudu i předtím, když jste působil na nižších soudech či ministerstvu spravedlnosti, jste byl svědkem, a někdy dokonce i iniciátorem či spoluvůrcem velkých rekodifikací či zásadních obsahových změn klíčových zákonů. Ať již šlo o rehabilitace a restituce či o demokratizaci trestního a civilního práva, k nimž došlo v prvních letech po „sametové revoluci“, anebo o velké změny práva procesního (velké novely OSŘ či TRŘ, nové kodifikace správního a daňového procesu) či třeba o nový trestní zákoník. Nyní přišel nový občanský zákoník. Jste přítelem takového velkých jednorázových změn? A je dnešní právo vůbec schopno fungovat tak, že jeho základem bude několik málo základních kodexů, které budou centrálními body hlavních právních odvětví a kolem nichž bude vznikat doktrína, komentáře, judikatura, zkrátka odborný vývoj? Anebo budeme spíše svědky „drolení“ práva do jednotlivých menších ad hoc vznikajících celků a jeho atomizace, včetně třeba soudní judikatury a vzniku jakýchsi právních subkultur, které ani možná nebudou navzájem příliš komunikovat? Není teze o „jednotě a bezrozpornosti“ právního řádu, která zaznívá i v judikatuře Nejvyššího správního soudu, spíše zbožným přáním než skutečností? A jakou roli v této souvislosti mohou sehrát vysoké soudy?**

Ano, to je zásadní otázka, kterou se ovšem málokdo vážně a dlouhodobě zabývá. Při popsaném vývoji práva projevu-jícím se mimo jiné v paralelní existenci různých právních systémů je opravdu obtížná představa velkých dlouhodobě stabilních kodexů základních právních odvětví. Doba velkých kodifikací už nejspíš má svůj vrchol za sebou. To však neznamená, že bychom měli rezignovat na úsilí o právní přehlednost a srozumitelnost. Prostě, má-li být právo navenek kotvou, musíme nalézt i uvnitř několik sice menších, ale přesto důležitých kotev.

Naším problémem je chaoticky uskutečněná transformace práva z minulosti do dnešní přijatelné podoby právního řádu demokratického právního státu. Ale není to výraz jen naší neschopnosti či hlouposti. Vždyť to, čím jsme prošli a stále procházíme, je vlastně skoro světový unikát. Během dvou desetiletí učinit hodnotovou diskontinuitu s předchozím právem, alespoň částečně odstranit největší křivdy z minulosti v podobě rehabilitací a restitucí, právně zregulovat proces privatizace, zavést úplně nové právní instituty v souvislosti s přechodem do prostředí tržní ekonomiky, přijmout katalog základních lidských práv a svobod, vyrovnat se s rozpadem republiky, „vpustit“ do vnitrostátního systému mezinárodní právo, přizpůsobit právní řád unijnímu právu, vybudovat k tomu nové fungující instituce a při tom všem se ještě usmívat...

Takže zřejmě se znovu budeme pokoušet o revizi velkých právních celků, a přitom se nám to bude drobit pod rukama. Vysoké soudy mají v tomto procesu klíčovou roli. Nesmí postrádat dostatečný nadhled, vidět proměnlivou dynamiku vývoje práva a na tomto půdorysu někdy šlápnout na brzdu a jindy trochu přidat plyn či pootočít volantem. Měly by stále připomínat především klíčové hodnoty, na nichž je společnost postavena, právní principy a přispívat ke spravedlivému a rozumnému uspořádání vztahů, ať horizontálních v soukromém právu, tak zejména vertikálních v právu veřejném.

Jeden velký úkol je tu. Za prosazením velkých kodexů hmotného práva, ať už si o jejich potřebnosti a kvalitě myslíme cokoliv, bohužel nenásledovala stejně zásadní změna procesního práva. Ty jsou odstrašujícím příkladem toho, jak se právo tvoří a mění, a zároveň jednou z rozhodujících příčin neefektivity práva. Víím, že to může znít jako úplně bláznivá myšlenka, ale přesto ji řeknu. Opravdu musíme mít samostatná procesní pravidla pro občanské, trestní, správní, daňové, insolvenční, exekuční a já nevím ještě jaké právo v podobě tlustých procesních řádů, které upravují shodné procesní instituty, postupy, nástroje a prostředky uměle odlišným způsobem? Nedokážeme se shodnout alespoň na základních shodných parametrech procesního chování soudů, správních orgánů, účastníků řízení a dalších osob, samozřejmě při respektování některých (!) odlišností? Nebo opět vytvoříme při všeobecném nedostatku kvalitních legislativců izolované partičky

zasvěcených odborníků, kteří budou pokračovat v dosavadním trendu?

- **Právo je částí sociální reality. Na jedné straně je odrazem ostatních společenských institucí jako morálky, ekonomických vztahů či třeba náboženských představ, na straně druhé je snad schopno společnost i v určité míře změnit, regulovat její chování. Vidíme to dnes v přímém přenosu. Po letech letargie se, protože se objevila společenská poptávka a protože to poměry v politice umožnily, probudili státní zástupci a policie. Změnilo to politiku samotnou, svět poté už nikdy nebude jako předtím. Nastal dramatický vývoj, jehož konce dnes asi nikdo není schopen dohlédnout. Nebojíte se dynamiky, která se v takovýchto přelomových obdobích ve společnosti i v právu skrývá? Nefunguje společnost tak trochu jako kyvadlo? Proč nejsme schopni být uměřeni a přitom bystří a předvídaví a reagovat na problémy včas? Proč tak často necháme, a to i v právu a v právní regulaci, dojít věci příliš daleko?**

Protože nemáme v sobě tradici, kontinuitu a s ní spojenou zdrženlivost, uměřenost a trpělivost a vytrvalost. Říká se, že smoking se správně naučíte nosit až v třetí generaci. Jsme často netrpěliví, jindy upadáme zase do letargie, necháme věci „vyhnívat“ tak dlouho, až nám přerostou přes hlavu, že pak volíme okamžitá extrémní řešení. Některé věci prostě předem „nenačteme“; abychom se jim vyhnuli, musíme zkrátka tím vším projít, a tím se sami poučit. Ne nadarmo se říká, že zkušenost je výsledkem předchozího špatného úsudku a zároveň předpokladem pro budoucí dobrý úsudek. Tady žádný velký skok neplatí. Časem dojde jistě ke stabilitě, ale ona nepřijde sama, nezaklepe a neřekne: „Jsem tu!“ Musíme si to odpracovat.

- **A na závěr otázka trochu osobní: Řadu let se pohybujete na vysokých až nejvyšších postech v rámci české justice. Je o Vás známo, že jste extrémně**

**pracovitý a vedle šéfování soudu se setrvale podílíte na rozhodovací činnosti nejen v rámci tříčlenného senátu, ale i jako člen rozšířeného a volebního senátu. A svět pracovní pro Vás nekončí na prahu Nejvyššího správního soudu – snažíte se starat o justici jako celek a hledat způsoby, jak by mohla fungovat lépe. Baví Vás to po těch letech ještě? Baví Vás stále znovu a znovu podstupovat střety o právo při řešení nevím kolikáté další soudní kauzy? Dohadovat se jako předseda se svými kolegy soudci, jak má Nejvyšší správní soud fungovat a kam má směřovat? Dohadovat se s ministrem spravedlnosti o rozpočet soudu či s jinými justičními funkcionáři o tom, jak má být spravována justice? Nezatoužíte občas po jiné práci, jiném světě, jiných výzvách, jiném naplnění svého života?**

Ano baví, jinak bych to nedělal. Ale není to žádná opravdová zábava. Zejména když si uvědomíte, že nemalou část své energie musíte v životě věnovat tomu, abyste odstranili nebo napravili činy jiných, případně abyste jim zabránili... Nemluvím teď vůbec o našem soudu, spíše o legislativním procesu a jeho výsledcích, nápadech různých kutilů nadaných velkou invencí a absolutním nedostatkem představivosti o dopadech svých činů a vlastní odpovědnosti. Tu se snažím cítit, a proto se tu a tam zabývám i věcmi, které mi, úzce vzato, nepatří, ale které snad mohou pomoci prosadit, a přispět tak k sice zdoluhavé a obtížné, ale přesto nutné cestě. Cestě, na jejímž konci budou spokojení lidé, protože budou žít ve svobodě, v prostředí, kde pravidla platí převážně nikoliv proto, že jsou vynucována, ale proto, že se s nimi pro jejich rozumnost a přirozenost většina ztotožňuje. A kde bude panovat vědomí, že dobrou pověst člověka bude zásadně vytvářet slušnost a úspěch postavený na vlastních schopnostech, ale zároveň na dodržování pravidel.

*Brno, 27. 2. 2014*

# Mezi starým a novým soukromým právem aneb Odkdy a nač se použije nový občanský zákoník a zákon o obchodních korporacích

JUDr. Petr Čech, Ph.D., LL.M.  
Právnická fakulta UK,  
Katedra obchodního práva

Na Nový rok nabylo účinnosti nové soukromé právo v čele s novým občanským zákoníkem a zákonem o obchodních korporacích. Dny starého občanského i obchodního zákoníku se sečetly. Jejich texty přesto nezhazujeme; v propadlišti dějin nemizí, alespoň ne hned. V mnoha situacích podle nich budeme dál postupovat. Někde i celá léta. Tato stať mapuje přechodná ustanovení k novému právu, tedy systém otázek, v jakých vztazích a odkdy se použije nové právo a ve kterých případech se naopak dál prosadí staré kodexy.

## 1 Smlouvy a závazky

### 1.1 Zásada kontinuity: Staré smlouvy po staru

V oblasti smluvního práva vychází nový občanský zákoník, tj. zákon č. 89/2012 Sb. (dále též „nový občanský zákoník“ nebo „NOZ“), ze zásady kontinuity. Nové právo se použije jen na smluvní vztahy, které vzniknou po jeho účinnosti. Uzavřely-li strany smlouvu 1. 1. 2014 či později, aplikaci nového občanského zákoníku (až na výjimku stanovenou pro veřejné zakázky) se nevyhnou. Jinak tomu bude v případě starých „*právních poměrů*“. Ty se podle § 3028 odst. 3 NOZ budou dál řídit dosavadními předpisy. Smluvní vztahy, které vznikly nejpozději na silvestra 2013, se tak i v novém roce posoudí podle původního občanského či obchodního zákoníku (zákon č. 513/1991 Sb., dále též „OBZ“). Až do svého zániku a po neomezenou dobu. Týká se to všech práv a povinností, které z nich vzejdou, jakož i důsledků jejich porušení. Jestliže strany například v roce 2013 uzavřely na neurčitou dobu mandátní smlouvu podle obchodního zákoníku a žádná z nich smlouvu příštích dvacet let nevyhoví, jejich vztah se bude po celou



dobu řídit obchodním zákoníkem (a podpůrně starým zákoníkem občanským, jak tomu bylo za účinnosti starého práva). Vznikne-li mezi stranami spor o právo či povinnost z takové „staré“ smlouvy, rozhodne jej podle starého práva – třeba v roce 2025 – i soud. Něco takového jsme zde již měli, když se v roce 1992 přecházelo z hospodářského zákoníku na obchodní (§ 763 OBZ). Dodnes lze v judikatuře Nejvyššího soudu každoročně zaznamenat několik případů, které soud rozhoduje podle hospodářského zákoníku.

Na uvedeném režimu se nic nezmění, ani pokud strany v budoucnu dohodnou jakoukoliv změnu původní smlouvy. Ujednají jiný rozsah či odlišné místo plnění, zvýší cenu, posunou splatnost, změní sazbu úroku z prodlení atd. I takto změněný vztah zůstane „starým“ a použije se na něj původní právo. Zákon i proto v § 3028 odst. 3 NOZ použil široký pojem „*právní poměr*“, aby vyjádřil, že nezáleží na tom, co se děje s jednotlivými závazky. Podstatné je, že mezi účastníky jde stále o týž vztah, založený stejnou smlouvou. Kontinuitu starého právního poměru dle převažujícího výkladu neohrozí ani dohoda o narovnání či tzv. privativní novaci. V obou případech právo konstruuje zánik původních (u narovnání sporných či pochybných) závazků a jejich nahrazení novými. Přesto bude možné dál hovořit o stejném právním poměru. Jeho podřízenost starému právu tak ani zmíněné dohody nenaruší.

Pravidlo zachovávající ve starých vztazích použití původního práva ovšem zákon účastníkům nevnučuje. V § 3028 odst. 3 NOZ výslovně připouští, aby novému právu podřídili i vztah, který by se jím jinak neřídil. Také strany zmíněné mandátní smlouvy se tak mohou domluvit, že jim aplikace obchodního zákoníku na jejich práva a povinnosti nevyhovuje a že smlouvu raději podřídí právu novému.

Takové ujednání mohly učinit ještě v roce 2013, na Nový rok 2014 nebo je domluví kdykoliv později, třeba za pár let. V prvních dvou zmíněných případech se nové právo v jejich vztahu prosadilo od prvního dne své účinnosti. Rozhodnou-li se strany pro přechod na ně později, použije se na jejich smluvní vztah logicky až od okamžiku, kdy se na tom dohodnou, nikoliv zpětně k datu své účinnosti (třebaže dikce § 3028 odst. 3 NOZ tak – nepřesně – vyznívá). Ujednání by však účastníci měli uvážit. Předně je třeba varovat, že jde o krok nevratný. Jakmile se dohodnou na použití nového práva, nikdy už svůj vztah do režimu starého práva nedostanou. Systém použitelného práva také nelze kombinovat. Přechod na nové právo se musí týkat celého vztahu a všech ustanovení z nové úpravy. Není možné vybírat – zůstat v režimu starého práva a jen ohledně některých otázek využít výhod práva nového. Z nového občanského zákoníku se tak na smluvní vztah v důsledku dohody o přechodu na něj použijí nejen ustanovení o tom kterém smluvním typu (například z mandátní smlouvy se stane příkazní – § 2430–2444 NOZ). Na starou smlouvu dopadnou též pravidla z obecné části závazkového práva (včetně úpravy ochrany slabší strany, adhezních smluv, neúměrného zkrácení atd.), nová ustanovení o promlčení, nové zákazy a nová omezení atd. Může se tudíž stát, že ujednání, která dle staré úpravy byla nezpochybnitelná, v důsledku použití nového kodexu pozbudou účinnosti, prosadí se jinak než dosud atd. Dobrovolný přechod na nové právo by tak nikdo neměl uspěchat.

## 1.2 Výjimky: Veřejné zakázky, nájem, účet a základní zásady

Z popsaného principu kontinuity zná zákon několik výjimek. Částečně jiný přístup zvolil ve vztazích podřízených zákonu o veřejných zakázkách. Novela provedená zákonem č. 303/2013 Sb. pro ně stanovila speciální přechodné ustanovení obsažené v čl. LXXV citovaného zákona. Dosavadní právo se dle něj použije i na smlouvy uzavřené po novém roce, bylo-li nejpozději na silvestra 2013 zahájeno zadávací řízení. Bude-li smlouva uzavřena na základě takového řízení třeba i několik let po účinnosti nového zákoníku, bude se přesto řídit starým právem. Kritérium data uzavření smlouvy tak v těchto vztazích nehraje roli. Podstatné je, kdy bylo zahájeno zadávací řízení. Zadavatel by nicméně v zadávacích podmínkách mohl určit jinak. Vymínil-li si v nich kontraktaci „po novu“, třebaže řízení zahájil před 1. 1. 2014, bude se smlouva řídit novým právem. Bez ohledu na to také zákon výslovně dovoluje, aby si účastníci i ve starých vztazích sjednali přechod na nové právo, podobně jako je tomu v obecném režimu. Praktické to bude zvláště u starších smluv, uzavřených třeba před lety, u nichž tudíž zadavatelé v tehdejších podmínkách ještě nemohli myslet ani pamatovat na nový občanský zákoník.

Z pravidla kontinuity zákon dále vyjímá vztahy založené nájemní smlouvou (§ 3074 NOZ). Nájem se řídí novým

občanským zákoníkem ode dne jeho účinnosti, i když k jeho vzniku došlo před tímto datem. Účastníci nájemních vztahů by tak měli zpozornět. I když si přechod na nové právo nebudou přát, od 1. 1. 2014 nastal. A to opět v plném rozsahu; nejen, pokud jde o úpravu nájemní smlouvy. Aplikovat bude nutné jednak pravidla, která jsou v novém občanském zákoníku dispozitivní, účastníci se však od nich ve smlouvě neodchýlili. Logicky proto, že v době, kdy smlouvu sjednávali, neplatila, nebylo tudíž třeba na ně reagovat. Z nového práva se však ve starých nájemních vztazích prosadí také donucující ustanovení. Části smluv, které se s nimi dostanou do rozporu, přestanou platit. Za pozornost stojí zvláště nová úprava nájmu bytu a domu k zajištění bytových potřeb nájemce a členů jeho domácnosti (§ 2235–2301 NOZ). Ta je koncipována jako kogentní, pokud jde o ustanovení k ochraně nájemce (viz § 2235 odst. 1 NOZ). K ujednáním, která zkracují nájemcova práva stanovená zákonem v daném pododdílu, se nepřihlíží. Za pozornost ale stojí i úprava tzv. zakázaných ujednání v nájemní smlouvě na takový byt či dům. Dle § 2239 NOZ se nepřipouští nejen ustanovení ukládající nájemci povinnosti zjevně nepřiměřené okolnostem, ale také veškerá ujednání o smluvní pokutě. Po 1. 1. 2014 tak nebude možné vymoci ani je. Dle § 3074 NOZ zůstávají nedotčena jedině práva, která v těchto vztazích vznikla předtím, než nový občanský zákoník nabyl účinnosti. Sjednal-li si tedy pronajímatel s nájemcem smluvní pokutu za každý den prodlení s hrazením nájemného a nájemník od 15. 12. 2013 prodlévá s úhradou nájemného, vzniklo pronajímateli právo na smluvní pokutu naposledy za silvestr 2013. Toto právo může s úspěchem zažalovat i po Novém roce. Za 1. 1. 2014 a dny následující se však musí s dalšími právy na smluvní pokutu rozloučit.

Popsané závěry se netýkají všech nájemních smluv. Vyňaty jsou nájmy věci movité a pacht. Pro ně se (cestou výjimky z výjimky) nic nemění. Staré právo se v nich v souladu s § 3028 odst. 3 NOZ prosadí třeba ještě léta, jako u běžných smluv. S tím může souviset otázka, co ve starém právu považovat za pacht, aby se ve vztahu mezi jeho účastníky dál prosadilo, když takový smluvní typ úprava účinná do 31. 12. 2013 neznala. Nezbude, než ji zodpovědět dle ustanovení nového občanského zákoníku, která pacht vymezují (§ 2332–2357 NOZ). Jinými slovy – jestliže by určitý typ nájmu dle nového zákoníku uspěl jako pacht, nový kodex se na něj ani po tomto datu nepoužije a vztah se dál posoudí dle úpravy nájmu ve starém právu. U nájmu věci nemovitých, které by se dle nového práva kvalifikovaly jako nájem, nikoliv pacht, se však § 3074 NOZ uplatní a s ním i celé nové právo.

Dalším smluvním typem, na který se od 1. 1. 2014 komplet použije nové právo (zde již bez výjimky), je účet (§ 3077 odst. 1 NOZ). Účastníci smlouvy o účtu tak rovněž nemají na výběr. Nový občanský zákoník se v jejich vztahu prosadí od okamžiku své účinnosti v celém rozsahu, aniž tomu mohou zabránit. Smlouvu o účtu upravuje

§ 2662–2679 NOZ, zpravidla se však v těchto vztazích postupuje i podle zákona o platebním styku.

Nové civilní právo se částečně použije i na cestovní smlouvy uzavřené před jeho účinností, to však jen v rozsahu předvídaném v § 3078 NOZ.

Bez ohledu na smluvní typ kromě toho nový občanský zákoník v § 3030 NOZ stanoví, že i na práva a povinnosti, která se posuzují podle dosavadních právních předpisů, se po 1. 1. 2014 použijí ustanovení první části hlavy I nového kodexu. Konkrétně jde o prvních 14 paragrafů nového občanského zákoníku, které zákonodárce pokládal za natolik zásadní, že jejich použití nemínil odkládat až na nové smluvní vztahy, na něž se nový občanský zákoník začne jako celek používat. Tato ustanovení tedy bude třeba zohlednit i ve starých vztazích, i když na ně nový občanský zákoník jinak ještě dopadat nebude. Vesměs v nich zákonodárce formuluje principy, ze kterých vycházelo i staré právo, prakticky tedy na postavení účastníků mnoho nezmění. Některá ustanovení přesto znamenají posun. Tak např. v § 7 NOZ se stanoví domněnka poctivosti a dobré víry. Pro každého, kdo určitým způsobem jednal, zákon formuluje presumpci, že tak činil poctivě a v dobré víře. Svou poctivost a dobrou víru tak nově ani ve starých právních vztazích nikdo nemusí tvrdit ani prokazovat. Soud je vázán jejich domněnkou. Kdo tvrdí něco jiného, nese o tom důkazní břemeno. Nic takového ve starém právu neplatilo.

### 1.3 Speciálně: Lhůty a doby, zajištění, delikty

Zvláštní přechodné ustanovení formuluje nový kodex pro lhůty a doby v § 3036 NOZ. Rovněž ono ctí zásadu kontinuity. Jestliže lhůta nebo doba začala běžet za účinnosti starého práva, její délka, běh, počítání, stavení i přetržení se až do jejího uplynutí posoudí postaru. Nový občanský zákoník režim této lhůty neovlivní. To samé platí pro lhůty a doby, které se rozeběhnou po 1. 1. 2014, leč k uplatnění práv, jež se dále řídí původním právem, typicky ve starých smluvních vztazích. Jakmile ale účastníci sjednají přechod vztahu na nový občanský zákoník (viz výše), nové právo se v něm prosadí i v běhu a počítání času. To se týká i nájmu a účtů, na něž nové právo dopadne bez ohledu na vůli stran.

Se zvláštní úpravou zákon počítá též u zajištění (§ 3073 NOZ). Rovněž práva z existujících zajištění se dále posoudí dle původní úpravy, avšak jen za předpokladu, že vznikla před účinností nového kodexu. Zaručil-li se ručitel v roce 2013 či došlo-li k zápisu zástavního práva do katastru nemovitostí do konce roku 2013, bude třeba na takové ručení či zástavní právo vztáhnout i po novém roce starý občanský, resp. obchodní zákoník. Nové právo na ně nedopadne. Jestliže ale zajišťovací nástroj byl zřízen po 1. 1. 2014, posoudí se výlučně podle nového práva, i kdyby předmětem zajištění byl dluh podřízený jinak právu starému. Za dlužníka ze staré úvěrové smlouvy,

kteřá se posuzuje i po 1. 1. 2014 dle obchodního zákoníku, se po tomto datu například zaručí nový ručitel. Právní režim zajištěného dluhu to nijak neovlivní. Na práva a povinnosti stran úvěrové smlouvy se dále použije staré právo. Ručení samotné však vznikne za účinnosti nového občanského zákoníku, bude tedy plně podřízeno jemu. Nastane tak situace, že zajištěný dluh bude mít jiný právní režim než nástroj jeho zajištění. Stejná situace by mohla nastat též u starých zajištění. Ustanovení § 3073 NOZ výslovně připouští, aby také účastníci zajišťovacích vztahů sjednali přechod na nové právo tam, kde by se jinak nepoužilo. Není nezbytné, aby ke stejnému přechodu došlo i ohledně zajišťovaného vztahu. Strany úvěrové smlouvy například nedosáhnou dohody o přechodu úvěrového vztahu na nový občanský zákoník. Na úvěrovou smlouvu a pohledávky i dluhy z ní se tak dále použije staré obchodní právo. Věřiteli se ale podaří prosadit alespoň ujednání o tom, že novému občanskému zákoníku se podřídí zástavní právo či ručení, které k zajištění těchto dluhů bylo mezi stranami zřízeno před účinností nového práva. Pouze ve vztazích týkajících se zajištění se potom prosadí právo nové, jako kdyby zajištění vzniklo až za účinnosti nového občanského zákoníku.

Speciální přechodné ustanovení zákon konečně stanoví pro práva z odpovědnosti za škodu vzniklá z porušení zákona, tedy mimosmluvní vztahy účastníků. Podle § 3079 odst. 1 NOZ se tato odpovědnost posoudí dle starého práva, došlo-li k porušení povinnosti před 1. 1. 2014. Není tedy rozhodující, kdy vznikne škoda, a tím i právo na její náhradu. Způsobil-li například viník dopravní nehodu na silvestra 2013, škoda jinému účastníkovi však vznikla až po několika týdnech (například proto, že teprve později se u něj projevíly vážné následky na zdraví), bude za ni pachatel odpovídat ještě dle starého práva. Totéž nepochybně bude možné vztáhnout na protiprávní události, jako jsou havárie při provozní činnosti či v provozu zvláště nebezpečném apod. Jen výjimečně, budou-li pro to důvody hodné zvláštního zřetele, bude soud moci i v těchto případech, kdy odpovědnost se jinak novým právem řídit ještě nebude, přiznat poškozenému právo na náhradu nemajetkové újmy dle ustanovení nového práva (§ 3079 odst. 2 NOZ). Na výlučnou aplikaci starého práva u odpovědnosti za jednání či události, k nimž došlo před 1. 1. 2014, tak nelze spoléhat beze zbytku.

### 1.4 Problematicky: Postoupení pohledávky, započtení

Nejasnosti vyvolává otázka, jakým právem se řídí po 1. 1. 2014 postoupení pohledávky, která co do svého obsahu podléhá starému právu. Je jasné, že postupník nabude takovou pohledávku ve stavu a režimu, který se v ní prosazoval dosud. Jde-li o starou pohledávku, bude dlužník i vůči postupníkovi povinen plnit dle původního práva a namítnout proti němu vše, co připouští stará úprava. Problém se však týká smlouvy o postoupení pohledávky. Domnívám se, že vztah mezi postupitelem a postupníkem je novým

právním poměrem, který by se tudíž měl, pokud jde o vzájemná práva a povinnosti postupitele a postupníka a bude-li uzavřen po 1. 1. 2014, řídit novým právem, ať bude předmětem postoupení cokoliv. V teorii lze však zaznamenat i názory opačné, podle nichž také na všechny smlouvy, jimiž se mění strany původního závazku, je třeba aplikovat právo, kterým se řídí tento závazek. Podobně bohužel vyznívají i judikatorní závěry k § 763 OBZ, pokud jde o přechod mezi hospodářským a obchodním zákoníkem. Tyto závěry není dobré podcenit. Stranám lze tudíž doporučit, aby z opatrnosti respektovaly požadavky starého i nového práva a měly tak ve smlouvě rezervu pro případ, že se prosadí kterýkoliv z nastíněných výkladů.

Kombinaci starého a nového práva se ostatně strany nevyhnou ani v jiných situacích. Bude tomu tak vždy, budou-li započítávat starou a novou pohledávku. Aby každá z nich zápočtem zanikla, bude třeba dodržet požadavky té úpravy, kterou se řídí. Ty se významně liší. Je proto logické, že budou-li proti sobě započítávány staré a nové pohledávky, bude třeba dodržet požadavky obou úprav. Jejich kombinaci strany zabráni jedině, zahrnou-li do zápočtového jednání vždy jen pohledávky téhož druhu. Započtou-li výlučně staré pohledávky proti starým, požadavky nového práva se na zápočet nepoužijí. A naopak. Jakmile ale učiní předmětem zápočtu třeba jedinou pohledávku z druhé skupiny, aplikaci obou práv (starého i nového) tím (příjemnějším ve vztahu k této pohledávce) vždy založí.

## 2 Obchodní korporace

### 2.1 Zásada nepravé retroaktivity: Staré společnosti po novu

Základní přechodné ustanovení týkající se právnických osob, tedy i obchodních korporací<sup>1</sup>, zakotvuje § 3041 odst. 1 NOZ. Staví na konceptu nepravé zpětné účinnosti. Otázky týkající se právní povahy obchodních společností a družstev, tj. jejich tzv. statusových věcí, jako jsou založení, zrušení, jednání za ně, organizace vnitřních poměrů, ustavování, působnost a právní důsledky rozhodování jejich orgánů atd., se od 1. 1. 2014 zásadně řídí novou úpravou. Lhostejno, kdy korporace vznikla. Tímto dnem se také zrušila, popřípadě odpovídajícím způsobem změnila ujednání společenských smluv či stanov, která kolidovala s donucujícími ustanoveními nového práva. Na jejich místo či vedle nich v dané společnosti nastoupila relevantní ustanovení nového občanského zákoníku či zákona o obchodních korporacích (zákon č. 90/2012 Sb., dále též „ZOK“). Stejný závěr plyne z § 777 odst. 1 ZOK.

Ustanovení § 171 odst. 1 písm. b) ZOK například vyžaduje souhlas alespoň dvoutřetinové většiny hlasů všech společníků, přijímá-li valná hromada společnosti s ručením omezeným rozhodnutí, jehož důsledkem se mění společenská smlouva. Pravidlo lze mít v tom směru za kogentní, že společenská smlouva nemůže tuto většinu snížit. Dovození, že zmíněný důsledek založí také rozhodnutí valné hromady o schválení převodu podílu, vyžaduje-li se<sup>2</sup>. V teorii lze sice zaznamenat i názor opačný. Prosadí-li se však výklad přísnější, bude to znamenat průlom do znění mnoha společenských smluv. Staré právo se spokojilo s prostou většinou hlasů přítomných společníků a společenské smlouvy existujících společností tomu nezřídka odpovídají. Bez ohledu na to, co stanoví, by se však při přísnějším výkladu na hlasování o vyslovení souhlasu s převodem podílu po 1. 1. 2014 (až na výjimku uvedenou níže) použil § 171 odst. 1 písm. b) ZOK, a tedy i požadavek na kvalifikovanou nejméně dvoutřetinovou většinu hlasů všech společníků. Podobně příklad z práva akciového. Ustanovení § 365 odst. 3 ZOK kogentně stanoví, že ve společnosti, jejíž základní kapitál činí 0,5 mld. Kč a více, se za kvalifikovaného považuje akcionář či akcionáři, jejichž akcie se na základním kapitálu společnosti podílejí již v rozsahu jediného procenta. Obchodní zákoník tento práh stanovil trojnásob výše. I kdyby tedy stanovy (v souladu se starou úpravou) přiznávaly kvalifikovaná akcionářská práva až od 3% podílu, ve společnosti s takto vysokým základním kapitálem se k nim v tomto bodě od 1. 1. 2014 nepřihlédne a bez dalšího se prosadí § 365 odst. 3 ZOK. Kogentně zákon v akciové společnosti požaduje i to, aby se pozvánka na valnou hromadu uveřejnila vždy též na internetových stránkách společnosti (§ 406 odst. 1 ZOK). Bude-li tedy společnost (třeba i jen s několika akcionáři, kteří jsou jí osobně známi) po 1. 1. 2014 svolávat valnou hromadu, musí vyhovět novému požadavku na publicitu pozvánky, i kdyby její stanovy jinak počítaly s mnohem účinnějšími způsoby distribuce pozvánky.

S novým právem bohužel padla i přechodná ustanovení k novelám předchozí úpravy, která u starších společností připouštěla nesoulad s některými požadavky těchto novel. Povinnost, aby akciová společnost vytvořila základní kapitál nejméně ve výši 2 mil. Kč, do starého práva například vnesla novela obchodního zákoníku č. 370/2000 Sb., účinná od 1. 1. 2001. Přechodné ustanovení k ní (bod 18 v čl. VIII) předvíдалo, že dříve vzniklé akciové společnosti nemusely základní kapitál měnit. Dodnes z té doby existuje mnoho společností, jejichž základní kapitál je poloviční. Zákon o obchodních korporacích dál počítá s tím, že základní kapitál akciové společnosti činí nejméně 2 mil. Kč (§ 246 odst. 2 ZOK). Z požadavku však již

<sup>1</sup> Obchodními korporacemi zákon souhrnně označuje obchodní společnosti a družstva. Viz § 1 odst. 1 ZOK.

<sup>2</sup> Shodně např. B. Havel in ŠTENGLOVÁ, I., HAVEL, B., CILEČEK, F., KUHN, P., ŠUK, P. *Zákon o obchodních korporacích. Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 399: „Který orgán a jak bude případně k převodu dávat souhlas, je věcí společenské smlouvy, nicméně bude-li to valná hromada, bude rozhodovat dvoutřetinovou většinou podle § 171 odst. 2 písm. b), protože změna v osobě společníka vždy má za následek změnu společenské smlouvy.“

nečiní výjimku. Zmíněný bod 18 novely z roku 2000 vzal za své. V rámci přizpůsobení se novému právu tak akciové společnosti vzniklé do konce roku 2000, jejichž základní kapitál je nižší, budou muset realizovat jeho zvýšení.

Své stanovy a společenské smlouvy (ale též firmy zapsané do obchodního rejstříku, vnitřní poměry, zmíněnou výši základního kapitálu atd.) přitom musejí obchodní korporace uvést do souladu s novým právem do 1. 7. 2014 a upravená znění těchto dokumentů ve stejné lhůtě doručí do sbírky listin rejstříkového soudu (§ 777 odst. 2 ZOK). Jinak jim hrozí (jako i v minulosti při podobně rozsáhlých změnách zákona), že je soud i bez návrhu zruší. Předtím by je však musel vyzvat k nápravě a stanovit pro ně přiměřený čas. Šest měsíců pro přizpůsobení se novému právu ostatně stanoví i nový rejstříkový zákon pro zápis nových skutečností do obchodního rejstříku a založení dokumentů do sbírky listin (§ 122 odst. 1 rejstříkového zákona).

## 2.2 Speciálně: „Starí“ členové orgánů

Nové právo se bez dalšího použije na členy orgánů, jejichž funkce vznikne po 1. 1. 2014. Sporné může být, jak nová úprava ovlivní postavení členů, kteří byli do funkce zvoleni či jmenováni dříve. Zákon na ně nepamatoval se speciálním přechodným ustanovením. Domnívám se nicméně, že také na výkon jejich funkce bude po 1. 1. 2014 nutné použít § 3041 odst. 1 NOZ a podřídít jej novému právu. Zákon o obchodních korporacích ostatně potvrzuje aplikaci nové úpravy na postavení členů orgánů, jejichž funkce vznikla před 1. 1. 2014, když v § 777 odst. 3 ukládá uzpůsobit nové úpravě ujednání jejich smluv o výkonu funkce a odměně do šesti měsíců od nabytí své účinnosti. Takové pravidlo by stěžejně mohlo fungovat, kdyby se nové právo na „staré“ členy orgánů nepoužilo. Rovněž členové zvolení či jmenováni do svých funkcí před silvestrem 2013 by tak od nového roku měli bedlivě sledovat, jaké nové požadavky na ně nové právo klade i jaké sankce spojuje s jejich nedodržením. Novou úpravou se potom bude řídit i zánik jejich funkce (budou-li např. z funkce odstupovat).

V té souvislosti by však mohla vyvolat pochybnost otázka délky jejich funkčního období. Ta se totiž ve starém i novém právu liší. Mlčely-li stanovy, činilo funkční období členů představenstva podle obchodního zákoníku pět let (§ 194 odst. 1 OBZ). Zákon o obchodních korporacích tuto dobu zkrátil na jediný rok (§ 439 odst. 3 ZOK). Podle jakého práva nyní posoudit délku funkčního období člena představenstva zvoleného do funkce před rokem 2014? Domnívám se, že ještě starého. Byl-li člen představenstva za účinnosti starého práva zvolen (třeba i mlčky) na pět let, je třeba tuto vůli příslušného orgánu respektovat. Okamžik zániku funkce se však již bude řídit právem novým. Neuplatní se tak § 194 odst. 2 OBZ, dle něhož funkce nezánikala hned uplynutím funkčního období, nýbrž až tři měsíce poté. Nové právo pravidlo nepřejalo a jeho prosazení

v případě dříve zvolených členů orgánu nebude oč opřít. V podobném duchu stanoví § 779 odst. 3 ZOK, že nastala-li u někoho za staré úpravy překážka výkonu funkce podle § 381 OBZ (diskvalifikace pro konkurz na majetek právnické osoby, v níž diskvalifikovaná osoba po určité době působila jako člen orgánu), trvá tato překážka i za účinnosti nového práva. Logicky bude třeba dovodit, že také na případné překonání takové překážky bude nutné použít ještě obchodní zákoník, tedy § 381 odst. 6 OBZ, nikoliv nové právo, jež v tomto směru vychází z jiných premis.

Sporné by rovněž mohlo být, jak na „staré“ členy orgánů aplikovat nová odpovědnostní ustanovení, pokud jde o události, jež (částečně) nastaly před 1. 1. 2014. Dle § 68 ZOK např. může soud rozhodnout o tom, že člen či bývalý člen statutárního orgánu (nebo osoba v obdobném postavení – § 69 odst. 2 ZOK) ručí za dluhy korporace, jestliže bylo rozhodnuto, že korporace je v úpadku, dotčený člen věděl nebo měl a mohl vědět o hrozícím úpadku a v rozporu s péčí řádného hospodáře neučinil k jeho odvrácení vše potřebné a rozumně předpokladatelné. Shora dovozují, že sankce by po 1. 1. 2014 mohla postihnout i člena orgánu, který byl do funkce zvolen či jmenován před tímto datem. Může však soud v roce 2014, bude-li úpadek shledán v tomto roce, rozhodnout o ručení člena orgánu, který zmíněné předpoklady naplnil před 1. 1. 2014, a tudíž jej potrestat za nedostatečné odvrácení hrozícího úpadku před tímto datem? Rozhodne-li soud o úpadku k návrhu věřitele, dodává k tomu § 62 ZOK, že člen libovolného orgánu korporace, u něhož je splněn obdobný předpoklad, musí vydat insolvenčnímu správci všechn prospěch, který obdržel od korporace za poslední dva roky před právní mocí rozhodnutí o úpadku. A opět stejná otázka. Dojde-li k úpadku v roce 2014, bude člen orgánu podle § 62 ZOK povinen vrátit i prospěch získaný od společnosti před 31. 12. 2013? Konečně viz i § 65 ZOK. Soud dle něj může (i bez návrhu) ve zvláštním řízení soudním rozhodnout o tříleté diskvalifikaci člena orgánu, shledá-li, že ten v posledních třech letech opakovaně a závažně porušoval péči řádného hospodáře. Znovu si lze položit otázku, zda soud (bude-li rozhodovat např. v první polovině roku 2014) může podle § 65 ZOK přihlídnout k veškerým porušením péče, k nimž došlo od poloviny roku 2011. Domnívám se, že ve všech uvedených případech musí být odpověď negativní. Takové působení nových zákonů by znamenalo jejich pravou retroaktivitu a přesáhlo základní koncept, ze kterého vycházejí jejich přechodná ustanovení. Rekodifikace by zpětně dopadla i na skutečnosti, které v době svého vzniku nové úpravy nepodléhaly a nebyly stíženy sankcemi, jež přináší. Takový výsledek by neobstál v rovině ústavního přezkumu, je proto nezbytné se mu výkladem vyhnout (§ 2 odst. 1 NOZ). Poukázat lze i na § 775 ZOK. Rovněž z něj *a contrario* plyne, že (také sankční) práva a povinnosti vzniklé před 1. 1. 2014 se budou nadále řídit výlučně starou úpravou. Ve všech uvedených případech tak sice bude

možné zmiňovaná ustanovení použít i na členy orgánů, jejichž funkce vznikla před 1. 1. 2014, vždy však jen ve vztahu ke skutečnostem (porušení péče, nedostatečné odvracení hrozícího úpadku atd.), které nastaly či nastanou až po tomto datu.

### 2.3 Výjimky: Práva a povinnosti společníků, dříve svolané valné hromady

Výjimku z pravidla o aplikovatelnosti nového práva i na „staré“ obchodní korporace stanoví § 777 odst. 4 ZOK pro ustanovení obchodního zákoníku, která upravovala „práva a povinnosti“ společníků, pokud nejsou v rozporu s donucujícími pravidly zákona o obchodních korporacích (logicky též nového občanského zákoníku) nebo se od nich společníci neodchýlili ve společenské smlouvě či ve stanovách (připouštěla-li to stará úprava). Tato ustanovení obchodního zákoníku se v dříve vzniklých korporacích v řešení uvedených otázek prosadí i po 1. 1. 2014. Vznikne tak zvláštní kombinovaný režim. Na obecný základ nového práva v dané korporaci „nasednou“ stará pravidla obchodního zákoníku, která se týkají práv a povinností společníků a nejsou v rozporu s novou kogentní úpravou. Jako kdyby tato ustanovení obchodního zákoníku „dotvářela“ společenskou smlouvu či stanovы společnosti vzniklé před rekodifikací. Jako kdyby je společníci do smlouvy či stanov ze zákona opsali. Je tomu tak proto, aby se v důsledku změny (často dispozitivní) úpravy nezměnila i práva a povinnosti společníků. Tím, že společníci nějakou otázkou týkající se jejich práv a povinností výslovně neupravili ve společenské smlouvě či ve stanovách, přesto projeví vůli k jejímu určitému řešení. Konkrétně tomu, které tehdy plynulo z právní úpravy. Svým mlčením o něm ve společenské smlouvě či stanovách je společníci nepřímým vtělili do obsahu svého ujednání. Jeho změnou v novém právu by logicky převážilo řešení jiné, které by se této vůli protivilo. Jde tedy o to, zachovat ve starých společnostech stejná pravidla, která se prosazovala za účinnosti starého práva, když právě je společníci mlčky pojali do společenské smlouvy či stanov společnosti tím, že se od nich ve smlouvě či stanovách neodchýlili. Toho lze dosáhnout jedině zvolenou konstrukcí, při níž zákon presumuje, jako by tato ustanovení starého práva doplňovala text starých společenských smluv či stanov a stala se jejich integrální (nepsanou) součástí.

Obchodní zákoník například vycházel z koncepce, podle níž neurčily-li stanovы jinak, s prioritní akcií bylo spojeno hlasovací právo (§ 159 odst. 3 OBZ). Zákon o obchodních korporacích rází přístup opačný. Není-li ve stanovách určeno jinak, jsou prioritní akcie vydány bez hlasovacího práva (§ 278 odst. 2 ZOK). Mlčení stanov o otázce hlasovacích práv spojených s prioritní akcií by tak – při absenci § 777 odst. 4 ZOK – mělo před 1. 1. 2014 i po něm opačné důsledky. Podobně, pokud jde o otázku převoditelnosti podílu ve společnosti s ručením omezeným na třetí osobu. V souladu s § 115 odst. 2 OBZ zakládalo

mlčení společenské smlouvy o této otázce závěr o neprevoditelnosti podílu na nespolečníka (nešlo-li o společníka jediného; jeho obchodní podíl byl na třetí osobu vždy převoditelný). Přesně opačně je tomu v novém právu. Dle § 208 odst. 1 ZOK je podíl na třetího převoditelný ze zákona (se souhlasem valné hromady), ledaže společenská smlouva (výslovně) určí něco jiného. Do třetice lze poukázat na novou úpravu vypořádacího podílu společníka, jehož účast ve společnosti zanikne jinak než převodem (smrtí, pokud se podíl nedědí, vyloučením, dohodou, zrušením účasti atd.). Pokud společenská smlouva na otázku výslovně nepamatovala, ukládal obchodní zákoník vyplatit bývalému společníkovi či jeho dědicům podíl na vlastním kapitálu zjištěném z mezitímní, řádné nebo mimořádné účetní závěrky sestavené ke dni zániku účasti ve společnosti (§ 61 odst. 2 OBZ). Úprava však byla dispozitivní, tj. společenská smlouva mohla určit jinak. Zákon o obchodních korporacích (rovněž neurčí-li společenská smlouva jinak), ukládá společnosti povinnost, aby uvolněný podíl (je-li volně převoditelný) prodala nejméně za přiměřenou cenu a bývalému společníkovi (jeho dědicům) vyplatila výtěžek (§ 213 odst. 1 a 2 ZOK). Bude tedy záležet na (ne)šikovnosti společnosti, kolik bývalému společníkovi připadne. Teprve, když společnost podíl neprodá ani do tří měsíců anebo nebude-li podíl neomezeně převoditelný, stanoví se výše vypořádacího podílu dle obdobných pravidel jako dříve (§ 214 odst. 1, § 36 odst. 2 ZOK).

Cílem § 777 odst. 4 ZOK tedy bylo vtáhnout ve všech uvedených a mnoha dalších případech nynější ustanovení obchodního zákoníku do obsahu společenské smlouvy (stanov), vyplnit jimi mezery vzniklé jejím mlčením, a tím zachovat právní režim, jaký se v dané společnosti (dle mlčky projevené vůle společníků či akcionářů) prosazoval před rekodifikací, je-li i po její účinnosti nadále přípustný (tj. nekoliduje-li s kogentní úpravou novou). Pro společnost i třetí osoby z toho ale plyne důležité varování. Budou-li řešit problém týkající se práv či povinností společníka ve společnosti, která vznikla před 1. 1. 2014 (např. převoditelnost podílu či výši vypořádacího podílu), a společenská smlouva nebude otázkou upravovat či nikoliv komplexně, nesmějí hned sáhnout po ustanoveních nového práva a problém řešit v souladu s ním. Mezery ve společenské smlouvě musejí na základě § 777 odst. 4 ZOK vyplnit zněním starého obchodního zákoníku a postupovat podle něj. Libovolně dlouho. Dopady § 777 odst. 4 ZOK nejsou časově omezeny na několik let od účinnosti rekodifikace. Prosadí se třeba ještě dvacet či padesát let od tohoto okamžiku.

Kombinovaný režim § 777 odst. 4 ZOK se týká pouze práv a povinností společníků, nikoliv již ustanovení, která primárně spadají do oblasti statusové, jako je působnost či organizace valné hromady, i kdyby se jinak (nepřímým) dotýkala společníků. Je sice pravdou, že společníci mohli za účinnosti staré úpravy vycházet z toho, že součástí jejich práv je též zákonná úprava působnosti valné hromady

(ve smyslu zákonné garance jejich podílu na rozhodování určité otázky, skrze účast na valné hromadě). Např. v zakladatelském dokumentu nezopakovali § 194 odst. 4 OBZ o tom, že valná hromada může statutárnímu orgánu udělovat zásady a pokyny, které se netýkají obchodního vedení, nebo § 196a odst. 1 OBZ o požadavku na předchozí souhlas valné hromady s každou smlouvou o úvěru nebo půjčce se členem orgánu společnosti. Mohli však z této působnosti vycházet, když ji upravoval zákon, a v zakladatelském dokumentu ji nezmínit právě proto, že tak jako tak plynula ze zákona. Přesto se domnívám, že převáží řešení, které pojem „*práva a povinnosti společníků*“ pro účely § 777 odst. 4 ZOK vyloží úzce, tj. omezí jeho dopady jen na obsah práv a povinností přímo vtělených a přímo se dotýkajících jejich podílů, resp. akcií. Působnost orgánů korporace, zvláště valné hromady, její průběh, organizace atd., by se tak měly posoudit v komplexu otázek statusových, a tedy od začátku (jako celek) podřídit jen úpravě nové. Konkrétně to znamená, že pokud nové právo redukuje působnost valné hromady o záležitosti, jež dosud stanovil zákon a společenská smlouva či stanov dané společnosti nezmiňují, bude nutné vyjít ze závěru, že valná hromada takové společnosti po 1. 1. 2014 o tuto působnost přišla a nebude ji možné opřít ani o § 777 odst. 4 ZOK. Pro společníky z toho plyne nutnost provést revizi zakladatelských dokumentů a chybějící body působnosti, jejichž zachování si přejí, v nich valné hromadě výslovně přiznat. Otevřenou zůstává otázka, zda výjimku z tohoto pravidla nevztáhnout na působnost valné hromady akciové společnosti měnit stanov. Dle starého práva tato působnost plynula ze zákona [§ 187 odst. 1 písm. a) OBZ]. Nové právo ji valné hromadě svěřuje jen za předpokladu, že tak určí stanov [§ 421 odst. 2 písm. a) ZOK]. Není jasné, jak postupovat, jestliže tak stanov společnosti vzniklé před 1. 1. 2014 nečiní. Při striktním výkladu by je valná hromada po tomto datu již ani nemohla o tuto svou působnost doplnit. Změna by byla možná jedině dohodou všech akcionářů (učinenou ve formě notářského zápisu), což u některých společností nebude snadné a někde dokonce ani proveditelné. Podporuji názor, že na tyto případy, v zájmu rozumného a spravedlivého řešení věci, by mělo být možné § 777 odst. 4 ZOK vztáhnout. Zda se však tento závěr prosadí, nelze předvídat, natož zaručit.

V teorii se také vyskytla otázka, zda mají statutární orgány společností dotčených aplikací § 777 odst. 4 ZOK vyhotovit úplná znění společenských smluv či stanov, doplněná o ustanovení obchodního zákoníku, která se ve společnosti takto použijí, a založit je do sbírky listin rejstříkového soudu. Ač někteří kolegové otázku zodpovídají kladně<sup>3</sup>, domnívám se, že nesprávně. Nebylo zvykem, aby statutární orgán doplňoval do společenských smluv či stanov text právní úpravy, který se prosadil, kdykoliv

společenská smlouva či stanov neřešily určitou záležitost. Domnívám se, že ani § 777 odst. 4 ZOK nedává oporu pro takový postup. Z textu společenské smlouvy či stanov by naopak mělo zůstat patrné, jakou vůli v minulosti výslovně projevili společníci či akcionáři a kde naopak ponechali prostor pro aplikaci právní úpravy, a tedy i § 777 odst. 4 ZOK. Vyplnění tohoto prostoru je věcí aplikace práva, často složité právní úvahy i případného sporu. Nemělo by záviset jen na posouzení jednatele či představenstva. Kdyby se představenstvo či jednatel s tímto úkolem vypořádali chybně (což bohužel nelze vyloučit), mohlo by to vyvolat zmatky ohledně pravého obsahu společenské smlouvy či stanov. Přimlouvám se tedy za řešení, které vyloučí pochybnost a ponechá text společenské smlouvy či stanov, jak jej společníci či akcionáři naposledy schválili.

Popsanou kombinaci staré a nové úpravy ve smyslu § 777 odst. 4 ZOK však společnost vzniklá před 1. 1. 2014 může opustit a svým rozhodnutím „optovat“ do plné a výlučné aplikace nového práva. Učiní tak tím, že jednorázovou změnou stanov či společenské smlouvy se na základě § 777 odst. 5 ZOK podřídí zákonu o obchodních korporacích (logicky i novému občanskému zákoníku) jako celku a údaj o tom zapíše do obchodního rejstříku. S tím počítá nový rejstříkový zákon, když v § 48 odst. 1 písm. d) předpokládá zápis údaje o tom, že „*obchodní korporace se podřídila zákonu jako celku postupem dle § 777 odst. 5 zákona o obchodních společnostech a družstvech*“. Přesnější by, myslím, bylo hovořit o podřízení se „*zákonu o obchodních korporacích jako celku*“ či „*nové právní úpravě jako celku*“, když i společnosti, které rozhodnutí dle § 777 odst. 5 ZOK nepřijmou, samozřejmě budou podřízeny „*zákonu jako celku*“. Jen vedle práva nového půjde částečně ještě o bývalý zákoník obchodní. Ať už je ale zákonná formulace přesná či ne, teprve zveřejněním zápisu tohoto údaje do obchodního rejstříku změna nabude účinnosti a společnost plně přejde na nové právo. Význam tohoto kroku tkví v paušální změně v právech a povinnostech společníků, aniž by bylo nutno výslovně identifikovat jednotlivé body a jejich obsah. V tom může spočívat jeho nevýhoda. Společníci musí důkladně vážit, jaké dopady pro ně bude mít. Výhodou na druhé straně může být, že společnost předejde nejasnostem ohledně rozsahu aplikovatelnosti staré úpravy. Přijetím rozhodnutí dle § 777 odst. 5 ZOK zjednoduší a sjednotí režim práva, jemuž podléhá. Na její vnitřní poměry, ale i veškeré vztahy vůči společníkům, se od účinnosti rozhodnutí použije již jen právo nové. Z toho důvodu vesměs v teorii i praxi přijetí tohoto rozhodnutí společností doporučujeme. Vždy však po důkladném zvážení všech důsledků a přijetí odpovídajících opatření, která zabrání nežádoucím či nechťeným dopadům rozhodnutí na práva a povinnosti společníků. Společníci např. rozhodnou o přechodu na nové právo,

<sup>3</sup> Viz např. ŠTENGLOVÁ, I. K některým problémům přechodných ustanovení zákona o obchodních korporacích. *Obchodněprávní revue*. 2013, č. 10 s. 284–287.

současně však společenskou smlouvu doplní o klauzuli zakládající jiný režim převoditelnosti podílu či určené výše vypořádacího podílu, než by plynul z nového práva. Je třeba zdůraznit, že rozhodnutí o plném podřízení se novému právu dle § 777 odst. 5 ZOK není podmínkou pro to, aby společnost začala využívat výhod nové úpravy, a to i v oblasti práv a povinností společníků (např. aby i bez takového rozhodnutí přikročila ke zrušení dříve povinného rezervního fondu, k úpravě a vydání nových druhů akcií, jež dřívější právo nepřipouštělo, atd.). I na společnosti, které nerozhodnou dle § 777 odst. 5 ZOK, nové právo samozřejmě platí, lze tedy využít všech možností jeho dispozitivní. Účelem kombinace starého a nového práva dle § 777 odst. 4 ZOK není omezit společníky či akcionáře v autonomii jejich vůle, nýbrž právě naopak – tuto autonomii respektovat a ochránit. Cílem je vyplnit mezery ve starých společenských smlouvách či stanovách způsobem, který podrží jejich dřívější vůli.

Pro třetí osoby plyne z uvedené konstrukce jasné poučení. Budou-li řešit jakoukoliv záležitost týkající se obsahu práv a povinností společníků ve společnosti existující z doby před 1. 1. 2014, musejí nejprve zkontrolovat stav jejího zápisu v obchodním rejstříku a ověřit, zda společnost přijala (a nechala zapsat) rozhodnutí dle § 777 odst. 5 ZOK. Bude-li tomu tak, mohou se spolehnout na výlučnou aplikaci nového práva na řešenou záležitost. V opačném případě musejí zvažovat kombinaci starého a nového práva ve výše popsaném smyslu.

Je třeba dodat, že § 777 odst. 5 ZOK omezuje lhůtu, po kterou lze přijmout rozhodnutí o plném přechodu na nové právo, dvěma lety od jeho účinnosti, tedy datem 1. 1. 2016. Domnívám se nicméně, že omezení se v praxi neprosadí, resp. že jeho překročení nebude mít vliv na platnost změny. Přednost by mělo dostat řešení, které umožní přejít na plnou aplikaci nové úpravy i později, než aby společnosti uměle (a zcela nelogicky) nutilo navždy setrvat v nepřehledném režimu kombinace staré i nové úpravy se všemi úskalími z toho plynoucími. Pokládám bych za absolutně nesmyslné vykládat zákon tak, že po určitém čase nedovolí uživatelům plně přejít na nové právo a navždy je uvězní v částečné aplikaci staré úpravy. Smysl přechodných ustanovení je přesně opačný. Nové právo by se zásadně mělo prosazovat, jen tu a tam zákonodárce – v zájmu ochrany nabytých práv – činí výjimku, již více či méně dočasně toleruje v nezbytných případech použití práva starého. Dlouhodobě však právo musí směřovat k aplikaci jediného režimu, a to – logicky – stanoveného novou právní úpravou. V teorii se přesto objevil názor opačný, obhajující myšlenku, že zmíněná dvouletá lhůta je prekluzivní a po jejím marném uplynutí již rozhodnutí dle

§ 777 odst. 4 ZOK nepůjde přijmout<sup>4</sup>. Zásadně s ním nesouhlasím, pokládám nicméně za korektní na něj upozornit.

Další výjimku z použití nové úpravy na staré společnosti stanoví § 779 odst. 2 ZOK. Dle něj, bylo-li před 1. 1. 2014 učiněno právní jednání vedoucí k rozhodnutí orgánu obchodní korporace, dokončí se zahájený proces podle dřívějšího práva. Typicky míří na případy, kdy valná hromada byla svolána ještě v roce 2013 (nové právo pozvánku na valnou hromadu kvalifikuje jako „právní jednání“), proběhnout však má (případně její rozhodnutí – například o zvýšení základního kapitálu – bude realizováno) až v roce novém. V takovém případě je logické podřídít celý proces právu, dle něhož započal. Postaru svolaná valná hromada tak i v roce 2014 proběhne dle ustanovení obchodního zákoníku, jimi se ještě bude řídit její působnost, potřebné většiny, napadení platnosti usnesení atd. Je však nutno dodat, že dle § 779 odst. 2 ZOK nelze postupovat v případě likvidace či přeměn. Třebaže i projekt přeměny je právním jednáním, ustanovení se na proces jím zahájený nepoužije. Totéž se týká pozvánek na valnou hromadu, na jejichž jednání má být rozhodnuto o zrušení společnosti. Je tomu tak proto, že na zrušení a přeměny společností dopadá speciální ustanovení § 3043 odst. 2 NOZ. Stanoví se v něm, že v případě přeměny či likvidace právnické osoby se podle dosavadního práva postupuje jen tehdy, bylo-li před 1. 1. 2014 o zrušení nebo přeměně právnické osoby již rozhodnuto. Nestačí tedy, aby byla před tímto datem učiněna právní jednání směřující k takovému rozhodnutí. Projekty podepsané před 1. 1. 2014, o nichž příslušný orgán do tohoto data nerozhodl, bude nutné předělat, aby odpovídaly novému právu. U přeměn, kterých se účastní více právnických osob, se lze ptát, zda je k zachování režimu starého práva nutné, aby o přeměně rozhodly příslušné orgány všech zúčastněných osob, anebo postačí, aby se tak stalo alespoň v jedné z nich. Klouby bych se k poslední uvedené interpretaci.

## 2.4 Problematicky: Koncernové právo, zpráva o vztazích

Přechodná ustanovení k právní úpravě skupin společností výslovně řeší jen osud koncernových smluv. Nové právo s nimi již nepočítá (výhod, jež nabízely, bude možné dosáhnout i ve faktickém koncernu); existujícím ukládá zánik. V souladu s § 780 odst. 1 ZOK účinnost těchto smluv skončí nejpozději posledním dnem účetního období závazného pro řídicí osobu, který následuje bezprostředně po 1. 7. 2014. Pokud se tedy účetní období řídicí osoby shoduje s kalendářním rokem, stane se tak 31. 12. 2014. Má-li řídicí osoba účetní období nastavené tak, že končí 30. 6., zanikne účinnost koncernové smlouvy až 30. 6. 2015,

<sup>4</sup> Viz např. HAVEL, B. in op. cit. sub 2 výše, s. 981, 982: „Část autorského kolektivu proto dovozuje, že lhůta podle § 777 odst. 5 by měla být lhůtou prekluzivní, tedy nebude-li volba práva v této lhůtě učiněna, nemělo by být možné ji učinit později a korporace, které tuto volbu neučiní, budou i nadále regulovány v režimu § 777 odst. 4. Druhá část autorského kolektivu zastává názor, že je možné, aby se novému právu obchodní korporace podřídila i později, a to změnou společenské smlouvy a jiných vnitřních předpisů. Konečné slovo v tom směru bude mít nepochybně až judikatura.“

když teprve tento poslední den účetního období bezprostředně následuje po 1. 7. 2014. Atd.

Největší nejasnost se ale pojí s tím, co přechodné ustanovení neřeší, totiž s režimem zprávy o vztazích mezi propojenými osobami, která se bude zpracovávat za rok 2013 (či jeho část). Problém tak bude nutno řešit výkladem. Povinnost zpracovat zprávu stanovil jak obchodní zákoník (§ 66a odst. 9 OBZ), tak ji ukládá zákon o obchodních korporacích (§ 82 a násl. ZOK). Obě úpravy se však liší. Dovození, že zprávu za rok 2013 bude nutno zpracovat ještě podle požadavků starého práva. Zpráva mapuje stav, který ve skupině propojených osob panoval v roce 2013. Mimostojícím společníkům i věřitelům zprostředkovává pohled do vztahů, které mezi propojenými osobami existovaly v této době, i obrázek o tom, zda zpracovateli zprávy z těchto vztahů nevznikla újma a pokud ano, jak vysoká a jak a kdy byla či bude uhrazena. Zpráva tak slouží jako nástroj kontroly nad tím, jak propojené osoby dostaly požadavkům zákona, jež mají chránit ovládanou osobu před protiprávními zásahy těchto osob a úkony v jejich zájmu. Pokládám tudíž za logické, aby se obsah zprávy podřídil té úpravě, která platila v období, o němž zpráva referuje. Argumenty lze nalézt i v dikci zákona. Obchodní zákoník i zákon o obchodních korporacích v souvislosti s informací o náhradě újmy způsobené ovládající osobou výslovně odkazuje na svá ustanovení o této újmě. V § 66a odst. 9 OBZ se odkazuje na § 66a odst. 8 OBZ. V § 82 odst. 2 písm. f) ZOK na § 71 a 72 ZOK. Režim a rozsah této náhrady se v odkazovaných ustanoveních liší. Nedávalo by smysl, aby zpráva za rok 2013 musela referovat o náhradě újmy, kterou obchodní zákoník neukládal. A naopak – aby v ní chyběla informace o náhradě, kterou nové právo hradit nepožaduje. Z těchto důvodů upřednostňuji závěr, že i když zpráva za rok 2013 bude vznikat v době, kdy obchodní zákoník již neplatí, její obsah (i případný přezkum) se obchodnímu zákoníku stále podřídí. Podle zákona o obchodních korporacích se tak bude postupovat až při zpracování zprávy za rok 2014, tedy nejdříve počátkem roku 2015. K podobným závěrům v odborné literatuře dospěl i prof. Dědič<sup>5</sup>.

Do svízelné situace by se mohli dostat zpracovatelé, jejichž účetní období se časově nekryje s kalendářním rokem. Spadne-li do roku 2013 jen část tohoto období, obávám se, že zprávu bude nutno rozdělit do dvou částí. Za období roku 2013 ji bude třeba sestavit podle požadavků obchodního zákoníku. Ohledně části účetního období připadající na první měsíce roku 2014 nezbude, než postupovat podle zákona o obchodních korporacích.

## 3 Věci a věcná práva

### 3.1 Superficiální zásada: Stavba součástí pozemku jen, nedojde-li k porušení práv

Nové právo změnilo nazírání na to, co je věcí a jaký je režim staveb. Až na výjimky (týkající se např. staveb dočasných, samostatně účelově určených podzemních či inženýrských sítí) stanoví, že stavba není věcí v právním smyslu (*res iuris*), nýbrž součástí jiné nemovitosti – pozemku, na němž (či pod nímž) se nachází, anebo práva stavby, které vlastník zřídil ke svému pozemku ve prospěch třetí osoby – stavebníka. Tato tzv. superficiální zásada (z latinského *superficies solo cedit* – povrch ustupuje půdě) se dotýká i staveb existujících. Vždy však jen těch, které ke dni účinnosti nového práva patřily těmž vlastníkově jako pozemek, na kterém (či pod kterým) se nacházely. Byl-li tento předpoklad splněn, stavba se 1. 1. 2014 stala součástí pozemku a dál již bude sdílet jeho osud (§ 3054 NOZ). Úderem silvestrovské půlnoci z 31. 12. 2013 na 1. 1. 2014 tak v České republice právně zmizely stovky tisíců nemovitostí. Kdo byl do konce roku 2013 vlastníkem pozemku i stavby, která na něm stála, měl ve vlastnictví věci dvě – pozemek a stavbu. Na Nový rok o jednu přišel. Stavba přestala právně existovat, obohatila však pozemek, na němž se nachází. Vlastníkovi zbyl jen pozemek, zato zhodnocený stavbou, jež k němu přirostla. Totéž se týká případů, ve kterých stavba i pozemek byly spoluvlastnictvím týchž osob, šlo-li o spoluvlastnictví téhož druhu a ve stejném poměru. A i B například vlastnili stavbu i pozemek a ve vztahu k oběma byl podíl vlastníka A třetinový a vlastníka B dvoutřetinový. Obdobně, spadala-li stavba i pozemek do společného jmění manželů. I tehdy stavba 1. 1. 2014 srostla s pozemkem a součástí společného jmění již je jen pozemek.

Popsaný stav nastal ze zákona a platí, i kdyby z katastru nemovitostí (dočasně) plynulo něco jiného. V prvních týdnech nového roku stav zapsaný v katastru tomu, který nastal *ex lege*, zpravidla ještě neodpovídal. Přechodné ustanovení v novém katastrálním zákoně totiž nenutilo katastrální úřady, aby v novém roce automaticky provedly hromadnou konverzi původní evidence na nové právo. Podle § 63 odst. 1 zákona č. 256/2013 Sb., katastrálního zákona, se údaje v katastru vedou podle dosavadních právních předpisů do doby, než jednotlivé evidované údaje budou dotčeny změnou. Jinými slovy – teprve až vlastník pozemku, jehož součástí se stala stavba, bude pozemek prodávat, zatěžovat či ohledně něj evidovat jinou změnu, promítne katastrální úřad do evidence, jaký stav u tohoto pozemku nastal 1. 1. 2014. Do té doby by vlastníka nemělo překvapit, že najde na listu vlastnictví zvlášť zapsán pozemek i stavbu, ač stavba přestala 1. 1. 2014 právně existovat. Cítované ustanovení ale nevyklučuje, aby katastrální

<sup>5</sup> Viz DĚDIČ, J. Obchodní korporace v pohledu rekodifikačních intertemporálních ustanovení. *Sborník XXI. Karlovarské právnícké dny*. Praha: Leges, 2013.

úřady z moci úřední uvedly zápisy do souladu s novou úpravou i dříve a bez potřeby konkrétní změny. Budou-li mít dostatek sil a prostředků, mohou zápisy v katastru přizpůsobit novému právu kdykoliv a postupně k tomu i bude docházet. Vlastníky pozemků, s nimiž 1. 1. 2014 rostly stavby na nich stojící, by tak nemělo překvapit, až zjistí, že stavba z jejich listu vlastnictví nakonec přece jen zmizela, aniž s nemovitostmi na něm dosud zapsanými prováděli změny.

Byl-li vlastník pozemku k okamžiku účinnosti nového kodexu odlišný od vlastníka stavby, nic takového nenastalo. Stavba s pozemkem nesrostla, nýbrž zůstala samostatnou věcí v právním smyslu, jak byla dosud (§ 3055 odst. 1 NOZ). K dosažení tohoto výsledku ani není třeba zřizovat právo stavby. K zachování právní samostatnosti stavby (jak stanovily staré předpisy) postačí, že měla 1. 1. 2014 jiného vlastníka než pozemek. Totéž se týká případů, ve kterých se okruh vlastníků pozemku a stavby přesně neshodoval. Stavbu vlastnil A, pozemek opět A, leč společně s B. Anebo pozemek i stavbu vlastnily stejné osoby, avšak v jiném poměru. Pozemek byl ze třetiny vlastníka A a ze dvou třetin vlastníka B, podíl na stavbě však měli A i B poloviční. Domnívám se, že do stejné skupiny spadne i případ, v němž stavbu i pozemek společně vlastnili manželé, avšak v jiném režimu. Pozemek spadal do společného jmění, stavbu měli v podílovém spoluvlastnictví. Společné jmění je sice druhem spoluvlastnictví, platí na ně však jiná pravidla oproti režimu běžného (podílového) spoluvlastnictví.

Dřívější úprava, která na stavbu nahlížela jako na samostatnou věc, však může v právních vztazích přetrvát, i když stavba na cizím pozemku ke dni účinnosti nového zákoníku ještě nestála. Podle § 3055 odst. 2 NOZ se bude podle dosavadních předpisů postupovat i tehdy, bude-li na cizím pozemku (tedy do vlastnictví jiného stavebníka) vystavěna až po tomto datu. Podmínkou je, aby do konce roku 2013 vzniklo alespoň právo k takovému vystavění. Ať již jako věcné, nebo založené jen běžnou smlouvou. Sice tedy platí, že stavby, které budou vznikat po 1. 1. 2014, splynou s pozemky, na nichž budou vyrůstat, lhostejno, kdo je staví. Pokud se však kdykoliv po účinnosti nového zákoníku (třeba ještě v roce 2020) ukáže, že vlastník pozemku nejpozději na silvestra 2013 smluvně oprávnil stavebníka ke zřízení stavby na svém pozemku, stavba s pozemkem nesroste. Vznikne od počátku jako věc v právním smyslu, jako by se tak stalo ještě v roce 2013, a stane se předmětem stavebníkova vlastnictví a samostatné dispozice.

Zákon neomezuje dobu, po kterou se uvedený závěr prosadí, tedy po kterou stavba vlastněná osobou odlišnou od vlastníka pozemku zůstane samostatnou věcí. Nedojde-li tedy v budoucnosti k novelizaci, může tento stav přetrvát desítky let. Pokud by se však kdykoliv v budoucnu (třeba v roce 2020) stalo, že vlastnictví stavby i pozemku se spojí

u téže osoby nebo téhož okruhu spoluvlastníků ve stejném poměru, spojení stavby a pozemku v tom okamžiku nevratně proběhne (§ 3058 odst. 1 NOZ). Pokud tedy vlastník pozemku stavbu od jejího vlastníka koupí, dostane darem či zdědí, stavba k pozemku přiroste. Totéž, kdyby naopak vlastník stavby jakýmkoliv způsobem nabyl vlastnické právo k pozemku.

Aby tato situace v budoucnu spíše nastala a superficiální zásada se mohla prosadit co nejčastěji a nejdříve, konstruuje nový zákoník předkupní právo vlastníka pozemku ke stavbě na něm stojící. A naopak – vlastníku stavby zakládá předkupní právo k pozemku, na kterém stavba stojí (§ 3056 odst. 1 NOZ). Pokud by tedy vlastník kdykoliv v budoucnu prodával stavbu, musel by ji nejprve nabídnout vlastníku pozemku za stejných podmínek, za kterých bude třetí osoba ochotna ji koupit. Jestliže vlastník pozemku právo využije a stavbu za nabídnutých podmínek koupí, prosadí se superficiální zásada. Ne-li, může vlastník stavbu prodat třetímu a ta se stane jeho vlastnictvím, tedy dále zůstane samostatnou věcí. Podobně bude postupovat vlastník pozemku, pokud jde o jeho pozemek. Je tedy možné, že pozemek i stavba v příštích letech několikrát vymění vlastníky, aniž druhá strana využije předkupního práva, a budou dále existovat jako samostatné (oddělené) nemovitosti. Také je ale možné, že jednoho dne vlastník pozemku či stavby právo využije a stavba definitivně sroste s pozemkem. Zmíněné předkupní právo přitom zatěžuje jen pozemek či stavbu. Nemělo by se tudíž prosadit, bude-li předmětem převodu například jednotka v bytovém domě stojícím na cizím pozemku. Naopak – vlastník pozemku pod takovým domem by měl pozemek při jeho zamýšleném převodu nejprve nabídnout vlastníkům jednotek v domě, resp. společenství. Zbývá dodat, že zákonné předkupní právo podle § 3056 odst. 1 NOZ je koncipováno jako kogentní. Strany se od něj tudíž nemohou nijak odchýlit ani se jej předem platně vzdát.

V některých případech ke spojení stavby s pozemkem nedošlo (či ani později nedojde), i když obě věci měly 1. 1. 2014 (či budou mít k pozdějšímu datu) téhož vlastníka. Mohla by tomu (dočasně) bránit existence věcného práva, které by zatěžovalo stavbu či pozemek, jestliže povaha takového práva vylučuje, aby se stavba stala součástí pozemku (§ 3060 NOZ). To bude splněno zvláště v případech, v nichž by spojení stavby s pozemkem mohlo negativně ovlivnit postavení osob oprávněných z takových práv, ale (dle mého přesvědčení) i vlastníka obou věcí. Typicky, kdyby zástavní právo vázlo na pozemku, nikoliv však na stavbě. Spojení obou věcí by znamenalo, že zástavní věřitel by realizoval zástavní právo nejen na pozemku, nýbrž i stavbě, která k němu přirostla. Vlastník by tak musel strpět i její prodej, ačkoliv zástavní právo k ní nezřídil. Domnívám se proto, že dokud zástavní právo trvá, neměla by se stavba stát součástí pozemku. Ke splnutí obou věcí by mělo dojít až po zániku zástavního práva. Na druhé straně si však lze představit, že na stavbě

či pozemku budou váznout zátěže, které právnímu srůstu (akcesi) obou věcí bránit nebudou. Tak například, bude-li pozemek zatížen právem věcného břemene studny či stožáru, nespátřují žádnou překážku, aby se stavba stala součástí pozemku, i když na ní podobné břemeno nevázne (a z povahy věci ani nemůže). Aplikaci § 3060 NOZ tak bude třeba posuzovat případ od případu. Předem lze jen obtížně zobecnit, existence jakých zátěží bude bránit spjení stavby a pozemku a u kterých závad to naopak nebude problém.

### 3.2 Speciálně: Zánik zákonného předkupního práva spoluvlastníka a nabytí nemovitosti od nevládníka

Dvě přechodná ustanovení k nové úpravě věci a věcných práv dočasně odkládají účinky velkých změn, jež tato úprava přináší. První se týká zániku (či přesněji výrazného zúžení) zákonného předkupního práva spoluvlastníků k podílům zbylých spoluvlastníků na téže věci. Nové právo toto předkupní právo nestanoví (až na výjimky v § 1124 a 1125 NOZ). Spoluvlastníci si je tak musejí založit smluvně, budou-li k tomu svolní. V případě nemovitostí je samozřejmě musejí nechat zapsat do katastru nemovitostí, za příslušný poplatek. To lze i doporučit. Jinak riskují, že se pod společnou střechou ocitnou s někým, s kým jim to nebude příjemné. Na takovou dohodu o předkupním právu (a jeho zápis do katastru nemovitostí) mají spoluvlastníci rok od účinnosti nového kodexu. Přesně tak dlouho se předkupní právo prosadí ještě ze staré úpravy, než definitivně zanikne. Plyne tak z § 3062 NOZ. Otázkou může být, kterým právem se bude řídit

výkon tohoto práva v roce 2014 a důsledky jeho porušení. O jejím řešení se § 3062 NOZ nezmiňuje. Domnívám se, že bude třeba postupovat již podle nové úpravy, tedy § 2140 a násl. NOZ. Platí totiž, že poměry z věcných práv, které vzniknou po 1. 1. 2014, se posoudí již dle nového občanského zákoníku (§ 3028 odst. 2 NOZ).

Podobně převratnou je nově uzákoněná možnost nabytí nemovité věci od nevládníka, je-li nabytí úplatné a nabyvatel v dobré víře ve správnost údajů zapsaných v katastru nemovitostí (§ 984 NOZ). Dobrá víra se přitom vyvratitelně presumuje (§ 7 NOZ). Ukradená nemovitost se tedy nestane vlastnictvím zloděje, jakmile ji však zloděj obratem ruky prodá osobě, která bude v dobré víře, že nemovitost zloději patří, hrozí okradenému, že o ni přijde. Aby se tak nestalo, musí okradený rychle reagovat zápisem tzv. poznámky spornosti a dalšími kroky směřujícími k ochraně svých práv (viz zvláště § 986 NOZ). Zanedbá-li tuto ochranu, svého vlastnického práva se později již nedovolá. Vlastníci nemovitostí se však nemusejí hned znepokojovat. Také účinky těchto změn zákoník odkládá o rok. V souladu s § 3064 NOZ se prosadí až od 1. 1. 2015. Vlastníci, již hodlají chránit své nemovitosti novými nástroji plynoucími zvláště z nového katastrálního práva, mají celý rok 2014 na to, aby je aktivovali (objednali si u katastrálního úřadu službu sledování změn, zatížili nemovitost zákazem zcizení, udělili plnou moc advokátovi v tuzemsku, aby v případě potřeby adekvátně reagoval na pokusy o krádež nemovitosti, atd.), a tím srovnali krok s potenciálními zločinci, kteří se pokusí využít nové právo ve svůj prospěch.



### DAŇOVÉ ZÁKONY A ÚČETNICTVÍ PODLE STAVU K 31. 12. 2013 S PARALELNÍM VYZNAČENÍM ZMĚN OD 1. 1. 2014

Publikace obsahuje úplná znění všech daňových zákonů, zákona o daňovém poradenství, zákona o územních finančních orgánech, zákona o účetnictví a zákona o auditorech. Dále v ní naleznete související vyhlášky, české účetní standardy a vybrané pokyny a informace Ministerstva financí ČR.

Publikace je vhodná jako pomůcka ke kvalifikační zkoušce na daňového poradce. Náznorné vyznačení změn u všech zákonů umožňuje přehledné porovnání provedených změn v čase, lze ji také využít jako podklad pro vypracování daňového přiznání k daní z příjmů.

**Cena publikace je 440 Kč vč. DPH + poštovné.**

Publikaci je možné objednat na [www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz), email [publikace@kdpcr.cz](mailto:publikace@kdpcr.cz), Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno.

Publikaci si můžete také objednat prostřednictvím [dlouhodobé objednávky](#). V tom případě Vám bude obratem zaslána vždy po každém jejím vydání. Pro rok 2014 garantujeme cenu 440 Kč vč. DPH. Poštovné je pro dlouhodobé objednatele zdarma.

# Vybrané otázky rozdělování zisku, jiných vlastních zdrojů a poskytování záloh na dividendy v akciové společnosti po rekodifikaci

**Prof. JUDr. Jan Dědič**  
partner u Kocián Šolc Balaščík,  
advokátní kancelář, s. r. o.

**JUDr. Jan Lasák, LL.M. (Columbia)**  
advokát u Kocián Šolc Balaščík,  
advokátní kancelář, s. r. o.



K 1. 1. 2014 nabyl účinnosti zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „nový občanský zákoník“ nebo „NOZ“), a zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále jen „zákon o obchodních korporacích“ nebo „ZOK“), které představují patrně nejvýznamnější revoluci českého soukromého práva přelomových let 1989 a 1990. Zásadní změny dopadají též na právní úpravu obchodních korporací, a to i ve vztahu k rozhodování o rozdělování zisku, jiných vlastních zdrojů, případně poskytování záloh na dividendy. Následující příspěvek si vybraných změn v této oblasti všímá, a to v podmínkách akciové společnosti (tedy kapitálové společnosti ve smyslu § 1 odst. 2 ZOK).

## 1 Stanovy a rozdělování zisku

Oproti dosavadnímu zákonu č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „obchodní zákoník“), zákon o obchodních korporacích nevyžaduje, aby stanovy obsahovaly též způsob rozdělení zisku a úhrady ztráty. Nově zakládané akciové společnosti tento údaj ve svých stanovách mít nemusí a existující akciové společnosti mohou tuto obsahovou náležitost ze stanov vypustit. Možnost odstranit ze stanov údaj o způsobu rozdělování zisku a úhradu ztráty přitom není podmíněna tím, zda se akciová společnost přizpůsobí zákonu o obchodních korporacích jako celku podle § 777 odst. 5 ZOK. I akciová společnost, která „neoptuje“ do nové právní úpravy, tedy může změnit své stanovy a údaj o způsobu rozdělování zisku a úhrady ztráty ze stanov vypustit.

Způsob rozdělování zisku však musí být na úrovni stanov akciové společnosti i nadále upraven, má-li být zisk rozdělován i mezi jiné osoby než akcionáře v souladu s § 34 odst. 1 ZOK (například členům volených orgánů na tantiémy, zaměstnancům, popřípadě tichému společníkovi na základě smlouvy o tiché společnosti). Zákon však žádné omezení, jakým osobám mohou stanovy přiznat podíly na zisku, neobsahuje. Nelze tak vyloučit, že společnost bude oprávněna rozdělit zisk i jiné než uvedené osobě.

## 2 Rozdělování zisku valnou hromadou akciové společnosti

Z hlediska pravidel stanovených pro rozdělování zisku je v první řadě problematické, že zákon o obchodních korporacích není konzistentní v tom, jaký obsah dává sousloví „rozdělení zisku“. V § 34 odst. 1 ZOK zákonodárce používá pojem rozdělení zisku například pouze na případy, kdy zisk nezůstává v kapitálové společnosti (nejde tedy o vnitřní rozdělení zisku). Podle § 421 odst. 2 písm. h) ZOK [ale i v případě společnosti s ručením omezeným – § 190 odst. 2 písm. g) ZOK] pak patří do působnosti valné hromady rozhodování o rozdělení zisku.

Z toho občas někteří dovozují závěr, že do působnosti valné hromady nově patří jen rozhodování o rozdělení zisku mimo společnost, a nikoliv i vnitřní dělení zisku ve společnosti. Tento závěr je podle našeho názoru nepřijatelný, neboť v podstatě z části odpírá akcionářům právo

rozhodnout o naložení se ziskem společnosti. Pokud by vnitřní rozdělení zisku bylo mimo působnost valné hromady, pak by šlo o působnost představenstva (§ 163 NOZ). To by pak mohlo rozhodnout o převodu zisku do fondů, které nejsou distribuovatelné mezi akcionáře a následně rozhodnout o vyplacení těchto zdrojů třetím osobám (zcela mimo kontrolu akcionářů).

Z uvedeného důvodu jsme přesvědčeni, že při vymezování působnosti valné hromady akciové společnosti je třeba rozdělením zisku rozumět též rozdělení zisku, který zůstává „uvnitř“ společnosti, tj. například i přiděly do fondů ze zisku apod.). To platí i pro případy, že by se měl již rozdělený zisk přesunout do jiných složek vlastního kapitálu nebo rozdělit na podíly na zisku mimo společnost. Žádný jiný orgán vnitřního řízení akciové společnosti (například statutární orgán) rozhodnout o rozdělení zisku (ani vnitřní) nemůže, a to pod sankcí fikce nepřijetí rozhodnutí (§ 45 odst. 1 ve spojení s § 245 NOZ); tím není dotčena možnost představenstva rozhodnout o zálohách na dividendu.

Z hlediska rozhodování valné hromady o rozdělení zisku platí obecná pravidla pro rozhodování valné hromady, ledaže se zisk použije na zvýšení základního kapitálu společnosti „z vlastních zdrojů“. V takovém případě musí být rozhodnutí valné hromady přijato alespoň 2/3 většinou hlasů přítomných akcionářů; na valné hromadě se v takovém případě hlasuje podle druhů akcií a o rozhodnutí valné hromady musí být pořízen notářský zápis (veřejná listina). Má-li být podíl na zisku přiznán jiným osobám než akcionářům (srov. § 34 odst. 1 ZOK), vyžaduje se souhlas alespoň 3/4 hlasů přítomných akcionářů (§ 417 odst. 3 ZOK); k takovému rozhodnutí nicméně není zapotřebí notářského zápisu. Od rozhodování o rozdělení zisku je třeba odlišit rozhodnutí o užití již rozděleného zisku k účelům určeným valnou hromadou. O tom rozhoduje představenstvo (správní rada), neučí-li stanovy jinak.

Není dále postaveno na jisto, ani co se rozumí „**ziskem k rozdělení**“. Z ustanovení § 40 odst. ZOK plyne, že může jít o výsledek hospodaření běžného účetního období snížený o povinný příděl do rezervního fondu, **nerozdělený zisk minulých let** a ostatní fondy ze zisku. Naproti tomu v § 350 odst. 2 ZOK (a stejně tak v § 161 odst. 4 ZOK) se ziskem k rozdělení rozumí hospodářský výsledek posledního skončeného účetního období snížený o příděly do fondů (dobrovolných a i povinných) a **nerozdělený zisk z předchozích období**.

Přestože zákon v § 350 odst. 2 ZOK uvádí limit pro rozdělení zisku pouze mezi akcionáře, z povahy věci musí stanovený limit platit pro jakékoliv rozdělování zisku mimo společnost (tedy například i na tantiémy nebo tichému společníkovi na základě smlouvy o tiché společnosti).

V citovaném ustanovení § 350 odst. 2 ZOK (na rozdíl od § 178 „obch. zák.“) nicméně zákon nezmiňuje též ostatní fondy ze zisku, a je tak sporné, zda lze tyto ostatní fondy ze zisku distribuovat jako zisk anebo je nutné jiné fondy ze zisku distribuovat jako jiné vlastní zdroje.

Přikláníme se k názoru, že je nutné do zisku k rozdělení zahrnout i jiné fondy ze zisku. Předně je třeba vidět, že terminologie použitá v zákoně o obchodních korporacích neodpovídá přesně terminologii předpisů o účetnictví. V § 350 odst. 2 ZOK je použit pojem „nerozdělený zisk z předchozích období“ (na rozdíl od § 40 odst. 2, kde je použit „účetní“ pojem „nerozdělený zisk minulých let“). Při striktně formalistickém výkladu by totiž do § 350 odst. 2 ZOK zřejmě nevstupoval ani (ať už jako negativní nebo pozitivní) tzv. jiný výsledek hospodaření minulých let ve smyslu § 15a vyhlášky č. 500/2002 Sb., což by samozřejmě nedávalo žádný věcný smysl. Jiný hospodářský výsledek minulých let může být záporný nebo kladný (ztrátou i ziskem). I z uvedeného důvodu máme za to, že textaci § 350 odst. 2 ZOK nelze vykládat pouze podle zavedených účetních pojmů, a je tedy nutné přihlídnout k účelu a smyslu této právní úpravy (ostatně srov. též podmínky pro výplatu záloh na dividendu podle § 40 odst. 2 ZOK, které naopak při určení částky potenciálně rozdělitelné na zálohu na dividendu s jinými fondy vytvořenými ze zisku počítají, avšak ani zde se neoperuje jiným hospodářským výsledkem minulých let).

Ustanovení § 350 odst. 2 ZOK je proto podle našeho názoru správně vyložit tak, že „nerozděleným ziskem z předchozích období“ se rozumí nejen nerozdělený zisk minulých let ve smyslu předpisů o účetnictví, ale jakýkoliv jiný disponibilní zisk zachycený v odpovídající položce vlastního kapitálu jako fond ze zisku. V takovém případě by i zdroje zachycené v „zákonném rezervním fondu“, pokud byl vytvořen ze zisku (nikoliv v rozsahu, v jakém byl vytvořen příplatkem při zakládání společnosti nebo zvyšování základního kapitálu, popř. přesunem z kapitálových fondů) bylo možné po zrušení pravidel pro jeho tvorbu a udržování započítat podle § 350 odst. 2 ZOK, a tedy i rozdělit mezi akcionáře jako podíl na zisku. Totéž platí o jiném hospodářském výsledku minulých let. Lze rovněž zmínit textaci čl. 17 odst. 3 směrnice 2012/30/EU, která jako možné zdroje k rozdělení (jako zisk) uvádí výsledky posledního skončeného účetního období snížené o příděly do rezerv, zisk z předchozích období a platby z rezerv určených k tomuto účelu.

Přestože zákon v § 34 odst. 1 ZOK hovoří o tom, že pouze podíly na zisku lze rozdělit na základě řádné nebo mimořádné účetní závěrky, dovozujeme, že toto pravidlo platí pro každé rozdělení zisku či přerozdělení (vnitřní i vnější).<sup>1</sup> Nebude-li tak řádně vyhotovena a schválena řádná

<sup>1</sup> Shodně viz ŠTENGLOVÁ, I., HAVEL, B., CILEČEK, F., KUHN, P., ŠUK, P. *Zákon o obchodních korporacích. Komentář*. I. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 662.

nebo mimořádná účetní závěrka, nelze podle našeho názoru o žádném rozdělení zisku společnosti rozhodnout.

### 3 Právo akcionáře na podíl na zisku

Kromě schválení účetní závěrky valnou hromadou je podmínkou vzniku práva akcionáře na podíl na zisku rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku mezi akcionáře (§ 348 odst. 1 ZOK). Rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku se nevyžaduje pouze ve vztahu k akciím s pevným podílem na zisku, u nichž právo na dividendu podle § 348 odst. 3 ZOK vzniká již samotným schválením účetní závěrky. Z dosavadní rozhodovací praxe však vyplývá, že rozhodnutí valné hromady, které bude rozhodovat o rozdělení zisku mezi akcionáře na základě účetní závěrky, nemůže být přijato po uplynutí lhůty šest měsíců od skončení předcházejícího účetního období, za které je účetní závěrka sestavena (srov. R 80/2010 nebo sp. zn. 29 Cdo 2363/2011). To lze nově podpořit i výslovnou úpravou v případě právní úpravy zvýšení základního kapitálu (viz § 231 odst. 2 a § 497 odst. 2 ZOK)<sup>2</sup>; pouze v případě vnitřního rozdělení zisku na zvýšení základního kapitálu lze využít i mezitímní účetní závěrku (§ 227 odst. 1 a § 495 odst. 1 ZOK).

Valná hromada může rozhodnout o podílech akcionářů na zisku jen za těchto podmínek:

- a) vyplacením podílu na zisku si společnost nepřivodí úpadek (§ 40 odst. 1 ZOK),
- b) pokud se ke dni skončení posledního účetního období vlastní kapitál vyplývající z řádné nebo mimořádné účetní závěrky nebo vlastní kapitál po tomto rozdělení nesníží pod výši upsaného základního kapitálu zvýšeného o fondy, které nelze podle tohoto zákona nebo stanov rozdělit mezi akcionáře (§ 350 odst. 1 ZOK), a
- c) částka k rozdělení mezi akcionáře nepřekročí výši hospodářského výsledku posledního skončeného účetního období zvýšenou o nerozdělený zisk z předchozích období a sníženou o ztráty z předchozích období a o příděly do rezervních a jiných fondů v souladu s tímto zákonem a stanovami. Jak jsme uvedli výše, nerozděleným ziskem z předchozích období je třeba rozumět i disponibilní fondy vytvořené ze zisku i tzv. jiný hospodářský výsledek minulých let, je-li kladný. Naopak se domníváme, že částku zisku k rozdělení je nutné snížit o záporný zůstatek účtu jiný hospodářský výsledek minulých let.

Pokud by valná hromada přijala rozhodnutí v rozporu s limity stanovenými v § 350 odst. 1 a 2 ZOK, hledělo by se na takové rozhodnutí, jako by nebylo přijato.

Vedle rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku mezi akcionáře zákon vyžaduje, aby i statutární orgán akciové společnosti přijal rozhodnutí o výplatě valnou hromadou určeného podílu na zisku mezi akcionáře. **Bez takového rozhodnutí nelze podíl na zisku mezi akcionáře vyplatit (§ 34 odst. 3 ZOK).** Představenstvo v takovém případě znovu musí aplikovat insolvenční test podle § 40 odst. 1 ZOK a nesmí rozhodnout o výplatě podílu na zisku, pokud by tím společnosti byl způsoben úpadek, i když by insolvenční test byl splněn v okamžiku, kdy o rozdělení zisku rozhodla valná hromada. Statutární orgán akciové společnosti (tj. představenstvo a statutární ředitel) musí současně opětovně posoudit, zda byly splněny podmínky určené k výplatě podílu na zisku podle § 350 odst. 1 a 2 ZOK. Pokud by je totiž valná hromada nerespektovala a přijala rozhodnutí o rozdělení zisku mezi akcionáře, pak statutární orgán akciové společnosti není oprávněn o výplatě podílu na zisku mezi akcionáře rozhodnout, a to ani v případě, že usnesení valné hromady o rozdělení zisku bude platné (tj. nebude úspěšně napadenou žalobou na neplatnost usnesení valné hromady). Pokud by statutární orgán akciové společnosti rozhodl o výplatě podílu na zisku mezi akcionáře, aniž by byly splněny zákonem stanovené podmínky, konstruuje zákon domněnku porušení péče řádného hospodáře těch členů statutárního orgánu, kteří s výplatou podílu na zisku i tak souhlasili.

Podíl na zisku se rozděluje mezi akcionáře podle podílu na základním kapitálu, ledaže stanovy ve vztahu k určitému druhu akcií stanoví jinak (to mohou činit v případě prioritních akcií, akcií s pevným podílem na zisku, akcií s rozdílným podílem na zisku, nebo akcií s podřízeným podílem na zisku podle § 276 odst. 3 ZOK).<sup>3</sup> Podíl na zisku přitom vzniká i z akcií ve vlastnictví společnosti, avšak okamžikem splatnosti podílu na zisku zaniká právo na podíl na zisku z akcií ve vlastnictví společnosti a nevyplacený zisk převede akciová společnost do nerozděleného zisku minulých let (viz § 309 odst. 2 ZOK).

Podíl akcionářů na zisku je splatný zásadně tři měsíce od rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku, neurčí-li stanovy nebo rozhodnutí valné hromady jinak (§ 34 odst. 2 ZOK). U akcií s pevným podílem na zisku tři měsíce od

<sup>2</sup> Dovojujeme nicméně, že stanovený šestiměsíční test se neaplikuje na vnitřní rozdělování zisku (například o úhradu ztráty či přídělu do fondu ze zisku), neboť na tyto případy – s výjimkou zvyšování základního kapitálu podle § 231 odst. 2 a § 497 odst. 2 ZOK – není věcný důvod tento šestiměsíční test aplikovat (nedochází k žádné výplatě ven ze společnosti).

<sup>3</sup> Pevným podílem na zisku se rozumí pevný podíl akcionáře na zisku za sledované období (např. 30 % ze zisku k rozdělení). Emituje-li společnost akcie s rozdílným podílem na zisku, znamená to, že s určitým druhem akcií je spojen vyšší podíl na rozdělovaném zisku, než s jiným druhem akcií. Podřízeným podílem na zisku se rozumí například takové aranžmá, které neumožní vyplatit akcionářům podíl na zisku na takové akcie, dokud nebude splněn dluh společnosti, kterému jsou akcie „podřízeny“.

schválení účetní závěrky. V této souvislosti je sporné, zda je ustanovení § 348 odst. 4 ZOK kogentní povahy.<sup>4</sup>

## 4 Výplata podílů na zisku akcionářům

Podíl na zisku se zásadně vyplácí v penězích, nicméně stanovy mohou určit jinak (srov. § 348 odst. 2 ZOK). Podíl na zisku vyplácí společnost bezhotovostně převodem na účet akcionáře uvedený v seznamu akcionářů (§ 348 odst. 3 ZOK). To nemůže z povahy věci platit pro akcie na majitele, kdy se žádný seznam akcionářů nevede. Spornou otázkou je, zda je akciová společnost povinna vyplácet podíl na zisku bezhotovostně na bankovní účet uvedený v seznamu akcionářů i v případě, kdy seznam akcionářů byl společností, která vydala zaknihované akcie, nahrazen evidencí zaknihovaných cenných papírů (§ 264 ZOK), není-li v evidenci zaknihovaných cenných papírů na jméno takový účet akcionáře vedený.

Lze dovodit, že tomu tak není. Textace § 348 odst. 3 ZOK zmiňuje pouze seznam akcionářů, nikoliv zaknihovaných cenných papírů, přičemž zákon o obchodních korporacích nikde výslovně nestanoví, že pokud určité ustanovení zákona platí pro seznam akcionářů, uplatní se obdobně i pro evidenci zaknihovaných cenných papírů. Navíc ustanovení § 406 ZOK výslovně uvádí vedle seznamu akcionářů i evidenci zaknihovaných cenných papírů. Zákon o obchodních korporacích tedy seznam akcionářů a evidenci cenných papírů poměrně důsledně rozlišuje.

Dále lze vyjít z § 264 ZOK, který dovoluje akciovým společností, které vydaly zaknihované akcie na jméno, nahradit seznam akcionářů evidencí zaknihovaných cenných papírů. Účelem je umožnit společností snížit administrativní zátěž spojenou s vedením seznamu akcionářů a předejít duplikaci evidence a seznamu, která by navíc mohla přinášet zbytečné komplikace a spory o tom, který údaj z daných evidencí má přednost. Pokud by převážil výklad, podle něhož je společnost i v případě nahrazení seznamu akcionářů touto evidencí povinna poskytovat výplatu podílů na zisku pouze bezhotovostním převodem na účet akcionáře uvedený v seznamu akcionářů, vedlo by to ke značnému popření účelu nahrazování seznamu akcionářů. Akciová společnost by v takovém případě stále musela vést jakýsi doplňkový seznam, který by ale stejně musel obsahovat kromě čísla účtu a jména akcionáře také nejméně jeho bydliště a přesnou identifikaci akcií.

Dále je nutné zamyslet se nad vazbou § 348 odst. 3 ZOK a § 349 ZOK, podle kterého „*nevyplývá-li z právního předpisu jinak, poskytuje společnost veškerá peněžítá plnění ve prospěch vlastníka listinné akcie na jméno výhradně bezhotovostním převodem na bankovní účet uvedený v seznamu akcionářů.*“

Pokud společnost vydá akcie na jméno jako cenný papír, musí veškerá peněžní plnění (včetně výplaty podílů na zisku), ve prospěch vlastníků těchto akcií poskytovat bezhotovostním převodem. Ve svém důsledku se tak § 349 ZOK překrývá s § 348 odst. 3 ZOK. Nicméně účel § 349 ZOK není nutně stejný jako účel § 348 odst. 3 ZOK. Textace § 349 ZOK je totiž reflexí § 156 odst. 11 obch. zák., který byl do právní úpravy přidáno na základě zákona č. 134/2013 Sb., o některých opatřeních ke zvýšení transparentnosti akciových společností a o změně dalších zákonů. Tedy má stejně jako § 156 odst. 11 obchodního zákoníku za cíl zvýšit transparentnost akciových společností s akciemi na jméno, které byly vydány jako cenný papír (tedy v listinné podobě).

Na § 348 odst. 3 ZOK se přitom nelze dívat optikou účelu zvýšení transparentnosti akciových společností již proto, že vůbec neřeší výplatu podílů na zisku akcionářům vlastním zaknihované nebo imobilizované akcie na majitele, které z pohledu transparentnosti (minimálně v očích zákonodárce) jsou mnohem problematictější než zaknihované akcie na jméno. V takovém případě snad lze uzavřít, že akciová společnost, která vydala zaknihované akcie, má povinnost vyplácet podíl na zisku bezhotovostním převodem pouze tehdy, pokud nerozhodla o nahrazení seznamu akcionářů evidencí zaknihovaných cenných papírů.<sup>5</sup>

Zákon současně konstruuje povinnost akcionáře vrátit vyplacené podíly na zisku, pokud nebyly splněny podmínky k výplatě a příjemce o této skutečnosti věděl nebo měl vědět (§ 35 odst. 1 a 2 ZOK). Promlčecí lhůta k uplatnění práva na vrácení podílu běží od vyplacení podílu na zisku konkrétnímu akcionáři a je tříletá.

## 5 Rozhodný den pro právo akcionáře na podíl na zisku

Zákon stanovuje dispozitivně v § 351 ZOK rozhodný den pro právo na podíl na zisku jako rozhodný den k účasti na valné hromadě, která rozhodla o rozdělení zisku. Až dosud platilo, že rozhodným dnem pro právo na podíl na zisku je

<sup>4</sup> Autoři komentáře ŠTENGLOVÁ, I., HAVEL, B., CILEČEK, F., KUHN, P., ŠUK, P. *Zákon o obchodních korporacích. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, na s. 305 dovozují, že ano, nicméně tento názor rozhodně není všeobecně přijímán. My se domníváme, že citované ustanovení § 348 odst. 4 kogentní není, neboť nám není zřejmé, pod který důvod kogentnosti (§ 1 odst. 2 NOZ) by jej bylo možno zařadit.

<sup>5</sup> K tomuto výkladu se přiklonili též autoři komentáře k zákonu o obchodních korporacích: „*určí-li stanovy, že je seznam akcionářů nahrazen evidencí zaknihovaných cenných papírů, zruší tím zřejmě i povinnost společností vyplácet dividendu akcionářům majícím zaknihované akcie na jméno bezhotovostním převodem na bankovní účet uvedený v tomto seznamu.*“ (ŠTENGLOVÁ, I., HAVEL, B., CILEČEK, F., KUHN, P., ŠUK, P. *Zákon o obchodních korporacích. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 531).

den konání valné hromady, která rozhodla o rozdělení zisku (stanovy mohly určit, že je totožný s rozhodným dnem pro konání valné hromady a valná hromada mohla určit jiný den v rozmezí od rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku do dne splatnosti) – srov. § 178 odst. 10 a 11 obch. zák.

Stanovy akciové společnosti mohou rozhodný den nastavit odchylně od zákonné úpravy. Není již však v působnosti valné hromady takový den nastavit. Může nastat situace, kdy rozhodný den stanoven není. V takovém případě zřejmě ani není dán rozhodný den pro podíl na zisku a statutární orgán při výplatě vychází ze seznamu akcionářů ke dni splatnosti, respektive z evidence zaknihovaných cenných papírů, pokud tato evidence seznam akcionářů nahrazuje.

## 6 Zálohy na podíl na zisku

Zákon nově připouští zálohy na podíl na zisku (dividendu), a to za podmínek vyplývajících z § 40 odst. 2 ZOK. Zálohy na podíl na zisku zákon neomezuje jen ve prospěch akcionářů. Akciová společnost tudíž může poskytnout zálohy též i na jiné podíly na zisku (například ve prospěch zaměstnanců nebo tichých společníků).

Rozhodování o výplatě zálohy na podíl na zisku nepatří do působnosti valné hromady, nýbrž do působnosti orgánů se zbytkovou působností podle § 163 NOZ (tj. představenstvo v rámci dualistického systému vnitřního řízení a správní rada v rámci monistického systému vnitřního řízení akciové společnosti). Stanovy nicméně mohou tuto působnost svěřit například valné hromadě.

Podmínkou výplaty zálohy na podíl na zisku je vyhotovení mezitímní účetní závěrky<sup>6</sup>, ze které vyplyne dostatek „prostředků“ na rozdělení zisku. Dovojujeme, že zákonodárce zde neobratně vyjádřil skutečnost, že společnosti musí mít na výplatu zálohy na dividendu dostatek zdrojů, nikoliv prostředků ve smyslu aktiv. To, že prostředky v § 40 odst. 2 ZOK se myslí vlastní zdroje plyne jednak z významu, v jakém je tento pojem použit v § 40 odst. 1 ZOK, jednak z čl. 17 odst. 5 písm. a) směrnice 2012/30/EU<sup>7</sup>.

I na poskytování záloh je nutné uplatnit insolvenční test, tj. nelze vyplatit zálohy na podíl na zisku (dividendu), pokud by si tím měla společnost přivodit úpadek (§ 40 odst. 1 ZOK). Zákon nijak nelimituje, jak staré mohou být údaje v mezitímní účetní závěrce. Jsme však názoru, že

zde žádné omezení není a jediné omezení představuje insolvenční test. Objevují se i názory, které dovozují z rozhodovací praxe Nejvyššího soudu k rozdělování zisku, že rozhodnutí o výplatě zálohy na dividendu nemůže být učiněno na podkladu mezitímní účetní závěrky, která bude starší než šest měsíců od jejího vyhotovení (srov. R 80/2010 nebo sp. zn. 29 Cdo 2363/2011). To však nemá žádnou oporu v zákoně ani pro to není žádný věcný důvod, neboť nebudou-li následně splněny podmínky pro přiznání podílů na zisku, vznikne povinnost vyplacenou zálohu vrátit. Navíc na rozdíl od vrácení řádného podílu na zisku je akcionář povinen vrátit zálohu na podíl zisku v případě, že na něj nevznikne právo (s ohledem na distribuční kapacitu posuzováno za období, za které byla záloha na podíl na zisku vyplacena).

Vyplacené zálohy na podíl na zisku podléhají zúčtování. Nerozhodne-li valná hromada do šesti měsíců od skončení účetního období o rozdělení zisku buď vůbec, nebo proto, že nejsou splněny zákonné podmínky, vznikne povinnost vyplacené zálohy vrátit. Zálohu je povinen vrátit vlastník akcie, na niž byla záloha vyplacena. Rozhodný je okamžik vzniku povinnosti vrátit zálohu. Rozhodne-li valná hromada o rozdělení zisku, provede se zúčtování zálohy ve vztahu k vlastníkům akcií k době splatnosti podílu na zisku (srov. i vymezení podílu v § 31 ZOK, podle kterého podíl v sobě zahrnuje práva a povinnosti z této účasti plynoucí, což podle našeho názoru dopadá též na vypořádání vyplacené zálohy).

## 7 Rozhodování o rozdělování jiných vlastních zdrojů

Rozhodováním o rozdělení jiných vlastních zdrojů se podle našeho názoru rozumí rozdělování těch složek vlastního kapitálu, které nemají původ v zisku (ty se rozdělují jako podíly na zisku), a základního kapitálu, pro který stanoví zákon o obchodních korporacích zvláštní pravidla. Může tak jít například o distribuci emisního ážia nebo jiných kapitálových fondů.

Rozhodování o rozdělování jiných vlastních zdrojů náleží do působnosti valné hromady (nejvyššího orgánu akciové společnosti). Podmínky, které musí být při rozhodování o rozdělení jiných vlastních zdrojů splněny, vyplynou především z § 40 odst. 1, který zakládá tzv. insolvenční test. Akciová společnost totiž nesmí (jedná se o kogentní ustanovení ve smyslu § 1 odst. 2 NOZ) vyplatit jiné vlastní zdroje, pokud by si tím přivodila úpadek podle insolvenčního zákona.

<sup>6</sup> Blíže k mezitímní účetní závěrce a účetním souvislostem příspěvek Ing. Jany Skálové, Ph.D., v tomto čísle – viz s. 43.

<sup>7</sup> Čl. 17 odst. 5 zní:

„Pokud právní předpisy členského státu umožňují výplatu zálohy na dividendy, musí být dodrženy alespoň tyto podmínky:

a) musí být sestavena mezitímní účetní závěrka, ve které se projeví, že prostředky použitelné pro rozdělení jsou dostatečné;

b) částka určená k rozdělení nesmí překročit výši zisku vytvořeného od konce posledního účetního období, za které je účetní závěrka vypracována, zvýšenou o zisk z předchozích období a platby z rezerv určených k tomuto účelu a sníženou o ztráty z předchozích období a o částky vložené do rezerv v souladu s právními předpisy nebo stanovami.“

Další podmínka na rozhodnutí o rozdělování jiných vlastních zdrojů vyplývá z § 350 odst. 1 ZOK. Společnost nesmí rozdělit jiné vlastní zdroje mezi akcionáře, pokud se ke dni skončení posledního účetního období vlastní kapitál vyplývající z řádné nebo mimořádné účetní závěrky nebo vlastní kapitál po tomto rozdělení sníží pod výši upsaného základního kapitálu zvýšeného o fondy, které nelze rozdělit mezi akcionáře. Z toho lze dovozovat, že podkladem pro rozdělení jiných vlastních zdrojů musí být rovněž schválená řádná nebo mimořádná účetní závěrka a uplatní se zde zřejmě také požadavek, aby údaje nebyly starší šesti měsíců jako při rozdělování zisku.

Problémy činí nicméně § 350 odst. 2 ZOK, který obsahuje úpravu (některých) předpokladů pro výplatu, kterou akciová společnost uskutečňuje z vlastních zdrojů ve prospěch akcionářů, a výslovně neuvádí, že limit v něm stanovený se aplikuje pouze na rozdělování zisku, na rozdíl od obchodního zákoníku, který v § 178 odst. 2 a 6 zřetelně rozlišuje podmínky týkající se podílu na zisku a na jiných zdrojích. Domníváme se nicméně, že § 350 odst. 2 ZOK nelze aplikovat na rozdělování jiných vlastních zdrojů, a citované ustanovení vykládáme tak, že upravuje pouze limit částky určené k **rozdělení zisku** mezi akcionáře. V první řadě lze postřehnout, že § 350 odst. 2 ZOK náležitě nepromítl čl. 17 odst. 3 a 4 směrnice 2012/30/EU, neboť podle odstavce 4 výraz „rozdělení“ použitý v odstavcích 1 a 3 zahrnuje zejména výplatu dividend a úroků spojených s akciemi. Z toho je zřejmé, že stanovené kritérium citovaná směrnice používá na rozdělení zisku, nikoliv na rozhodování o rozdělení jiných vlastních zdrojů. Rovněž lze odkázat na § 161 odst. 4 ZOK, které se aplikuje v podmínkách společnosti s ručením omezeným, a zahrnuje v podstatě totožnou úpravu jako § 350 odst. 2 ZOK. Z rubriky § 161 ZOK („Podíl na zisku“) je však podle našeho názoru zcela zřetelné, že „rozdělení“ zde skutečně znamená (jen) rozdělení zisku. To vše při vědomí jednoznačného ekonomického argumentu, podle něhož nedává vůbec žádného smyslu podmiňovat rozdělení „jiných vlastních zdrojů“ testem uvedeným § 350 odst. 2 ZOK (tj. ziskovostí).

Zákon o obchodních korporacích dále nestanoví (na rozdíl od rozdělování zisku), zda lze jiné vlastní zdroje distribuovat jiným osobám než akcionářům. Lze proto dovodit, že jiné vlastní zdroje jiným osobám (například zaměstnancům či členům orgánů na tantiémy) než akcionářům společnosti být nemohou. Pokud bude valná hromada akciové společnosti rozhodovat o rozdělení jiných vlastních zdrojů mezi akcionáře, zřejmě se bude mezi akcionáře rozdělovat podle jmenovité hodnoty akcií nebo počtu kusových akcií jednotlivých akcionářů, neurčí-li stanovy jinak. V tomto ohledu lze uvažovat například o různých druzích akcií (§ 276 ZOK), se kterými bude spojen odlišný podíl na jiných vlastních zdrojích společnosti, které valná hromada schválí k rozdělení mezi akcionáře společnosti.

Zákon nestanoví žádná pravidla pro splatnost ani způsob plnění na základě rozhodnutí o rozdělení jiných vlastních zdrojů. Tato pravidla by tedy měly určit stanovy nebo valná hromada, pokud jí takovou působnost svěří stanovy. V opačném případě bude relevantní obecná úprava plnění peněžitých dluhů z občanského zákoníku.

## 8 Rozdělování zdrojů nakumulovaných na rezervním fondu ze zisku

Akciová společnost již nemusí s účinností od 1. 1. 2014 ve stanovách upravovat tvorbu a použití rezervního fondu ze zisku. Není tedy ze zákona povinná rezervní fond ze zisku vytvářet a udržovat. Existující akciová společnost jej dokonce může i zrušit. Ke zrušení rezervního fondu ze zisku je však nezbytná úprava stanov existujících akciových společností, které až dosud rezervní fond musely vytvářet a udržovat. Odstranění povinného vytváření a udržování rezervního fondu ze zisku ze stanov není podmíněno tím, zda se akciová společnost přizpůsobí zákonu o obchodních korporacích jako celku podle § 777 odst. 5 ZOK, či nikoliv. I akciová společnost, která „neoptuje“ do nové právní úpravy, tedy může změnit své stanovy a rezervní fond ze zisku dále nevytvářet.

Jakmile bude povinnost tvorby rezervního fondu ze zisku ze stanov odstraněna (a tato změna stanov nabude účinnosti), může akciová společnost se zdroji v něm nakumulovanými naložit jako s jiným volně distribuovatelným fondem vlastního kapitálu, nestanoví-li zákon (například v případě zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů) nebo stanovy jinak. Akciová společnost je oprávněna přesunout zdroje alokované na rezervním fondu na jiný účet vlastního kapitálu nebo je rozdělit mezi akcionáře v rozsahu, v jakém byl rezervní fond vytvořen ze zisku. Domníváme se přitom, že zákon nebrání tomu, aby byly tyto zdroje přesunuty například na účet nerozděleného zisku minulých let, jakkoliv platné účetní předpisy výslovně možnost přesunu těchto zdrojů na účet nerozděleného zisku minulých let nepředpokládají. Výslovně to však předpokládá zákon o obchodních korporacích v § 309 odst. 2.

K přesunu zdrojů z rezervního fondu na účet nerozděleného zisku bude nicméně podle našeho názoru nezbytné zvláštní rozhodnutí valné hromady (přijaté například i v rámci téže valné hromady, která rozhodne změnou stanov o zrušení povinné tvorby rezervního fondu), neboť se jedná o rozhodnutí o „vnitřním rozdělení zisku“, což patří do působnosti valné hromady akciové společnosti podle § 421 odst. 2 písm. h) ZOK.

Jakmile budou zdroje přesunuty z rezervního fondu na účet nerozděleného zisku minulých let, mohou být následně rozděleny mezi akcionáře na základě rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku mezi akcionáře, budou-li

splněny obecné podmínky pro jeho rozdělení (zejména § 40 odst. 1 ZOK – insolvenční test, § 350 odst. 1 ZOK – test vlastního kapitálu a § 350 odst. 2 ZOK – distribuční kapacita společnosti).

## 9 Příplatky mimo základní kapitál akciové společnosti

Zákon o obchodních korporacích příplatky v akciové společnosti výslovně neupravuje ani je nezakazuje. Z právní úpravy akciové společnosti nicméně plyne, že stanovami nelze uložit akcionářům příplatkovou povinnost, protože s akciemi lze spojovat jen zvláštní práva, nikoliv i povinnosti. Nicméně možnost akciové společnosti poskytovat příplatek mimo základní kapitál akciové společnosti nebyla výslovně upravena ani podle předchozí právní úpravy, a přesto rozhodovací praxe Nejvyššího soudu dospěla k závěru, že „v případě příplatku akcionáře nelze z kontextu žádného ustanovení obchodního zákoníku ani zásad, na nichž spočívá úprava akciové společnosti, obchodní zákoník či český právní řád, dovodit, že by se akcionář nemohl dobrovolně zavázat k příplatku a takový příplatek akciové společnosti poskytnout. Poskytnutím příplatku nejsou poškozována práva společnosti, jejich akcionářů či věřitelů. Naopak, zvýší se hodnota účasti akcionářů, dobytost pohledávek věřitelů a úvěruschopnost společnosti.“<sup>8</sup>

Výše citovaná judikatura je podle našeho názoru plně aplikovatelná i v podmínkách zákona o obchodních korporacích. Navíc, přípustnost dobrovolných příplatků mimo základní kapitál akciové společnosti výslovně vyplývá z ustanovení § 365 odst. 4 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, který výslovně reguluje přípustnost příplatků v kontextu změny právní formy, když stanoví: „*Jestliže je výše vlastního kapitálu v účetní závěrce sestavené ke dni, k němuž byl vyhotoven projekt změny právní formy, nižší než základní kapitál, který má mít společnost nebo družstvo podle projektu*

*změny právní formy, není změna právní formy přípustná, ledaže se společníci nebo členové v projektu změny právní formy zaváží k příplatkům mimo základní kapitál v takové výši, aby ke dni zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku byl vlastní kapitál stejný nebo vyšší než základní kapitál.*“ Z citovaného ustanovení zákona o přeměnách obchodních společností a družstev tedy zřetelně vyplývá, že příplatek mimo základní kapitál je i nadále v podmínkách akciové společnosti přípustný.

O poskytnutí příplatku rozhoduje v rámci zbytkové působnosti představenstvo či správní rada (viz § 163 NOZ a § 460 odst. 2 ZOK). Na základě rozhodnutí příslušného orgánu lze dobrovolný příplatek akciové společnosti poskytnout. Právním titulem pro poskytnutí dobrovolného příplatku je pak nepojmenovaná smlouva mezi akciovou společností a akcionářem. Smlouva o poskytnutí dobrovolného příplatku by měla určit předmět příplatku (peněžitý a nepeněžitý) a lhůtu, ve které má být příplatek mimo základní kapitál akcionářem poskytnut. V opačném případě by smlouva o poskytnutí příplatku mohla být shledána zdánlivou pro neurčitost. Dobrovolný příplatek může být sjednán jako peněžitý nebo nepeněžitý, nicméně při nepeněžitém příplatku lze doporučit ocenění jako při nepeněžitém vkladu při zvyšování základního kapitálu akciové společnosti. *Per analogiam* (§ 10 NOZ) by se v takovém případě zřejmě použilo ustanovení § 163 odst. 2 ve spojení s § 143 ZOK.

Může být otázkou, jakým způsobem lze distribuovat vlastní zdroje vytvořené příplatky mimo základní kapitál akciové společnosti. Jelikož však zákon nereguluje samostatné vrácení dobrovolných příplatků akcionářům, kteří je poskytli, lze dospět k závěru, že i příplatky mimo základní kapitál akciové společnosti lze distribuovat jen jako jiné vlastní zdroje akciové společnosti. Nelze vyloučit vydání zvláštního druhu akcií, v nichž bude inkorporováno právo na vrácení příplatku na základě rozhodnutí valné hromady obdobně jako ve společnosti s ručením omezeným.

<sup>8</sup> Viz rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 31. 8. 2004, sp. zn. 29 Odo 1107/2003; srov. též DĚDIČ, J. *Příplatek akcionáře na vytvoření vlastního kapitálu mimo základní kapitál*, In *Pocta Miloši Tomsovi k 80. narozeninám*. Praha: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2006.

# Povinnost jednat s péčí řádného hospodáře (podle nového soukromého práva)

doc. JUDr. Bohumil Havel, Ph.D.  
Ústav státu a práva AV ČR, v.v.i.  
PRK Partners Praha

Nové soukromé právo přináší v otázce správy právnických osob mnoho změn, a to nejen systémových, ale také dílčích. Nová regulace správy dopadá na všechny právnické osoby soukromého práva, jedno zda podnikají či nikoliv. Současně však přináší specifická pravidla pro obchodní korporace, což má význam i v tom, že nová právní úprava umožní podnikání i těm, kterým to bylo zatím zakázáno.

## 1 Systémová předzvěst

Nová úprava právnických osob v mnohém důsledně promítla to, co si dala jako jeden z leitmotivů, totiž regulovat obecně obecně a speciálně speciálně. Proto nový zákoník vytahuje z jiných předpisů, zejména z obchodního zákoníku, pravidla pro správu korporací a zobecňuje je na všechny právnické osoby. V tom je ale také třeba hledat limity pro využitelnost staré judikatury, zatímco podle obchodního zákoníku byla třeba péče řádného hospodáře pojmem obchodního práva, a tak byla rozvíjena, nově to je pojem práva obecného, tedy není nutné, aby byla vykládána shodně s dosavadním výkladem (např. v otázce důsledků apod.).

Právnické osoby jsou chápány jako organizovaný právní útvar, který má právní subjektivitu, když ji zákon stanoví nebo jinak uzná. Zákonodárce se odklonil od teorie reality spíše k teorii fikce, tedy považuje právnickou osobu za fikci, která nemá vlastní vůli. Právnická osoba tedy sama nejedná, a protože svéprávnost váže na způsobilost k právnímu jednání, nemá podle mého názoru ani tuto způsobilost. Zákon proto dále stanoví, že za právnickou osobu rozhodují její orgány, a tím také nahrazují její vůli. Jednání orgánu právnické osoby, spádově statutárního, není přímým jednáním právnické osoby, tedy jednáním jejím jménem, ale jednáním v zastoupení.

Co tato skutečnost znamená? Předně to, že obecnosti o jednání právnické osoby nacházíme v zákoně č. 89/2012 Sb.,



občanském zákoníku (dále jen „občanský zákoník“). Současně ale také to, že i členové orgánu právnické osoby jednají jako zástupci, a to zástupci zákonní, tedy se na ně uplatní regulace zastoupení. Regulace správy právnické osoby tak upravuje vše to, co je shodné pro právnické osoby soukromého práva, jedno zda se jedná o nadace, společnosti či spolek. Do určité míry se tato regulace použije také na právnické osoby veřejného práva, nicméně zde je třeba vždy zkoumat nejen zvláštní zákonnou úpravu, ale také to, aby použití občanského zákoníku nebylo v rozporu s právní povahou těchto osob.

Pro praxi to znamená, že při hledání odpovědí týkajících se otázek o jednání právnické osoby musí čtenář hledat nejen v obecné části občanského zákoníku (§ 151 an.), ale také v částech o korporacích (§ 210 an.) nebo fundacích (§ 302 an.) a dále také v partii o zastoupení (§ 436 an.) a podnikatelích (§ 420 an.). Vypadá to složitě, ale není, jednotlivé části jsou řazeny intuitivně a tak, aby byly v té části zákona, kam patří. Obdobně budeme-li hledat vymezení závodu (dříve podniku), musíme do partie o věcech v právním smyslu, protože se o věc jedná, atd. Jakmile tuto logiku pochopíme, zjistíme, že nic se neztratilo, jen je to upraveno systematicky částečně odlišně. A samozřejmě, pro regulaci obchodních společností a družstev ještě musíme jít do zákona č. 90/2012, o obchodních korporacích (dále jen „zákon o obchodních korporacích“), který mnoho věcí doplňuje a mnohá obecná pravidla pozměňuje.

Koncepčně se tak stojí na tezi, že zatímco otázky týkající se podnikatele upraví občanský zákoník, přitom nezáleží, zda podnikatelem je člověk, společnost nebo třeba nadace, otázky obchodních korporací jsou svěřeny zvláštnímu zákonu.

## 2 Fiduciární povinnosti

Jednání právnické osoby je upraveno velmi široce, zde se budeme věnovat jen dílčímu aspektu, totiž jedné z reakcí

nového práva na možná selhání členů orgánů obchodních korporací (v odborném diskursu se tomu říká také morální hazard). O co jde?

Správa korporace je činěna osobami, které mají hájit zájem korporace, nikoliv zájem svůj nebo zájem třeba většinového společníka. Mají vystupovat jako nezávislí zástupci a vždy hledat řešení, které je v zájmu korporace samotné. Je současně logické, že „zájem korporace“ je velmi otevřený pojem, jehož obsah sice umíme obecně vymežit, ale vždy ho musíme artikulovat až v reakci na konkrétní jednání. Členové orgánů navíc velmi často sledují i jiné zájmy, zájmy své, zájmy své coby společníka, zájmy většinového společníka atd. Skutečnost tohoto střetu si právo, a nejen ono, již dávno uvědomilo, popisuje ho jako problém zastoupení (*agency problem*) a reaguje na něj místy přísnější, místy naopak měkčí regulací. Současně se ale ví, že čím sofistikovanější bude zákonná reakce na toto dilema, tím může být správa dražší a zákon nebude motivovat k rozumnému rizikovému rozhodování. Právní řád tak na jedné straně stojí před úvahou, jak přísný chce být, a současně chápe, že náklady jeho příkazů v konečném důsledku ponese korporace, resp. její společníci. Nové právo a zde konkrétně zákon o obchodních korporacích přináší řadu pravidel jak konfliktům zájmů čelit, ale nikoliv zákazy, ale *ex ante* schémata, která mají členy orgánů motivovat k tomu, aby jednali *lege artis*. V podstatě nejde o nic jiného, než o to, aby členové orgánů, jsou-li na hraně morálního hazardu, zvážili negativní důsledky, které jim jejich volba může přinést (ztráta odměny, náhrada škody, vyloučení z výkonu funkce, ručení, trestněprávní represe). Tato motivace však současně podporuje riziková podnikatelská rozhodnutí, protože se nesnaží hodnotit (zpravidla ekonomický) následek rozhodování, ale jeho proces.

Souhrnu povinností, které člen orgánu již ze zákona má, pak říkáme fiduciární povinnosti.

### 3 Péče řádného hospodáře

Již léta víme, že člen orgánu obchodní korporace má povinnost jednat s péčí řádného hospodáře, přičemž obsah toho pojmu hledá judikatura pomalu a ne vždy šťastně. Co v tomto přináší nové právo? Mnohé.

Předně platí, že povinnost jednat s péčí řádného hospodáře má každý člen voleného, jmenovaného nebo jinak povolaného orgánu právnické osoby, tedy nejen obchodní korporace. Současně se zákon obrací ke koncepci, kdy nestanoví pravidla pro odpovědnost za škodu, ale předpokládá odpovědnost za řádný výkon povinností s tím, že při jejich porušení se zakládá povinnost k náhradě škody. Ve výsledku tato změna prakticky příliš nemění, ale je významná – odpovídáme za to, že jednáme řádně, ne za trest.

Toto pojetí, sledující opět motivační funkci práva, se pak promítá i do vymezení péče řádného hospodáře, které

obnáší povinnost jednat s nezbytnou loajalitou i s potřebnými znalostmi a pečlivostí. Vymezení je to široké a oproti dosavadní právní úpravě i částečně nové. Předně se předpokládá *nezbytná* loajalita či *potřebná* znalost, což ukazuje, že se nejde cestou jedné objektivní péče. Zákon předpokládá, že dílčí kontrola musí reagovat nejen na určitý objektivizovatelný standard, ale také na okolnosti konkrétního případu. Jinými slovy, vždy se bude zkoumat, jak by se v podobné situaci choval někdo, kdo by byl v obdobném postavení. Péče řádného hospodáře tak není jeden standard, ale můžeme skrze něj dojít k minimu, které musí být vždy dodrženo. Současně je ale třeba vnímat, že zde nehovoříme o subjektivním pojetí, tedy nezkoumáme, jak se choval ten konkrétní, ale jeho jednání musíme typizovat. Není tak správná teze Nejvyššího soudu, že péče řádného hospodáře je péče, kterou by měl jednat vyna-ložit, jako by byl sám vlastník. Tato teze nebyla správná ani do konce roku 2013. Proč? Vlastník spravuje věci své, člen orgánu cizí, vlastník může věc zničit, zahodit, opustit, nestarat se o ni, to člen orgánu nesmí, ten má plnou správu, ale vlastníkem není. Správa cizího majetku je přísnější, než správa věcí vlastních, není-li jiné dohody.

Zákon současně chce, aby jednání s péčí řádného hospodáře bylo loajální, tedy v zájmu korporace, pečlivé a s potřebnými znalostmi. České právo tak sice nevyžaduje odbornost, ale současně předpokládá, že převezme-li někdo funkci, měl by mít potřebné znalosti a schopnosti, které jsou pro výkon funkce obvyklé. Neříká se, že má umět vše, ale má být vybaven instrumentáři, které mu zajistí, že bude s to své povinnosti plnit. Proto zákon současně dodává, že kdo není s to tuto péči splnit, ať již v době vzniku funkce (bílý kůň) nebo v jejím průběhu, jedná nedbale, ledaže z toho pro sebe vyvodí důsledky. Opět tedy čteme významný posun proti dříve platnému právu. Přebírám-li funkci bez znalostí a schopností, hrozí, že již samotné převzetí funkce je porušením péče řádného hospodáře. Podstatnější ale jistě je konflikt s požadovanou péčí v době výkonu funkce. Může se stát, že člen orgánu korporace při konkrétním rozhodování nemá potřebné schopnosti nebo znalosti, ale jinak svou funkci vykonává řádně. Pro takové případy zákon předpokládá, že si to musí uvědomit, vyhodnotit potřeby a vyvodit z toho pro sebe důsledky. A co může udělat? Může samozřejmě odstoupit, v krajním případě, ale zejména a spíše může použít externích poradců, může část své funkce delegovat na třetí osobu, může využít možnosti chtít pokyn od valné hromady apod. Je součástí běžné správy korporace, že top management neřídí vše, že má pod sebou různé struktury správy (zpravidla zaměstnance). Zákon s tím počítá a i těmto lidem v nižších patrech řízení dává velmi často kompetenci jednat navenek, tedy konat za korporaci. Co však vždy musí člen orgánu zajistit, je, aby osoby, na které deleguje své kompetence, byly řádně vybrány, a aby byl tento výběr činěn tak, aby byla zajištěna jejich schopnost konat řádně. Také se tomu říká „odpovědnost za řádnou volbu“. Delegace, vertikální i horizontální, jsou možné

a běžné, musí však vždy fungovat (a) systém řádného výběru a (b) systém kontroly.

Je zjevné, že ačkoliv se jedná o stále stejný pojem, dostává péče řádného hospodáře v mnohém přesnější podoby, což může napomoci její další interpretaci. Je však třeba si uvědomit, že dosavadní výklady k tomuto pojmu se držely jen v režimu obchodních korporací, což se nově mění, tedy ne vše, co bylo dovozeno v rámci speciality obchodního práva, je přenositelné do obecného práva právnických osob.

## 4 Pravidlo podnikatelského úsudku

Může se jevit, že úprava péče řádného hospodáře je natolik zatěžující, že se jednající členové orgánů vlastně budou bát cokoliv rozhodnout, tedy že právní úprava je tzv. risk averzní. Předně platí, že zákon nepřináší žádnou revoluci, pouze přesněji pojmenovává to, co často dovodila judikatura, tedy co bylo „rizikem“ i v minulosti. Současně je zřejmé, že každé rozhodnutí nese riziko, že nedopadne, jak bylo plánováno. Zákon na to reaguje, když zohledňuje rizikové jednání, ovšem nikoliv hazardní – negativa výsledku musí být zvážena a musí s nimi být kalkulováno, resp. musí být v rámci možného eliminována. Není-li to tak, těžko mluvit o obhajitelném riziku. A jak na to reaguje právo?

Zákon o obchodních korporacích přináší výslovné pravidlo, že s potřebnými znalostmi a pečlivostí jedná ten, kdo jedná v dobré víře, informovaně a v obhajitelném zájmu korporace. Zákon tak stojí na tom, že z vymezení péče řádného hospodáře podle občanského zákoníku bere její základní znaky a říká, kdy jsou naplněny, tedy nedává potřebu jejího dalšího zkoumání a považuje tyto znaky za naplněné. Prakticky tak bude přes pravidlo podnikatelského úsudku chráněn ten, kdo v případě sporu prokáže, že měl potřebné informace a jednal v zájmu korporace, aniž by se hodnotilo, k jakému výsledku jeho rozhodnutí došlo, byť bude negativní. Každý má právo na čestný omyl, píše se v této souvislosti někdy, tedy omyl, který nevychází ze selhání – pokud by člen orgánů informace neměl, či je nevyhodnotil, nebo by jednal hazardně, ochranu nedostane a náhradu škody ponese.

Není to jednoduché pravidlo, musí se hledat *ad hoc*, ale vychází i z toho, že soud v době rozhodování již ví, jak rozhodnutí dopadlo, což mu vždy ovlivní náhled a možné hodnocení. Proto se předpokládá, že se výsledek hodnotit

nebude, ale bude se zkoumat, jak bylo jednáno, resp. jaký byl proces rozhodování. A protože důkaz o tom zpravidla nese jednající člen orgánu, je dobré, aby s tím počítal, a měl připravené záznamy o svém jednání a podobně.

Nutno dodat, že zjistilo-li by se, že člen orgánu sice jednal *lege artis*, ale ve svém zájmu, porušil loajalitu a právo mu ochranné schéma neposkytne.

## 5 Přenositelnost pravidla podnikatelského úsudku na jiné právnické osoby

Zmínil jsem, že nová úprava pravidla o péči řádného hospodáře zobecňuje na všechny právnické osoby. U pravidla podnikatelského úsudku však toto neplatí, v jeho případě se jedná o pravidlo pro obchodní korporace. Je však možné je využít i u jiných podnikajících osob?

Proč se na to ptám? Nově se totiž zavádí velmi výrazná možnost podnikání nadací, nadačních fondů či spolků. I tyto osoby mohou být podnikatelem, ve vztahu ke své podnikatelské činnosti, tedy mohou generovat zisk, byť ho nebudou distribuovat mezi zakladatele, ale budou ho používat k naplnění hlavního účelu. Činnost nadací tak může být částečně i velmi riziková, byť účel nadace bude veřejně prospěšný.

Dosavadní judikatura a doktrína tyto otázky neřešily, protože nadace apod. podnikat nesměly. Je možné dnes říci, že pravidla pro obchodní korporace, která nemají podklad v občanském zákoníku, jsou přenositelná i na tyto entity? Osobně se domnívám, že nikoliv, a to právě pro účel, který nadace apod. mají. Zatímco obchodní korporace je z podstaty rizikový nástroj, protože je zakládána za účelem podnikání a případného dělení zisku, což veřejnost ví a očekává, u nadací apod. tomu není. Byť je možné, aby jejich dílčí činnosti byly podnikatelské, jejich účel je jiný a navíc chybí vlastníci – společníci. Veřejnost tak ví a může očekávat, že tyto entity zachovávají vyšší míru obezřetnosti a nevydávají se riskantní cestou. Pokud by nicméně chtěla třeba nadace dobrodíní pravidla podnikatelského úsudku využít, může založit obchodní korporaci.

Stejnou optikou pak lze usuzovat, že pojem péče řádného hospodáře bude obsahově interpretován jinak u nadace, akciové společnosti nebo spolku, byť vždy budeme schopni dohledat minimální standard.

# KANCL ve prospěch daňových poradců

Ing. Jiří Nesrovnal,  
daňový poradce č. 1757  
N-Consult s.r.o.

PhDr. Milan Skála  
daňový poradce č. 14  
Cicero s.r.o.

V srpnu roku 2013 jsme byli rozhodnutím tehdejší ministryně spravedlnosti Mgr. Marie Benešové jmenováni členy Expertní skupiny Komise pro aplikaci nové civilní legislativy, pro kterou se vžil název KANCL. Základním úkolem KANCLu je podávání a sjednocování výkladu otázek nového soukromého práva, podílet se na tvorbě doprovodné legislativy, vzdělávání, předkládání návrhů a doporučení v této oblasti. Členové Expertní skupiny jsou zejména zástupci justiční sféry, profesních komor, akademické obce a Ministerstva spravedlnosti.

V rámci našeho působení v KANCLu se snažíme předkládat k projednání sporné otázky týkající se aplikace nové civilní legislativy, které mají úzkou návaznost na účetní a daňové souvislosti. Jak je známo, výklad účetních a daňových předpisů často závisí na správné interpretaci soukromoprávních institutů.

Členové i zaměstnanci KANCLu jsou dost vytížení; v průměru denně přichází 80 žádostí o názor, výklad, stanovisko. Mnohé se samozřejmě opakují. Výstup v případě, kdy dojde ke konsenzu členů KANCLu, vyústí v odborná stanoviska, která jsou k dispozici na internetových stránkách Ministerstva spravedlnosti<sup>1</sup>. Jelikož se domníváme, že tato stanoviska mohou být pro praxi přínosná, dovolujeme si vás seznámit s těmi, která jsme dosud předložili k projednání my a která mohou mít přímý vliv na výklad daňových předpisů. U každého problémového okruhu je vždy uveden stručný popis problému tak, jak byl předložen k projednání a následně je uvedeno schválené znění daného stanoviska včetně odkazu na příslušnou internetovou adresu, kde je možné uvedené stanovisko dohledat. Stanoviska jsou řazena podle toho, v jakém pořadí byla zveřejněna. Jsou sice důležitým vodítkem pro praxi, nelze však ve všech případech zaručit, že se jimi budou nakonec řídit

ti, kteří budou mít rozhodující roli při výkladu nové právní úpravy soukromého práva, tedy soudy. Což nic nemění na tom, že výkladová stanoviska KANCLu představují vrchol současného právního vědění.

## I. Výkladové stanovisko KANCLu č. 13

Projednáváno na zasedání KANCLu dne 6. 9. 2013

**Návrh: Samostatná věc podle jiného právního předpisu**  
**Kdy věc není součástí pozemku na základě toho, že tak stanoví zvláštní právní předpis (§ 498 NOZ) – musí zvláštní právní předpis explicitně stanovit, že určitá věc není součástí pozemku nebo lze samostatnost dovodit z konkrétního určení vlastníka takové věci?**

„§ 498

*Nemovitě a movitě věci*

- (1) *Nemovitě věci jsou pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim, a práva, která za nemovitě věci prohlásí zákon. Stanoví-li jiný právní předpis, že určitá věc není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, je i tato věc nemovitá.*
- (2) *Veškeré další věci, ať je jejich podstata hmotná nebo nehmotná, jsou movitě.*“

Důvodová zpráva jako příklady ke druhé větě § 498 uvádí zákon č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích. Tento zákon přitom nezná dikci, že „věc není součástí pozemku“. Samostatnost komunikací (s výjimkou komunikací účelových) se dovozuje z toho, že zákon přímo stanoví, kdo je jejich vlastníkem (viz rozsudek NS ze dne 17. 10. 2012, sp. zn. 22 Cdo 766/2011). Znamená to tedy, že lze § 498

<sup>1</sup> MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI. *Expertní skupina Komise pro aplikaci nové civilní legislativy*. [online]. [cit. 2014-02-11]. Dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/vykladova-stanoviska/>.

odst. 1 druhou větu aplikovat na všechny případy, kdy zákon pouze konstatuje, že je vlastníkem stavby konkrétní subjekt? Jedná se například o:

- veřejné studny dle zákona č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví [§ 3 odst. 2 písm. c)],
- vodní díla dle zákona č. 254/2001 Sb., o vodách a o změně některých zákonů (vodní zákon) – § 14 odst. 2, § 52 odst. 2, § 55 odst. 1,
- stavby pro civilní ochranu dle zákona č. 239/2000 Sb., o integrovaném záchranném systému [např. § 21 odst. 2 písm. b)],
- vyvlastněné stavby dle zákona č. 184/2006 Sb., o odnětí nebo omezení vlastnického práva k pozemku nebo ke stavbě (zákon o vyvlastnění) – § 2 písm. b) a g),
- národní přírodní památky či památné stromy dle zákona č. 114/1992 Sb., o ochraně přírody a krajiny (§ 55 odst. 1),
- kulturní památky dle zákona č. 20/1987 Sb., o státní památkové péči (památkový zákon) – např. § 7 odst. 4.

K této otázce lze tedy zaujmout názor, že je-li v jiném právním předpise uvedeno, kdo je vlastníkem věci, která má vztah k pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, je taková věc bez dalšího nemovitou věcí. K takovému závěru lze dospět jazykovým výkladem (§ 2 odst. 2 NOZ). Takový výklad však může vést k tautologii, neboť zde jiný zákon předpokládá, že zkoumaný předmět je věcí, ale z pohledu NOZ věc vlastně určuje. **Musí tedy zvláštní právní předpis explicitně stanovit, že určitá věc není součástí pozemku, aby splňoval podmínky § 498 odst. 1 věty druhé?**

#### **Stanovisko KANCLU č. 132**

**Výkladové stanovisko Expertní skupiny Komise pro aplikaci nové civilní legislativy při Ministerstvu spravedlnosti – ke vztahu zvláštního právního předpisu a vymezení samostatné nemovité věci podle věty druhé ustanovení § 498 odst. 1**

#### **Dotčená ustanovení:**

– § 498 odst. 1 věta druhá zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník („NOZ“).

#### **Stanovisko:**

„Ustanovení § 498 odst. 1 věta druhá se vztahuje pouze na ty případy, kdy je smyslem a účelem zvláštního právního předpisu vyloučit určitou věc z režimu součástí pozemku s cílem zasáhnout do věcněprávních vztahů k této věci, nikoli pouze s cílem určení subjektu zvláštních práv a povinností (např. povinnost udržovat ji v určitém stavu). Jestliže zvláštní zákon upravuje vztahy k určitému objektu (předmětu), pak tato skutečnost z něj nečiní samostatnou věc v soukromoprávním smyslu, tj. ustanovení tohoto zvláštního zákona nemá účinky uvedené v § 498 a k oddělení vlastnictví nedochází.“

#### **Odůvodnění:**

Nový občanský zákoník odkazuje při vymezení nemovitých věcí částečně i na zvláštní právní předpisy. Podle ustanovení § 498 odst. 1 věta druhá totiž platí, že „stanoví-li jiný právní předpis, že určitá věc není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, je i tato věc nemovitá.“ Ve vztahu k tomuto ustanovení vzniká otázka, kdy lze skutečně usuzovat na to, že daný právní předpis stanoví, že určitá věc není součástí pozemku. V právním řádu se totiž nezřídka vyskytují i předpisy, jejichž díkce tuto otázku explicitně neřeší.

K vyřešení shora nastolené otázky je vždy nutné zkoumat skutečný smysl a účel toho kterého právního předpisu. Užívá-li totiž zvláštní právní předpis pojem „vlastnictví“ k nějakému předmětu, neznamená to automaticky, že takový předmět je samostatnou věcí ve smyslu soukromého práva. Určí-li typicky zvláštní veřejnoprávní předpisy vlastníka jen pro účely uložení specifických právních povinností (např. povinnost udržovat ji v určitém stavu), pak nejde o stanovení soukromoprávní samostatnosti věci. V důsledku toho mohou být například veřejným právem chráněny pouze památné zdi či historické základy budovy, bez ohledu na to, že v občanskoprávním smyslu se jedná o součást věci.

Přesto, že např. ustanovení § 25b odst. 1 zákona č. 49/1997 Sb., o civilním letectví, ve znění pozdějších předpisů, mluví o „vlastníkovi letiště“, neznamená to ještě, že je letiště samostatnou věcí v právním smyslu, a nikoli součástí pozemku. Smyslem a účelem tohoto ustanovení je pouze stanovit určitému subjektu povinnost zajistit provozování letiště. Obdobně k materii přistupuje ustanovení § 14 odst. 2 zákona č. 254/2001 Sb., vodní zákon, když právní následky stanoví vůči „vlastníkovi vodního díla“. Přesto však nebude možné považovat velkou část vodních děl za stavbu v soukromoprávním smyslu, a tudíž ani za samostatnou věc (srov. též usnesení Ústavního soudu ze dne 16. 6. 2006, sp. zn. II. ÚS 95/05 k právní povaze rybníka, obdobně se pak vyslovil Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 26. 8. 2003, sp. zn. 22 Cdo 1221/2002 v případě hrází). Na takové případy se ustanovení § 498 odst. 1 věta druhá NOZ nevztahuje. Z tohoto ustanovení plyne pouze to, že stanoví-li zvláštní zákon, že určitá věc není součástí pozemku a (z povahy věci) věc nelze přenést z místa na místo bez porušení její podstaty – jedná se o věc nemovitou. Ustanovení § 498 odst. 1 věta druhá NOZ je základem toliko pro závěr, že se jedná právě o nemovitou věc.

**Význam pro daně: Co je věcí samostatnou a co je součástí pozemku, má dopady do daní z příjmů (např. osvobození podle § 4), daň z přidané hodnoty**

<sup>2</sup> [Cit. 2014-02-11]. Dostupné z: [http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/user\\_upload/PDF/Stanovisko\\_498\\_NOZ.pdf](http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/user_upload/PDF/Stanovisko_498_NOZ.pdf).

(např. převod pozemku s komunikací, jež je součástí pozemku, anebo je samostatnou věcí v právním smyslu) i do daně z nabytí nemovitých věcí (zda jde o nabytí vlastnického práva ve smyslu § 3, zda jde o převod pozemku se stavbou či o převod pozemku a stavby).

## II. Výkladové stanovisko KANCLu č. 15

Projednáváno na zasedání KANCLu dne 1. 11. 2013

### Návrh: Údržba a opravy při nájmu

V působnosti zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále jen „OZ 2013“), a zákona č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, je zákonné rozložení povinností pronajímatele a nájemce následující:

- 1) Obecně pronajímatel udržuje předmět nájmu ve stavu, v jakém ho nechal nájemci. Veškeré opravy a udržovací práce jdou k tíži pronajímatele (§ 664 OZ 2013).
- 2) U nájmu bytu (i) drobné opravy a náklady spojené s (ii) běžnou údržbou hradí nájemce (§ 687 OZ 2013). Obsah obou pojmů podrobně konkretizuje nařízení vlády č. 258/1995 Sb., kterým se provádí občanský zákoník (§ 5 drobné opravy, § 6 běžná údržba). *A contrario*, ostatní údržbu a opravy hradí pronajímatel. Nařízení vlády zanikne spolu s občanským zákoníkem.
- 3) U nájmu nebytových prostor pronajímatel udržuje předmět nájmu ve stavu, v jakém ho nechal nájemci. Veškeré opravy a udržování jdou k tíži pronajímatele (§ 5 odst. 1 zákona č. 116/1992 Sb.). Pokud si strany nesjednají jinak, je zákonné uspořádání povinností pronajímatele a nájemce celkem jasné.

V působnosti NOZ je zákonné rozložení povinností následující; podstatné pojmy jsou tučně:

- 1) Obecná ustanovení k nájmu, § 2207 odst. 1 NOZ: „po dobu nájmu provádí běžnou údržbu věci nájemce, ledaže se k ní zavázal pronajímatel. Ostatní údržbu věci a její nezbytné opravy provádí pronajímatel, ledaže se k některému způsobu nebo druhu údržby a k opravě některých vad zavázal nájemce.“

Podtržené pojmy nejsou vymezeny. Důvodová zpráva naznačuje, že běžná údržba spočívá v zachování funkčního, respektive řádného stavu věci, například výměna žárovky. Při pravdivosti tohoto zdůvodnění by běžná údržba zahrnovala veškeré uvádění předmětu nájmu do původního či provozuschopného stavu, které vždy směřuje k zachování funkčnosti a řádného stavu věci, a nic by nezbylo na ostatní údržbu a opravy.

- 2) Zvláštní ustanovení o nájmu bytu, § 2257 NOZ: „(1) Pronajímatel udržuje po dobu nájmu byt a dům ve stavu způsobilém k užívání. (2) Nájemce provádí a hradí pouze běžnou údržbu a drobné opravy související s užíváním bytu.“

Jestliže obecná ustanovení zavádějí triádu pojmů (i) **běžná údržba**, (ii) **ostatní údržba**, (iii) **nezbytné opravy**, pak zvláštní ustanovení o nájmu bytu k nim přidávají (iv) **drobné opravy**, pojem rovněž nevymezený. Důvodová zpráva pak používá další pojem, a to (v) **obvyklé udržování**, které má pospolu s pojmem (iv) **drobné opravy** tvořit obsah pojmu (i) **běžná údržba**.

### Tabulkové shrnutí

	Pronajímatel	Nájemce
Obecný nájem	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Ostatní údržba</li> <li>■ Nezbytné opravy</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Běžná údržba</li> </ul>
Nájem bytu	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Udržování předmětu nájmu ve stavu způsobilém k užívání mimo povinností nájemce</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Obvyklé udržování, tj.: <ul style="list-style-type: none"> <li>– běžná údržba</li> <li>– drobné opravy</li> </ul> </li> </ul>

Výkladovým problémem je absence obsahu používaných pojmů, jejich odlišení, i povinnosti nájemce bytu, které jsou opticky širší o drobné opravy, než v případě obecného nájmu. Podle názoru předkladatele NOZ nepředpokládá prováděcí právní předpis, který by pojmy vymezil a odlišil. Výkladový problém je umocněn tím, že se může týkat až jednoho milionu nájemních bytů<sup>3</sup>. Problém má dopady i do daňového práva; dopadá na daně z příjmů, případně daň z přidané hodnoty. Těžko lze čekat na názor soudů.

Nabízí se historický výklad, na jehož základě by pojmy běžná údržba a drobné opravy byly shodné s vymezením z nařízení vlády č. 258/1995 Sb., kterým se provádí občanský zákoník. Tomuto výkladu svědčí shodnost použitých pojmů. Proti takovému výkladu však stojí slabší konzistence s § 2 odst. 2 NOZ, časově omezená konstrukce nařízení vlády (např. nízké peněžní vyjádření výše drobné opravy do výše 500 Kč či omezení celkové výše drobných oprav částkou 70 Kč/m<sup>2</sup> Kč ročně bez možnosti

<sup>3</sup> MINISTERSTVO PRO MÍSTNÍ ROZVOJ ČR. *III. Bytová politika*. [online]. [Cit. 2014-02-11]. Dostupné z: <http://www.mmr.cz/cs/Ministerstvo/Ministerstvo/FAQ/III-BYTOVA-POLITIKA>.

dalšího zahrnutí inflace) i celková konstrukce nařízení vlády z doby před 18 lety, dnes již překonaná.

Návrh na opatření:

- a) Zahrnout problém do seznamu ustanovení k novelizaci NOZ, například vymezením pojmů v prováděcím předpise.
- b) Do té doby zaujetí stanoviska, podle kterého se pro vymezení pojmů běžná údržba a drobné opravy přiměřeně použije dosavadní praxe založená nařízením vlády č. 258/1995 Sb.

#### **Stanovisko KANCLU č. 15<sup>4</sup>**

##### **Výkladové stanovisko Expertní skupiny Komise pro aplikaci nové civilní legislativy při Ministerstvu spravedlnosti č. 15 – k problematice běžné údržby a drobných oprav u nájmu bytu v NOZ**

###### **Dotčená ustanovení:**

- § 2257 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku („NOZ“),
- § 687 odst. 3 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů („OZ“),
- § 5 a 6 nařízení vlády č. 258/1995 Sb., kterým se provádí občanský zákoník (tj. OZ), ve znění nařízení vlády č. 174/2009 Sb.

###### **Stanovisko:**

„Nebudou-li mít strany po 1. lednu 2014 výslovně upraveno ve smlouvě o nájmu bytu, co se rozumí běžnou údržbou a drobnými opravami, je možné, s ohledem na absenci podrobného vymezení těchto pojmů v NOZ, i nadále vycházet z dosavadní právní praxe založené nařízením vlády č. 258/1995 Sb., kterým se provádí OZ.“

###### **Odůvodnění:**

Podle dosavadní právní úpravy § 687 odst. 3 OZ: „Nedohodnou-li se pronajímatel s nájemcem jinak, drobné opravy v bytě související s jeho užíváním a náklady spojené s běžnou údržbou hradí nájemce.“ Obsah pojmů drobné opravy a běžná údržba podrobně konkretizuje v § 5 a 6 nařízení vlády č. 258/1995 Sb., kterým se provádí OZ. A contrario, ostatní drobné opravy a běžnou údržbu, nevyjmenované v tomto nařízení vlády, hradí pronajímatel. Nařízení vlády č. 258/1995 Sb., kterým se provádí OZ, pozbude spolu s OZ účinnosti ke dni 31. prosince 2013.

Podobné ustanovení jako § 687 odst. 3 OZ převzal NOZ do § 2257 odst. 2 a stanoví, že: „Nájemce provádí a hradí pouze běžnou údržbu a drobné opravy související s užíváním bytu.“ Ustanovení § 2257 odst. 2 NOZ však již výslovně nepřenechává vymezení těchto pojmů

prováděcímu právnímu předpisu. K provedení tohoto ustanovení nebylo doposud vydáno nařízení vlády, u něhož zmocnění nemusí vycházet výslovně ze zákona, neboť jeho zmocnění vyplývá z čl. 78 ústavního zákona České národní rady č. 1/1993 Sb., Ústavy České republiky, ve znění pozdějších ústavních zákonů.

Budou-li i nadále po 1. lednu 2014 strany odkazovat ve smlouvě o nájmu bytu na § 5 a 6 nařízení vlády č. 258/1995 Sb., kterým se provádí OZ, je nutné obsah zrušeného nařízení vlády vykládat jako součást smluvních ujednání. Nebude-li smlouva na tato ustanovení zrušeného nařízení odkazovat, bude i nadále možné od 1. ledna 2014 nařízení vlády č. 258/1995 Sb., kterým se provádí OZ, zohledňovat jako tzv. soft law. Bude záležet jen na soudu, který pro případ konkrétního sporu posoudí, zda běžnou údržbu a drobné opravy související s užíváním bytu je povinen provést na svůj náklad nájemce (§ 2257 odst. 2 NOZ), nebo už půjde o povinnost pronajímatele (§ 2257 odst. 1 NOZ); zmíněné zrušené nařízení vlády mu k tomu může být ideovým vodítkem.

**Význam pro daně:** Určení zákonných či smluvních povinností pronajímatele a nájemce u oprav a udržování má dopady na posuzování nákladovosti vynaložených výdajů, popřípadě na možnost odpočtu DPH. Domníváme se, že z uvedeného stanoviska vyplývá, že pro odstranění případných nejasností, které mohou mít daňové dopady, bude lépe, když rozsah opravy (případně i zásahů, jež mají charakter technického zhodnocení), které má provádět nájemce, bude upraven smluvně. Vzhledem k tomu, že obecně dopadá nová právní úprava i na nájemní smlouvy uzavřené před 1. 1. 2013 (§ 3073 a násl. NOZ), považovali bychom za vhodnější, pokud by tento rozsah byl upraven (pokud tomu tak již není) i v těchto „starých“ nájemních smlouvách.

### **III. Výkladové stanovisko KANCLU č. 17**

Projednáváno na zasedání KANCLU dne 6. 9. 2013

#### **Návrh: Stroj jako součást stavby**

**Problematika strojů v novém občanském zákoníku – stanou se stroje ve smyslu § 508 po nabytí účinnosti NOZ ex lege součástí nemovité věci, pokud ve veřejném seznamu nebude zapsána výhrada, že součástí nemovité věci nejsou?**

„§ 505

Součástí věci je vše, co k ní podle její povahy náleží a co nemůže být od věci odděleno, aniž se tím věc znehodnotí.

<sup>4</sup> [Cit. 2014-02-11]. Dostupné z: [http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/user\\_upload/PDF/Stanovisko\\_2257\\_NOZ.pdf](http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/user_upload/PDF/Stanovisko_2257_NOZ.pdf).

## § 508

(1) *Stroj nebo jiné upevněné zařízení (dále jen „stroj“) není součástí nemovité věci zapsané do veřejného seznamu, byla-li se souhlasem jejího vlastníka zapsána do téhož seznamu výhrada, že stroj jeho vlastnictvím není. Výhrada bude vymazána, prokáže-li vlastník nemovité věci nebo jiná osoba oprávněná k tomu podle zápisu ve veřejném seznamu, že se vlastník nemovité věci stal vlastníkem stroje.*

(2) *Má-li být takovým strojem nahrazen stroj, který je součástí nemovité věci, lze výhradu do veřejného seznamu zapsat, pokud proti tomu osoba zapsaná ve výhodnějším pořadí nevznesne odpor. Právo odporu však nemá osoba, jejíž právo nemůže být zápisem výhrady zkráceno, ani osoba, jejíž pohledávka byla již splněna; za tím účelem může být splněna i pohledávka dosud nedospělá.*

Ustanovení § 505 NOZ svým obsahem odpovídá § 120 odst. 1 dosavadního OZ. *Lex specialis* k § 505 je § 508, který stroje považuje za součást nemovité věci (tj. i některých staveb), nebyla-li se souhlasem vlastníka této nemovité věci (např. výrobní haly) zapsána do veřejného seznamu výhrada, že stroj není jeho vlastnictvím.

Dle našeho názoru se jedná o zásadní změnu oproti stávající právní úpravě, která stroje (např. soustruh, frézu, buchar) považuje za samostatné movité věci, kdy i funkčně stavba spíše slouží stroji než naopak. Přechodná ustanovení (§ 3054 a násl. NOZ) vůbec neřeší situaci, kdy je stroj doposud umístěn ve stavbě např. na základě nájemního práva, **znamená to tedy, že se stoj po 1. 1. 2014 stane ex lege součástí nemovitosti, k níž je upevněn?**

Takové řešení považujeme za protiústavní (v rozporu s čl. 11 Listiny základních práv a svobod), přikláníme se proto spíše k názoru, že § 508 je nutné vykládat v souvislosti s § 505, tzn. § 508 vztahovat pouze na takové stroje, které jsou součástí věci již na základě § 505 (např. výtahy, klimatizace či některé účelové transformátory). Vzhledem k tomu, že základní definice součástí věci v NOZ se neliší od § 120 odst. 1 OZ, zůstanou tak ostatní stroje (které od nemovité věci bez jejího znehodnocení oddělit lze), ve vlastnictví osob, kterým nyní patří, neboť nedojde k jejich sloučení s nemovitou věcí.

### Stanovisko KANCLU č. 17<sup>5</sup>

**Výkladové stanovisko č. 17 Expertní skupiny Komise pro aplikaci nové civilní legislativy při Ministerstvu spravedlnosti ze dne 27. ledna 2014 – k právní povaze stroje nebo jiného upevněného zařízení dle ustanovení § 505 a 508**

#### Dotčená ustanovení:

– § 505, 508 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník („NOZ“),

– § 23 odst. 1 písm. p) zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí („katastrální zákon“).

#### Stanovisko:

„Ustanovení § 508 NOZ neupravuje kritéria součástí věci, pouze umožňuje oddělení vlastnictví věci, které jsou dle § 505 NOZ součástí nemovité věci. V případě, kdy byl stroj za právního stavu účinného do 31. 12. 2013 samostatnou věcí, NOZ na tom nic nemění. Pokud se však jedná o stroj pevně upevněný k nemovité věci, který nebyl ani do 31. 12. 2013 právně samostatnou věcí, jedná se o součást nemovité věci; pouze na tyto případy se může vztahovat výhrada vlastnictví dle § 508 NOZ.“

#### Odůvodnění:

Strojem nutno zpravidla rozumět účelové, obvykle (elektro) mechanické (výrobní) zařízení. Obecně je vše, co je zapuštěno v pozemku nebo upevněno ve zdech, součástí věci (§ 506 odst. 1 NOZ); zásadně je tedy součástí nemovité věci jen „zapuštěný“ stroj (spojený s nemovitou věcí „pevným základem“). Podle ustanovení § 508 odst. 1 NOZ není („zapuštěný“) stroj nebo jiné upevněné zařízení (dále jen „stroj“) součástí nemovité věci zapsané do veřejného seznamu právě tehdy, byla-li se souhlasem jejího vlastníka zapsána do téhož seznamu výhrada, že stroj jeho vlastnictvím není.

Obecnou definici součástí věci obsahuje ustanovení § 505 NOZ, který stanoví, že „součást věci je vše, co k ní podle její povahy náleží a co nemůže být od věci odděleno, aniž se tím věc znehodnotí.“ Toto ustanovení používá pro vymezení pojmu součást věci identická definiční kritéria jako ta, která obsahovalo ustanovení § 120 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OZ“).

Stroji ve smyslu ustanovení § 508 odst. 1 NOZ mohou být zmíněná („zapuštěná“) zařízení, za předpokladu, že jsou v daném konkrétním případě s nemovitou věcí konstrukčně spojena takovým způsobem, který naplní kritéria obsažená v ustanovení § 505 NOZ, např. osobní výtahy, pohony klimatizace, kotle či transformátory (tj. půjde o předměty, které k nemovité věci – jako věci hlavní – podle její povahy fyzicky a zároveň funkčně náleží). Nepůjde tedy o každý „upevněný“ stroj, ale jen takový, jehož odejmutím (znehodnocením) se způsobí na hodnotě nemovitosti taková újma, že tato nemovitost již nebude schopna sloužit svému původnímu účelu buď z velké části, anebo vůbec.

Ohledně „výrobních“ strojů se předpokládá, že bude jednoznačně převládat situace, kdy výrobní stroj bude k nemovité věci připevněn způsobem zabezpečujícím jen jeho stabilitu, váhové a statické poměry apod.

<sup>5</sup> [Cit. 2014-02-11]. Dostupné z: [http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/user\\_upload/PDF/Stanovisko-17-508\\_NOZ.pdf](http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/user_upload/PDF/Stanovisko-17-508_NOZ.pdf).

*a zároveň půjde o předmět, jenž nebude (podle povahy nemovité věci) k nemovitosti především funkčně náležet.*

*Nelze však vyloučit situaci, že „zapuštěným“ strojem bude i výrobní linka, to však za podmínky, že bude s nemovitou věcí spojena v takové míře, kdy nemovitá věc bude představovat spíše pouhý „obal“ této výrobní linky. Zpravidla však (běžná) výrobní linka součástí nemovité věci nebude.*

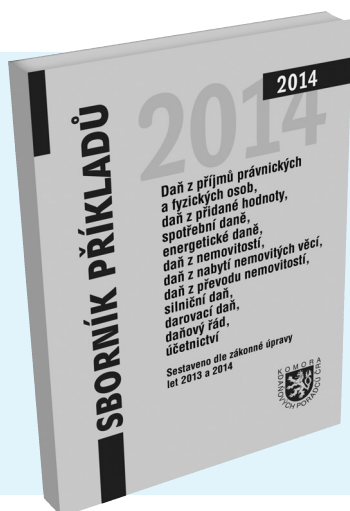
*Je navíc nutné upozornit i na to, že katastrální úřad nebude jako podmínku zápisu poznámky dle ustanovení § 23 odst. 1 písm. p) katastrálního zákona zkoumat, zda stroj skutečně je součástí nemovité věci. Výhrada podle ustanovení § 508 odst. 1 NOZ je tak způsobilá řešit i ty hraniční případy, kdy není na první pohled zřejmé, zda stroj je či není součástí nemovité věci.*

*Z výše uvedeného pak ve vztahu k právní povaze stroje vyplývá, že bylo-li možné konkrétní stroj považovat za samostatnou věc dle právní úpravy účinné do 31. 12. 2013, nestal se takový stroj součástí nemovité věci ani po účinnosti NOZ.*

*Ustanovení § 508 systematicky i svým smyslem a účelem pouze navazuje na ustanovení § 505. Na stroje, které nejsou součástí nemovité věci, se proto § 508 nepoužije.*

**Význam pro daně: S výjimkou zvláštní úpravy součástí stavby z § 26 odst. 2 a z odkazu +++++) (viz také rozsudek ze dne 17. 9. 2010, čj. 5 Afs 3/2010-144) z Přílohy č. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen**

„ZDP“), přebírají účetnictví i daně soukromoprávní úpravu součástí věci. Soukromé právo tedy určuje, co je součástí hmotného majetku a co může být jeho technickým zhodnocením, co je součástí převodu na dani z nabytí nemovitých věcí, co je součástí základu daně na dani z nemovitých věcí, co může být předmětem finančního leasingu ve smyslu § 24 odst. 4 ZDP a také podmínky osamostatnění strojů s dopady na osamostatnění ve veřejném právu. Chtěli bychom zdůraznit, že dané stanovisko má velký význam z hlediska daně z příjmů především v případě, kdy poplatník je v pozici nájemce a řeší, zda stroje a zařízení jsou nebo nejsou součástí pronajaté budovy nebo stavby. Kromě právních aspektů je toto odlišení velmi významné pro možnost daňového odpisování. Pokud nájemce nebude mít k danému stroji vlastnické právo, nebude v pozici odpisovatele dle § 28 odst. 1 písm. a) ZDP a může maximálně odpisovat technické zhodnocení (§ 28 odst. 3 ZDP). V této souvislosti bychom doporučovali velmi zvažovat, které hraniční případy budou v souladu s tím, co je uvedeno v odůvodnění výše uvedeného stanoviska, zapisovány formou poznámky do katastru, a které nikoliv. Je totiž nutné zohlednit, že z hlediska toho, co je a co není součástí věci, se v souladu s komentovaným stanoviskem v zásadě od 1. 1. 2014 nic nemění. Z toho vyplývá, že pokud bude do seznamu zapsán stroj či zařízení, které v době před 1. 1. 2014 posuzoval nájemce jako samostatnou věc, musí se připravit, jak bude reagovat na případnou námitku správce daně, že v době do 31. 12. 2013 se tedy nemohlo jednat o samostatnou věc (šlo o součást budovy nebo stavby) a z toho hlediska (jelikož nebyl v pozici vlastníka) nemohl daný stroj, resp. zařízení samostatně daňově odpisovat.



## SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2014

Publikace je určena především těm, kteří se připravují na kvalifikační zkoušku na daňového poradce. Obsahuje příklady včetně řešení, mimo jiné i z termínů kvalifikačních zkoušek na daňového poradce, které proběhly v roce 2013.

**Cena publikace je 390 Kč vč. DPH + poštovné.**

Sborník je možné objednat na [www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz), email [publikace@kdpcr.cz](mailto:publikace@kdpcr.cz), Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno.

# Dědění a daně

**Mgr. Květoslava Coufová**  
daňový poradce č. 2772  
METIS Praha, spol. s r.o.

**RNDr. Mgr. Petr Couf**  
daňový poradce č. 2398  
METIS Praha, spol. s r.o.



Smrt člověka je významnou událostí nejen společenskou, ale i právní. Některé vztahy, jichž se člověk účastní, jeho smrtí zanikají, jiné přetrvávají a nastupují do nich jiné osoby, nejčastěji potomci. Osud těch společenských vztahů, které jsou regulovány právem, je předmětem práva dědického. Tento příspěvek seznamuje čtenáře s tím, jak na smrt člověka a na dědění reaguje daňové právo.

V odborné literatuře se daňové souvislosti dědění většinou redukuje na uplatnění daně dědické. Máme za to, že samo uvalení daně dědické na přesun jmění (dědictví) z majetkové sféry zůstavitele do majetkové sféry dědice nepatří mezi aplikačně obtížné partie daňového práva. Svědčí o tom skutečnost, že právní pomoc ohledně daně dědické není vyhledávána příliš často, i zanedbatelné množství sporů o vyměření daně dědické projednáváných správními soudy.

Od 1. 1. 2014 se situace ještě zjednodušila. Daň dědická je zrušena a nabytí dědictví je předmětem daně z příjmů. Nabytí dědictví je od daně z příjmů pro fyzické i pro právnické osoby bez výjimky osvobozeno. I nabytí odkazu představuje pro odkazovníka bezúplatný příjem a tento příjem je rovněž od daně z příjmů osvobozen.

Nová úprava se uplatní v případech, kdy zůstavitel zemřel až po 31. 12. 2013. V případě smrti zůstavitele do konce roku 2013 se daň dědická ještě bude vyměřovat podle zrušeného zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

V případech, kdy zůstavitel nebyl výdělečně činný a pozůstalost sestávala jen z věcí osobní potřeby, byla daň dědická prvním a posledním setkáním s daněmi při dědění.

Úplně jiná situace nastává v případě, pokud zůstavitel byl výdělečně činný a součástí pozůstalosti je podnik (v terminologii nového občanského zákoníku<sup>1</sup> závod), který zůstavitel provozoval. Takový zůstavitel přicházel s daněmi pravidelně do styku, protože při provozu závodu průběžně nastávají skutečnosti, které mají daňové důsledky

(typicky alespoň na dani z příjmů a na dani z přidané hodnoty). Provoz závodu se přitom nemůže zastavit ani po dobu projednávání pozůstalosti. S daněmi je proto potřeba se vypořádávat i v průběhu řízení o pozůstalosti a po jeho skončení, kdy provoz závodu definitivně a v plném rozsahu převezme dědic.

Především o takových případech pojednává tento příspěvek. Nemusí jít o podnikatele s rozsáhlým podnikem-závodem. Nemusí jít ani o podnikatele. Stačí, když zůstavitel pronajímal byty v činžovním domě.

## 1 Soukromoprávní souvislosti

Smrtí ztrácí zůstavitel schopnost mít práva a povinnosti. Pozůstalost, tj. majetek a dluhy, které zůstavitel zanechal, případně dědici, popřípadě se rozdělí mezi více dědiců. Kdo bude povolán za dědice, určuje zůstavitel pořízením pro případ smrti. Pokud zůstavitel pro případ smrti nepořídil, určuje okruh dědiců zákon.

Po smrti zůstavitele soud zahajuje z moci úřední řízení o pozůstalosti. Účelem řízení je určit:

- okruh dědiců,
- rozsah pozůstalosti,
- jak bude s pozůstalostí naloženo.

Úkony soudu prvního stupně provádí jako soudní komisař notář, kterého k tomu soud pověřil.

Řízení o pozůstalosti končí jedním ze tří způsobů:

- je zastaveno proto, že zůstavitel zanechal jen nepatrný majetek („není co dědit“),
- dědici, popřípadě více dědicům je potvrzeno nabytí dědictví ke dni smrti zůstavitele,
- je nařízena a provedena likvidace dědictví a z výtěžku jsou uspokojeni věřitelé.

Nejčastěji je dědicům potvrzeno nabytí dědictví. Na dědice se po skončení řízení o pozůstalosti hledí tak, že nabyli vlastnické a jiné právo k majetku, který zdědili, okamžikem smrti zůstavitele. Je-li dědiců více, pozůstalost je

<sup>1</sup> Tj. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „nový občanský zákoník“ nebo „NOZ“).

mezi ně rozdělena. Mezi dědice se dělí i pasiva dědictví, věřitelům však za zůstavitelovy dluhy odpovídají společně a nerozdílně; rozdělení pasiv tak působí jen mezi dědici navzájem.

### Správa pozůstalosti

Po dobu řízení o dědictví tu je pozůstalost, ale není na jisto postaveno, kdo ji zdědil, a v případě více dědiců, jak bude mezi dědice rozdělena.

V případech, kdy součástí pozůstalosti jsou jen věci osobní potřeby, lze pozůstalost ponechat po dobu řízení nedotčenu a následně ji vydat dědici ve stavu, v jakém ji zůstavitel zanechal.

V případě, že součástí pozůstalosti je závod, nájemní dům či jakákoli jiná složka jmění, která vyžaduje kvalifikovanou správu, nelze ji jednoduše po dobu řízení ponechat ve stavu, v jakém ji zanechal zůstavitel, a pak ji v nezměněném stavu předat dědici. Provoz závodu či péče o pronajímanou věc se po dobu řízení o pozůstalosti nemůže zastavit. Občanský zákoník proto předpokládá, že pozůstalost či její část budou po dobu řízení o pozůstalosti spravovány. Uplatní se zde režim prosté správy majetku<sup>2</sup>.

Pozůstalost nebo její část může spravovat:

- správce pozůstalosti určený zůstavitelem,
- vykonavatel závěti určený zůstavitelem,
- dědici (jeden z dědiců nebo více dědiců společně),
- správce pozůstalosti jmenovaný soudem.

Působnost správce je určena vymezením spravovaného majetku. Může se stát, že takto je spravována jen část pozůstalosti, zejména v situaci, kdy zůstavitel, dědici či soud uváží, že ostatní složky pozůstalosti správu nepotřebují. Může se rovněž stát, že osob spravujících pozůstalost je více a každá spravuje tu část pozůstalosti, k jejíž správě byla povolána nebo jejíž správy se ujala. V případě pochybností či neshod o tom, kdo je pozůstalost či její konkrétní část oprávněn spravovat, může pozůstalostní soud vydat usnesení podle § 156 ZZŘS<sup>3</sup>, kterým potvrdí, kdo je osobou spravující pozůstalost. Usnesení může být důležitým legitimačním prostředkem ve vztahu ke třetím osobám. I ve vztahu ke správci daně.

Osoba, která spravuje pozůstalost, jedná v právních vztazích vlastním jménem na účet pozůstalosti, resp. té její části, kterou spravuje. To by měla dávat najevo při veškerém právním jednání, zejména písemném – například „Josef Novák, spravující pozůstalost po Anně Novákové, zemřelé ... posledním bytem...“ Beneficientem správy je osoba, které bude nabytí dědictví potvrzeno (se zpětnými účinky ke dni smrti zůstavitele).

Z právních jednání je po dobu správy zavázána osoba, která pozůstalost spravuje. Po stránce majetkové ovšem jde o závazek ve prospěch či k tíži spravované pozůstalosti. Pokud skončením správy závazky nezanikají, měly by společně s pozůstalostí přejít na dědice.

### příklad

**Součástí pozůstalosti je závod – truhlářství. Osoba, která tento závod jako součást pozůstalosti spravuje, činí všechna právní jednání, která se běžně při provozu závodu činí. Sjedná-li například smlouvu o výrobě a dodávce nábytku a ještě před jejím splněním řízení o pozůstalosti skončí, pak závazky touto smlouvou založené trvají a jejich nositelem je po skončení řízení o pozůstalosti dědic, který tento závod nabyl.**

## 2 Daňové důsledky smrti zůstavitele

### „Ležící pozůstalost“ pro účely daní

Podle § 239a odst. 1 daňového řádu<sup>4</sup> „Pro účely správy daní se na právní skutečnosti hledí tak, jako by zůstavitel žil do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.“

Tato věta je pro celou úpravu daní v souvislosti s děděním klíčová. Smrtí zůstavitele zanikla jeho právní osobnost. Zůstalo jeho jmění (pozůstalost). Součástí pozůstalosti jsou i daňové následky skutečností, které nastaly ještě za života zůstavitele, a to i takové, o kterých nebylo do smrti zůstavitele rozhodnuto. I pozůstalost sama může vyvolávat skutečnosti podléhající zdanění. Při skončení řízení o pozůstalosti bude dědicům potvrzeno nabytí pozůstalosti, a to zpětně k okamžiku smrti zůstavitele. V průběhu řízení o pozůstalosti však nemusí být zřejmá osoba, které by daňové důsledky příslušející pozůstalosti bylo možno přiřítat. Daňový řád proto konstruuje osobnost, které se budou přiřítat práva a povinnosti v oblasti daní, které by zůstavitele stíhaly, kdyby nadále žil. Daňový řád se vydal cestou fikce prodloužení zůstavitelovy osobnosti až do okamžiku, kdy je řízení o pozůstalosti skončeno a je na jisto postaveno, kteří dědici pozůstalost nabyli.<sup>5</sup> V dalším textu budeme skutečnou smrt zůstavitele nazývat smrtí civilní a okamžik, ke kterému končí fikce zůstavitelova prodlouženého života podle § 239a DŘ, smrtí daňovou.

Z praktických důvodů jsme daňové dopady děděni rozdělili do čtyř témat:

1. Řízení o daních, které se týkají období, kdy zůstavitel žil;
2. Zdanění skutečností, které nastaly v průběhu řízení o pozůstalosti;
3. Okamžik daňové smrti zůstavitele;

<sup>2</sup> Viz § 1678 odst. 1, § 1406 NOZ.

<sup>3</sup> Zákon č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních (dále jen „ZZŘS“).

<sup>4</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“ nebo „daňový řád“).

<sup>5</sup> Pro účely daní se tu konstruuje ležící pozůstalost. Institut ležící pozůstalosti byl do konce roku 1950 součástí našeho právního řádu a působil ve všech právních vztazích, nejen pro účely daní.

4. Daňové důsledky vstupu do práv a povinností vlastníka či držitele.

Zdůrazňujeme, že vše, co bude řečeno níže, platí v případě smrti zůstavitele po 31. 12. 2013. V případě, že zůstavitel zemřel před 1. 1. 2014, použijí se dosavadní daňové předpisy hmotněprávní i procesní.

## 2.1 Řízení o daních, které se týkají období, kdy zůstavitel žil

V této části se budeme věnovat jen těm právům a povinnostem, které mají svůj původ v událostech nastalých ještě za (skutečného) života zůstavitele. Není proto pochyb, že jde o skutečnosti, jejichž následky v oblasti daní hmotněprávní daňové předpisy přičítají zůstaviteli jako daňovému subjektu, aniž by bylo třeba fikci podle § 239a odst. 1 DŘ užít. Jde „jen“ o to, jakým způsobem se zůstavitel svých povinností či práv zhostil anebo teprve po své civilní smrti zhostí.

Základní povinnosti daňového subjektu jsou daň tvrdit (přiznat) a platit.

Tím, že pro účely daní zákon vytvořil fikci pokračování právní osobnosti zůstavitele i po jeho civilní smrti, nedochází ke dni civilní zůstavitelovy smrti k žádnému přechodu práv a povinností na jinou osobu, protože daňové zůstavitel dál žije. Vzniká jen problém, že zůstavitel ztratil schopnost právně jednat ve smyslu NOZ<sup>6</sup> (tedy i ve smyslu DŘ<sup>7</sup>), proto daňový předpis musí stanovit i pravidlo, jakým způsobem zůstavitel v době po své civilní smrti a před svou daňovou smrtí bude v daňovém řízení jednat. Zákonodárce vyšel z předpokladu, že v průběhu řízení o pozůstalosti bude pozůstalost vždy někým spravována. Praxe ukazuje, že tento předpoklad nebude vždy naplněn.<sup>8</sup>

Daňový řád stanoví, že osoba spravující pozůstalost je tou osobou, která vlastním jménem a na účet pozůstalosti plní povinnosti zůstavitele<sup>9</sup>. Je-li osob spravujících pozůstalost více, je daňovým řádem povolána k tomu, aby plnila daňové povinnosti zůstavitele v období po jeho civilní smrti do jeho daňové smrti, každá z nich; tato povinnost je stíhá společně a nerozdílně.

### Povinnost podat daňové tvrzení

Daňový řád výslovně ukládá povinnost podat daňové tvrzení za část zdaňovacího období, která uplynula před dnem civilní smrti zůstavitele, do tří měsíců od civilní smrti zůstavitele. Lhůta se vztahuje i na všechna přiznání, která zůstavitel měl podat a nepodal, pokud lhůta pro

jejich podání dosud neuplynula. Výjimkou je daň z nemovitých věcí, která má lhůtu pro podání upravenou jinak.

V přiznání bude jako daňový subjekt uveden zůstavitel, přiznání podepíše a podá svým jménem osoba spravující pozůstalost. Tím, že zákonodárce přijal fikci pokračování daňového života zůstavitele, nebudou se podaná přiznání podstatně lišit od přiznání, která podává žijící osoba. Jedinými rozdíly budou zkrácené poslední zdaňovací období (zdaňovací období bude předčasně ukončeno smrtí zůstavitele) a podepisující osoba. Místní příslušnost finančního úřadu zůstavitele zůstává zachována až do jeho daňové smrti.

Pokud v zákonné lhůtě přiznání nikdo nepodá, správce daně může vyžadovat podání přiznání jen po osobách, které se správy pozůstalosti nebo její části již ujaly.

### Zástupce zůstavitele

Byl-li zůstavitel zastoupen, například daňovým poradcem, státní správa dovozuje, že s ohledem na fikci trvajících daňového života zůstavitele jeho zastoupení při správě daní v okamžiku civilní smrti nezaniklo a trvá dále. Daňová tvrzení i další podání správci daně může při tomto výkladu účinně podat dosavadní zástupce, a naopak úřad bude i nadále doručovat písemnosti dosavadnímu zástupci. Předstřené názor má i své odpůrce, protože podle § 448 NOZ smrtí zmocnitele zastoupení obecně zanikne.

### Vyměření daně

Vyměření daně za dobu civilního života zůstavitele je pro správce daně podstatné pro její následné vybrání. Správce daně v postavení věřitele je totiž oprávněn k zajištění úhrady daně podniknout potřebné kroky, např. navrhnout odloučení pozůstalosti. Obdobně v případě likvidace dědictví správce daně přihlašuje pohledávky z titulu platby daní stejně jako jiní věřitelé. Pokud by daň nebyla vyměřena, správce daně by neměl co přihlásit.

### Placení daní

Placení daní by měla rovněž zajistit osoba spravující pozůstalost, a to na účet pozůstalosti, tedy zpravidla z peněz, které jsou součástí pozůstalosti. Dosavadní praxí v řízení o dědictví byla blokáce finančních prostředků zůstavitele uložených u banky do doby pravomocného skončení řízení o dědictví. Nakládat se zůstatky na bankovních účtech zůstavitele soud umožnil zpravidla až po skončení řízení o pozůstalosti dědici, který bankovní účet zdědil. Po dobu řízení tak byly peníze, které zůstavitel zanechal, zmrazeny a k úhradě daně, stejně jako jiných zůstavitelových dluhů, je nebylo možno použít. Na tuto praxi reaguje daňový řád tím, že po dobu řízení

<sup>6</sup> § 23 NOZ.

<sup>7</sup> § 24 odst. 1 DŘ.

<sup>8</sup> Nemusí jít jen o několik prvních dnů či týdnů po smrti zůstavitele do doby, než se správce či dědic správy pozůstalosti ujme. Pokud vede několik osob spor o dědické právo a nebyl-li ustanoven správce pozůstalosti, nemusí být po několik let na jisto postaveno, kdo je osobou, která je ke správě pozůstalosti oprávněna.

<sup>9</sup> § 239b DŘ.

o pozůstalosti neběží lhůta pro placení daně a nedoplatek na dani zůstavitele se od smrti zůstavitele do pravomocného skončení řízení o pozůstalosti neúročí. Tím se zároveň předchází případům, které v minulosti ojediněle nastaly, kdy správce daně z obavy před marným uplynutím lhůty pro placení daně vybral daň od domnělého dědice, který se však nakonec dědicem nestal, a správce daně následně těžko hledal cestu, jak této osobě zaplacenou daň vrátit<sup>10</sup>. Podle úpravy účinné od 1. 1. 2014 by navíc k blokadě majetku, včetně nakládání se zůstatky na bankovních účtech, nemělo docházet plošně, ale jen v odůvodněných případech.

### Vstup do probíhajícího řízení

Pokud v okamžiku smrti zůstavitele probíhá daňové řízení, nepřerušuje se. Počala-li za života zůstavitele běžet nějaká lhůta, běží dál. Pokud osoby, které s pozůstalostí mají co do činění (vykonavatel závěti, správce pozůstalosti nebo její části, manžel zůstavitele, dědici), nejsou seznámeny s probíhajícím daňovým řízením nebo je s ním neseznámí zástupce zůstavitele, zpravidla nemají reálnou možnost do řízení účinně zasáhnout. V případě, kdy je do řízení zasáhnout třeba (například běží lhůta pro podání opravného prostředku), musí tak podle § 239b odst. 1 DŘ činit osoba spravující pozůstalost. Pokud při tom potřebuje součinnost správce daně (například hodlá uplatnit právo nahlédnout do spisu), musí své postavení ve vztahu k pozůstalosti prokázat. Skutečnost, které osoby spravují pozůstalost, lze osvědčit například úředním potvrzením soudu o skutečnostech známých ze spisu<sup>11</sup>, popř. usnesením soudu podle § 156 nebo 157 ZZŘS.

Bude-li v důsledku smrti daňového subjektu zmeškána lhůta, jsou podle našeho názoru dány důvody pro navrácení lhůty v předešlý stav. Žádost o navrácení lhůty v předešlý stav musí být podána do 15 dnů poté, co pominuly důvody zmeškání původní lhůty. Domníváme se, že překážka (důvod zmeškání) trvá nejen v okamžiku smrti zůstavitele, ale po celou dobu, po kterou neexistovala osoba, která by mohla vykonávat procesní práva daňově stále žijícího zůstavitele. To se může přihodit i v situaci, kdy domnělí dědici vedou spor o dědické právo (takže není známo, kdo je dědicem), na správě pozůstalosti se nedohodnou a soud nevyhoví návrhu na jmenování správce pozůstalosti nebo alespoň její části, které se zdanění týká. Do doby skončení řízení o pozůstalosti tu nebude nikdo, s kým by správce daně v řízení o daních zůstavitele jednal (a komu by správce daně umožnil výkon procesních práv, například nahlížet do spisu). Překážka, která bránila vykonat právo zůstavitele, například podat odvolání v odvolací lhůtě, tak může trvat i několik let. Lhůtu však lze navrátit v předešlý stav nejdéle do jednoho roku poté, co marně uplynula lhůta původní.<sup>12</sup>

## 2.2 Zdanění skutečností, které nastaly v průběhu řízení o pozůstalosti

Až do skončení řízení o pozůstalosti se uplatňuje fikce trvání života zůstavitele. Zákonodárce cítil potřebu výslovně upravit, jaké povinnosti se civilně mrtvému, ale daňově stále žijícímu zůstaviteli přiřítají<sup>13</sup>: „*Daňovou povinností zůstavitele se pro účely správy daní rozumí daňová povinnost vzniklá zůstaviteli do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.*“ Striktně vzato, uvedené ustanovení vymezuje pro období po civilní smrti zůstavitele prázdnu množinu. Daňové zákony vycházejí ze soukromoprávních vztahů, pro potřeby daní je klasifikují a navazují na ně práva a povinnosti v oblasti daní. Fikce prodloužení daňového života působí jen pro oblast daní, v soukromoprávních vztazích člověk po své civilní smrti již žádná práva ani povinnosti nemá, ani mu nemohou vznikat nová. Není-li v tomto období zůstavitel účasten žádných soukromoprávních vztahů, nemohou z nich být odvozeny žádné povinnosti daňové. Domníváme se, že ač to zákon výslovně nestanoví, daňově stále žijícímu zůstaviteli se po jeho civilní smrti pro účely daní mají přiřítat ty právní skutečnosti, které se přiřítají pozůstalosti. O tomto záměru předkladatele zákona svědčí i důvodová zpráva.

Přijmeme proto pracovně závěr, že osobě zůstavitele se v období od okamžiku civilní smrti do okamžiku daňové smrti přiřítají všechny právní skutečnosti, které vznikají, existují a zanikají na účet pozůstalosti.

### Historický exkurz

Jde o zásadní změnu v pojetí daňových povinností spjatých s pozůstalostí. Do konce roku 2013 daňové předpisy neobsahovaly zvláštní ustanovení, komu se mají daňové povinnosti spjaté s pozůstalostí přiřítat. Vzhledem k tomu, že podle občanského zákoníku<sup>14</sup> jde o majetek dědiců, přiřítaly se dědicům. V případě, že se o dědické právo vedl spor, nebylo na jisto postaveno, která osoba je dědicem. V daňovém řízení se tato nejistota o osobě dědice projevovala tím, že nebylo na jisto postaveno, která osoba je povinna daň priznat a které osobě má být daň vyměřena, popřípadě po ní i vymáhána. Správce daně osobu poplatníka někdy vybral mezi potenciálními dědici na základě vlastního úsudku o tom, kdo se dědicem stane, jako o předběžné otázce. Nejvyšší správní soud se k popsané situaci ve svém rozsudku čj. 5 Afs 88/2010-51 ze dne 7. 4. 2011 vyslovil tak, že o osobě poplatníka daně si správce daně nemůže učinit úsudek jako o předběžné otázce, a to ani v případě, kdyby kvůli vleklému sporu o dědické právo marně uplynula lhůta pro vyměření daně.

Procesní předpisy se snažily různým způsobem do daňového řízení „vtáhnout“ osobu, která pozůstalost nebo její

<sup>10</sup> § 165 odst. 1 DŘ, dříve shodně § 59 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

<sup>11</sup> § 27 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 37/1992 Sb., o jednacím řádu pro okresní a krajské soudy.

<sup>12</sup> § 37 odst. 4 DŘ.

<sup>13</sup> § 239a odst. 2 DŘ.

<sup>14</sup> Podle nového občanského zákoníku i podle zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník.

část spravuje. V případě, kdy dědic-majitel pozůstalosti měl postavení plátce, správce pozůstalosti mohl daň svým jménem (to jest ve svém přiznání) přiznat a zaplatit. V přiznání, které podával správce, se sčítala vlastní daň správce a daň za spravovanou pozůstalost. To nebylo ideální, byla to však cesta, jak daň v postavení plátce přiznat a do veřejných rozpočtů odvést. Tak byl zajištěn výběr odvodů z mezd (daně i veřejných pojistných), daně z přidané hodnoty, daně z příjmů vybírané srážkou. Pro majetkové daně (silniční, z nemovitostí) zákon stanovil zvláštní režimy. Například daň z nemovitostí podle úpravy účinné od roku 2006 do konce roku 2013 přiznal a zaplatil za celé období řízení o pozůstalosti až po skončení řízení dědic, který nemovitost nabyt.

V případě, kdy dosud neznámý dědic-majitel pozůstalosti byl v postavení poplatníka daně z příjmů, nebyl tu nikdo, kdo by daň z příjmů přiznal, ani ji nebylo komu vyměřit, natož po kom by měla být vymáhána. Rozhodně poplatníkem této daně nebyl správce, nikdy nešlo o jeho příjmy, které by on sám byl povinen přiznat jako poplatník daně z příjmů. Tam, kde pozůstalost generovala zisk a okruh dědiců nebyl najisto postaven, finanční správě nezbývalo, než po uplynutí lhůty pro vyměření daně na výběr daně z těchto příjmů rezignovat.

### Úprava od roku 2014

Povinnosti a práva, která daňové zákony přičítají zůstavitel, v řízení o daních plní a vykonává osoba spravující pozůstalost. Spravuje-li pozůstalost více osob, povinnosti vůči správci daně plní společně a nerozdílně. Pokud tedy správu různých částí pozůstalosti vykonávají různé osoby, musí vůči správci daně postupovat společně. Například musí podat jedno společné přiznání k dani, která se týká různých částí pozůstalosti.

#### příklad

**Součástí pozůstalosti jsou závod-truhlářství a činžovní dům. Zůstavitel nezanechal závět', dědici jsou dvě děti. Jeden z dědiců se ujme provozu truhlářství, druhý se ujme správy činžovního domu. Vedle toho zůstavitel zanechal další majetek, například své oděvy, ty však zůstávají nedotčeny ve skříni a žádnou správu nepotřebují.**

**Přiznání k dani z příjmů, které se přičítají pozůstalosti, je povinna podat kterákoli z osob spravujících pozůstalost, a to jedno za celou pozůstalost. Na zaplacení daně se buď nějak dohodnou a každý zaplatí část podle toho, jak se na celkové dani která část pozůstalosti podílela, nebo daň nezaplatí, ta se do konce řízení o pozůstalosti neúročí a pak platební povinnost přejde na dědice.**

Protože pozůstalost jako společenství jmění<sup>15</sup> je novým prvkem úpravy dědění, a to v soukromém i v daňovém právu, zastavíme se u některých rysů spojených s její správou podrobněji.

### Účetnictví

Pozůstalost ani její část není účetní jednotkou.<sup>16</sup> To znamená, že správce není povinen vést spolehlivé záznamy o majetku, který spravuje. Na dokladech, které osvědčují právní skutečnosti nastalé v průběhu správy pozůstalosti, bude jako účastník uveden správce. Lze doporučit, aby vedle jeho jména a adresy bylo výslovně vyznačeno, že vystupuje jako osoba spravující pozůstalost.

### Daň z příjmů

Zůstavitel je i nadále poplatníkem daně z příjmů fyzických osob. V jeho přiznání se však neuplatní nezdanitelná část základu daně, odčitatelné položky od základu daně, slevy na dani ani daňové zvýhodnění na děti.

Jsou-li zůstavitelovy zdanitelné příjmy podrobeny srážkové dani, plátce na účet pozůstalosti uplatní srážkovou daň (například banka běžným způsobem srazí daň z úroků připsaných na bankovní účet). U příjmů podle § 7 odst. 2 písm. a) ZDP bude přicházet v úvahu i zápočet srážkové daně podle § 36 odst. 8 ZDP.

### Daň z přidané hodnoty

Subjektem, který pro účely daní uskutečňuje zdanitelná plnění, je daňově stále žijící zůstavitel. Zároveň je subjektem, který pro účely daní zdanitelná plnění přijímá. Na daňových dokladech tedy musí být uvedeno zůstavitelovo jméno, místo podnikání a DIČ.

### Oprávnění k podnikání

Máme na mysli veřejnoprávní oprávnění, podléhající regulaci podle živnostenského<sup>17</sup> či jiného zákona. Takové oprávnění nevyplývá z vlastnictví závodu (čili se nedědí ani jinak nepřechází na osobu spravující pozůstalost). Většina závodů je provozována po živnostensku. Živnostenský zákon pamatuje na situaci, kdy podnikatel zemře, a v § 13 uvádí výčet osob, které jsou oprávněny závod provozovat v době od civilní smrti zůstavitele až do skončení řízení o pozůstalosti. Ve výčtu jsou obsaženy všechny osoby, které přicházejí v úvahu jako osoby spravující pozůstalost. Pro provoz závodu v této době tedy vyjmenované osoby nepotřebují vyřizovat zvláštní živnostenské oprávnění, protože jim vzniká ze zákona na základě zůstavitelova oprávnění, jen tuto skutečnost musí živnostenskému úřadu oznámit.

<sup>15</sup> § 1236 a násl. NOZ.

<sup>16</sup> § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

<sup>17</sup> Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (dále jen „živnostenský zákon“).

Jde-li o závod fyzické osoby podnikající podle zvláštních předpisů<sup>18</sup>, bude v podnikání moci pokračovat pouze osoba, která je nositelem příslušného oprávnění podle zvláštního zákona. V těch případech však lze předpokládat, že pokud některý z dědiců příslušné profesní oprávnění má, plynule provoz závodu převezme, jinak se provoz závodu smrtí zůstavitele zastaví a dědici buď závod zcizí, nebo ho zlikvidují.

### Zaměstnanci

Práva a povinnosti zaměstnavatele přecházejí na osobu spravující pozůstalost jen tehdy, pokud byl zaměstnavatel živnostníkem anebo poskytovatelem zdravotních služeb<sup>19</sup>. Práva a povinnosti zaměstnavatele budou vykonávána osobou spravující pozůstalost, včetně vzniku, změn a ukončení pracovního poměru. Na to úzce navazuje plnění povinností vůči správě sociálního zabezpečení, zdravotním pojišťovnám a finančnímu úřadu (daň ze závislé činnosti).

Vůči finančnímu úřadu bude plátcem daně zůstavitel, protože i zde se užije fikce daňového života. Není potřeba podepisovat nová Prohlášení poplatníka, protože zaměstnavatelem pro účely daně ze závislé činnosti je i nadále zůstavitel.

Ve vztahu ke správě sociálního zabezpečení a vůči zdravotním pojišťovnám však žádná fikce žijícího zůstavitele nepůsobí. Vůči nim bude správce vystupovat svým jménem. V podávaných hlášeních budou stejně jako dosud smíchání vlastní zaměstnanci osoby spravující pozůstalost a osoby zaměstnané na účet pozůstalosti.

Osoba spravující pozůstalost, nebyla-li dosud zaměstnavatelem, by se měla přihlásit do registru zaměstnavatelů<sup>20</sup> do osmi dnů a v téže lhůtě by měla oznámit „nástup“ zaměstnanců, jejichž pracovní poměr smrtí zůstavitele neskončil a které nyní zaměstnává na účet pozůstalosti.

V ostatních případech smrtí zaměstnavatele pracovní poměr zaniká. Jde zejména o zaměstnance osob podnikajících na základě zvláštních předpisů a dále například o domovníky v činžovních domech.

### Dopad daňového života zůstavitele po jeho civilní smrti na daňovou povinnost třetích osob

Fikce pokračujícího daňového života zůstavitele po jeho civilní smrti není a funkčně nemůže být omezena jen na vztah k daňové povinnosti zůstavitele. Zůstavitel nežil ve vakuu a interakce s ním ovlivňovaly, a po dobu jeho již jen daňového života ještě budou ovlivňovat, ostatní civilně i daňově žijící osoby. Skutečnost, že se civilně a daňové právo v úpravě režimu pozůstalosti vydaly každé svou

cestou, přináší situace, které se mohou jevit jako lehce absurdní. Řešení některých je přímočaré, jiné budou vyžadovat hlubší analýzu a citlivý výklad. Ve sporných otázkách patrně sjednotí postup až soud.

Zůstavitel bude nepochybně, třeba i několik let po své smrti, daňovým subjektem. Byl-li za (civilního) života plátcem DPH, bude i nadále uskutečňovat zdanitelná plnění a vystavovat k nim daňové doklady. Skutečnost, že civilně zemřel, by vzhledem k jeho daňovým řádem upravenému daňovému životu neměla příjemcům plnění působit žádné obtíže při uplatňování nároku na odpočet daně z jím uskutečněných zdanitelných plnění. V tomto bodě považujeme zákonnou úpravu za jednoznačnou.

Jelikož se pro účely správy daní na právní skutečnosti hledí tak, jako by zůstavitel žil, bude nutno daňově považovat zůstavitele za manžela jeho vdovy (vdovce) až do daňové smrti zůstavitele, a to patrně i tehdy, uzavřeli pozůstalý manžel v průběhu trvání řízení o pozůstalosti nový sňatek. To může vést k zajímavým situacím při uplatňování nezdánitelných částek pozůstalým manželem, při rozdělování příjmů na spolupracující osoby i při zdaňování příjmů z pronájmu majetku ve společném jmění manželů. Pro účely daní se účinky vypořádání společného jmění manželů buď odsunou až k okamžiku daňové smrti zůstavitele, nebo se pro účely daní převezme okamžik vypořádání SJM podle civilních právních vztahů<sup>21</sup>, čímž však dojde k paradoxní situaci, kdy pro daňové účely bude společné jmění manželů vypořádáno dříve, než pro účely správy daní skončí manželství a SJM zanikne.

Účtuje-li dědic či odkazovník v (podvojném) účetnictví, je povinen účtovat o majetku ke dni jeho nabytí dle civilního práva. Generuje-li nabytý majetek výnosy, je dědic či odkazovník povinen o nich od nabytí majetku průběžně účtovat, a to i v průběhu řízení o pozůstalosti. Tedy v době, kdy daňové právo přisuzuje a zdaňuje výnosy i majetek zůstaviteli. Dědic či odkazovník však mají povinnost při stanovení svého základu daně z příjmů vycházet ze svého účetnictví. Zákon o daních z příjmů<sup>22</sup> neobsahuje ustanovení, které by výslovně vylučovalo ze základu daně dědice výnosy, které je povinen zdanit zůstavitel. Dvojímu zdanění výnosu z dědictví tak dědic může čelit jen argumentací smyslem zákona, případně doufat, že v době řízení o jeho dani z příjmů již bude řízení o pozůstalosti skončeno, a dědic tak již bude moci prokázat, že příjmy zdanil jeho právní předchůdce.

### 2.3 Okamžik daňové smrti zůstavitele

Zůstavitel daňově žije až do dne předcházejícího právní moci rozhodnutí, kterým řízení o pozůstalosti končí.

<sup>18</sup> Lékař, advokát, zeměměřič, daňový poradce a další.

<sup>19</sup> § 342 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce.

<sup>20</sup> § 93 odst. 1 zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění.

<sup>21</sup> K vypořádání SJM zaniklého smrtí jednoho z manželů dochází v rámci řízení o pozůstalosti, o vypořádání soud vydává usnesení podle § 163 ZZŘS. Účinky vypořádání nastávají zpětně ke dni smrti zůstavitele, stejně jako je ke dni smrti zůstavitele dědicům potvrzeno nabytí dědictví.

<sup>22</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“).

Tímto rozhodnutím je:

- usnesení o zastavení řízení podle § 153 nebo 154 ZZŘS v případech, kdy v pozůstalosti nebyl žádný majetek anebo majetek nepatrné hodnoty,
- potvrzení nabytí dědictví dědicům podle § 185 ZZŘS,
- rozvrhové usnesení podle § 272 a 276 odst. 2 ZZŘS.

Rozhodnutí zpravidla nabude právní moci marným uplynutím odvolací lhůty. Odvolací lhůta je určena ve dnech a uzavře se vždy o půlnoci. Následující den je usnesení již pravomocné. Přesně do tohoto okamžiku je umístěna daňová smrt zůstavitele podle § 239a odst. 1 DŘ. V případech, kdy usnesení nabude právní moci jiným způsobem než marným uplynutím odvolací lhůty, tedy např. vzdáním se práva na odvolání nebo doručením rozhodnutí o odvolání, skončí řízení v průběhu dne. V těchto případech zůstavitel daňově zemře v den, kdy usnesení nabude právní moci, a to již v 0:00 hodin.

## příklady

**Součástí pozůstalosti je závod.**

- A. Usnesení, jímž soud potvrzuje nabytí dědictví, je vydáno 3. 7. 2014. Právní moci nabude marným uplynutím 15denní odvolací lhůty dne 18. 7. 2014. Zůstavitel daňově žije do 17. 7. 2014 24:00 hod. Až do 17. 7. 2014 bude pro účely daní provozovatelem závodu zůstavitel, od 18. 7. 2014 bude provozovatelem závodu dědic.**
- B. Usnesení, jímž soud potvrzuje nabytí dědictví, je vydáno 3. 7. 2014. Téhož dne se ve 14:00 hod. dědici vzdají práva na odvolání. Zůstavitel daňově žije do 2. 7. 2014 24:00 hod. Již od 3. 7. 0:00 hod. je pro účely daní provozovatelem závodu dědic, jen to prvních 14 hodin nikdo nevěděl. Daňové doklady vystavené v dopoledních hodinách ještě s DIČ zůstavitele bude nutno posuzovat velmi citlivě.**

## Poslední přiznání za období správy pozůstalosti

Osoba spravující pozůstalost je povinna do 30 dnů od daňové smrti zůstavitele, tedy od právní moci skončení řízení o pozůstalosti, podat přiznání ke všem daním za poslední zdaňovací období správy, popřípadě i za všechna předchozí období, za která dosud přiznání nebyla podána. Daň za toto období finanční úřad vyměří ještě zůstaviteli. Daň z nemovitých věcí má zvláštní úpravu, poskytuje lhůtu dvouměsíční.

## Daň z přidané hodnoty

Bude-li dědic pokračovat ve výkonu ekonomické činnosti po zemřelém plátcí, stane se plátcem daně z přidané hodnoty ke dni daňové smrti zůstavitele podle § 6e ZDPH<sup>23</sup>.

Nebude-li dědic pokračovat ve výkonu ekonomické činnosti zůstavitele, který byl plátcem daně z přidané hodnoty,

§ 79b ZDPH ukládá dědici povinnost snížit nárok na odpočet daně obdobně jako při ukončení registrace plátce daně. Jde o logické ustanovení, ale jeho praktické provedení vzbuzuje pochybnosti. Daň za daňově žijícího zůstavitele přiznává osoba spravující pozůstalost, k tomuto obecnému pravidlu je ustanovení § 79b ZDPH speciální, takže snížení odpočtu podle něho bude muset uplatnit dědic. Logicky vychází, že za poslední zdaňovací období zůstavitele se budou muset v tomto případě podat dvě přiznání k DPH: jedno podá osoba spravující pozůstalost za „běžné“ události, které jsou předmětem daně z přidané hodnoty, a druhé podá dědic podle zvláštního ustanovení § 79b ZDPH obsahující jen snížení odpočtu daně v důsledku nepokračování v ekonomické činnosti zůstavitele.

Pokud by registrace zůstavitele jako plátce DPH byla zrušena ještě před jeho daňovou smrtí, pak by osoba spravující pozůstalost v posledním přiznání k DPH postupovala podle § 79a ZDPH jako při běžném zrušení registrace plátce; postup podle § 79b ZDPH by se již neuplatnil.

## Daň z příjmů zůstavitele

Zákon o daních z příjmů výslovně ukládá postupovat tak, jako by zůstavitel svojí daňovou smrtí ukončil činnost. Na zůstavitele se tak v plné míře vztahují ustanovení o úpravě základu daně při ukončení podnikání podle § 23 odst. 8 ZDP. U poplatníků vedoucích daňovou evidenci podle § 7b ZDP se musí základ daně zvýšit o cenu zásob ke dni úmrtí, zvýšit o cenu pohledávek s výjimkou pohledávek podle § 24 odst. 2 písm y) ZDP a snížit o výši závazků. Totéž by měli provést poplatníci, kteří nejsou účetní jednotkou. Ve srovnání se stavem do 31. 12. 2013 tak přetrvává diskontinuita podnikatelské činnosti zůstavitele, oproti stavu k 31. 12. 2013 se jen posunul okamžik, ke kterému k ní dochází, na konec řízení o pozůstalosti.

Odpisy hmotného majetku lze v posledním zdaňovacím období zůstavitele uplatnit jen v poloviční výši podle § 26 odst. 7 ZDP.

## 2.4 Daňové důsledky vstupu do práv a povinností vlastníka či držitele

Fiktivním prodloužením života zůstavitele se podařilo dosáhnout kontinuity daňových povinností v okamžiku civilní smrti zůstavitele. K okamžiku daňové smrti zůstavitele, tedy ke dni předcházejícímu pravomocnému skončení řízení o pozůstalosti, kontinuita končí. U všech daní dochází ke změně daňového subjektu, jehož stíhá povinnost daně přiznat a platit.

## Přechod daňové povinnosti na dědice

Daňová povinnost zůstavitele – míněna ta, která vznikla za zůstavitelova života, i ta, která vznikala po zůstavitelově civilní smrti až do skončení řízení o pozůstalosti –

<sup>23</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

přechází na dědice podle § 239a odst. 3 DŘ „*rozhodnutím soudu o dědictví*“. Soud však rozhoduje jen o jmění, které zanechal zůstavitel v okamžiku smrti, a nikoli o právech a povinnostech, které vznikly až po smrti zůstavitele, zpravidla jeho dědicům. O daňové povinnosti, která vznikla v době mezi civilní a daňovou smrtí zůstavitele, pozůstalostní soud vůbec nerozhoduje. Domníváme se, že zákonodárce slovy „*rozhodnutím soudu*“ toliko vymezil okamžik, k němuž pro účely správy daní k přechodu daňové povinnosti na dědice dojde, nikoli modus přechodu. Musíme proto důsledně rozlišovat, z jakého období zůstavitelova daňového života přecházející daňová povinnost pochází.

Pokud jde o daňovou povinnost vzniklou za života zůstavitele, ta je součástí pozůstalosti, byť by k jejímu vyměření došlo až po zůstavitelově smrti. Pro její přechod na dědice, zejména v rovině platební, se užijí ustanovení občanského zákoníku pro přechod majetku či dluhů. Přechod majetku (daňového přeplatku) musí respektovat usnesení soudu, kterým bylo potvrzeno nabytí dědictví. Za splnění zůstavitelova dluhu (daňového nedoplatku) odpovídají všichni dědici společně a nerozdílně s tím, že odpovědnost dědice, který uplatnil výhradu soupisu, je omezena výší ceny nabytého dědictví.

Daňová povinnost vzniklá po civilní smrti zůstavitele, kterou daňový zákon zůstaviteli jen fikcí přiřítá, není součástí pozůstalosti ke dni civilní smrti zůstavitele a pro její přechod na dědice se nelze opřít o ustanovení nového občanského zákoníku. Fikci prodlouženého života zůstavitele konstruuje daňové právo výlučně pro své účely, a proto o přechodu této povinnosti, fiktivně přiřítané zůstaviteli, na dědice se musí rozhodnout v daňovém řízení; mimo daňové řízení tento přechod neexistuje. Je-li dědiců více, je na místě daňovou povinnost mezi ně rozdělit. V případě závazku nelze solidaritu mezi více dědici v rovině platební v tomto případě dovést, jde tedy o závazky dílčí a je na správci daně, aby o jejich přechodu na dědice i o rozdělení mezi dědice rozhodl. K přechodu dochází v okamžiku, kdy již soud rozhodl o rozdělení pozůstalosti mezi dědice. Rozdělení daňové povinnosti, zejména v rovině platební, by podle našeho názoru mělo věcně vycházet z rozdělení pozůstalosti, jak je pozůstalostní soud provedl či schválil.

Přechodem daňové povinnosti se podle § 239 DŘ rozumí přechod všech práv a povinností, které měl právní předchůdce jako daňový subjekt. Oproti předchozímu procesnímu daňovému předpisu – zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků – DŘ výslovně stanoví, že dědic vstupuje do všech práv a povinností zůstavitele, nejen do povinností platit. Na dědice tak vedle povinnosti daň přiznat a zaplatit přechází například i právo podat řádný či mimořádný opravný prostředek či namítnout promlčení.

### **Zděděné pohledávky a závazky u dědice, který není účetní jednotkou**

Dědic, který není účetní jednotkou, musí odlišovat daňově zděděné pohledávky, závazky a zásoby od ostatních pohledávek, závazků a zásob. Zdůrazňujeme „daňově“ zděděné, protože dědic soukromoprávně dědictví nabyt již ke dni smrti zůstavitele, zatímco daňově by měly dědicům základ daně ovlivňovat jen ty právní skutečnosti, které nastaly po okamžiku, který za smrt zůstavitele považují daňové zákony. Při inkasu zděděných pohledávek a při úhradě zděděných závazků půjde o příjmy a výdaje dědice, které neovlivňují základ daně z příjmů, protože jde o příjmy zdaněné nejpozději ke dni daňové smrti zůstavitele. Jen v případě, kdy by inkaso daňově zděděné pohledávky převýšilo její částku, která se u zůstavitele již promítla do základu daně (může jít např. o pohledávku nabytou postoupením za nižší cenu než nominále, kterou se podaří plně započíst), by se do základu daně zahrnul rozdíl inkasa a ceny nabytí.

### **Použití majetku nabytého dědictvím či odkazem**

Je-li děděním nabyt majetek, který lze odpisovat, musí dědic jako univerzální právní nástupce pokračovat v odpisování podle § 30 odst. 10 písm. a) ZDP. Za první rok může odpisy uplatnit v poloviční výši.

Použití jiného zděděného majetku než odpisovaného povede u právnických osob k nedaňovým nákladům podle nového znění § 25 odst. 1 písm. i) ZDP. To se velmi negativně projeví zejména v případě zásob. Zděděné zásoby nesníží základ daně u zůstavitele ani u dědice, i kdyby byly dědicem plně použity k dosahování zdanitelných příjmů!

Je-li odkazem nabyt majetek, který lze odpisovat, určí odkazovník jeho vstupní cenu podle § 29 odst. 1 písm. e) ZDP a odpisy budou daňově účinným nákladem. Je-li odkazovníkem právnická osoba, budou náklady generované použitím odkazu nedaňově shodně jako v případě majetku nabytého děděním.

Zděděné zásoby jsou u poplatníka-fyzické osoby neúčtující v soustavě podvojného účetnictví problémem. Do 31. 12. 2013 dědic mohl podle § 5 odst. 7 ZDP o hodnotu zásob snížit základ daně z příjmů. Uvedené ustanovení bylo k 1. 1. 2014 ze zákona bez náhrady vypuštěno. Pokud se dědici podaří prokázat, že hodnota zásob se promítla do jeho zdanitelných příjmů (například u přímého materiálu by to mělo být možné na základě kalkulací cen výrobků nebo služeb), pak by se část tržeb odpovídající spotřebovanému materiálu mohla nezahrnovat do základu daně s poukazem na skutečnost, že byla zdaněna u právního předchůdce. Oproti stavu do konce roku 2013 bude snížení základu daně z příjmů dědice-fyzické osoby, který není účetní jednotkou, o zděděné zásoby neelegantní, pracné a důkazně obtížné.

Dlouhou dobu bylo sporné, zda dědic-fyzická osoba může uplatňovat ztráty vyměřené zůstaviteli. Od roku 2001 § 5 odst. 3 ZDP výslovně stanovil, že o daňovou ztrátu

zůstavitele, kterou zůstavitel neuplatnil, může základ daně snižovat dědic. Tak tomu bylo až do konce roku 2013. Zákonným opatřením Senátu bylo s účinností od roku 2014 ustanovení o přechodu ztráty na dědice vypuštěno, podle důvodové zprávy pro jeho nadbytečnost. Lze očekávat novou vlnu sporů o možnost odečítat daňovou ztrátu. S poukazem na ustanovení § 239 DŘ, podle něhož se přechodem daňové povinnosti rozumí přechod práv a povinností daňového subjektu – tedy i práva snížit základ daně z příjmů o dosud neuplatněnou ztrátu – se argumenty pro přechod práva uplatnit daňovou ztrátu na dědice nalézt dají.

### **Živnostenské oprávnění**

Dědic, který pokračuje v živnosti poté, co mu je potvrzeno, že zdědil zůstavitelův závod, je ještě tři měsíce oprávněn pokračovat v živnosti na základě živnostenského oprávnění zůstavitele. Pokud do tří měsíců neohlásí svoji živnost či nepožádá o svoji koncesi, živnostenské oprávnění odvozené od živnostenského oprávnění zůstavitele dědici marným uplynutím tříměsíční lhůty zanikne. Existence živnostenského oprávnění je podstatná pro správnou klasifikaci příjmů ke zdanění podle § 7, popř. § 10 ZDP.

### **Daň z příjmů při prodeji nemovitosti fyzickou osobou**

Do pětileté lhůty pro osvobození příjmů z prodeje podle § 4 odst. 1 písm. b) ZDP se dědici započítává i doba, po kterou měl tuto nemovitost ve vlastnictví zůstavitel, ale jen pokud byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem. V ostatních případech pětiletá lhůta počíná dědici běžet ode dne nabytí vlastnického práva, tedy od civilní smrti zůstavitele v souladu s usnesením pozůstalostního soudu, kterým je dědici nabytí dědictví potvrzeno.

### **Daň z převodu nemovitostí při vkladu do obchodní společnosti nebo družstva**

Převod nemovitosti jako splacení nepeněžního vkladu do obchodní společnosti nebo družstva byl podle dnes již zrušeného § 20 odst. 6 písm. d) [od 31. 12. 2012 písm. e)] zákona č. 357/1992 Sb. podmíněně osvobozen od daně z převodu nemovitostí. Pokud v době do pěti let vkladatel přestane být společníkem nebo členem osoby, do níž se nemovitost vkládala, osvobození zanikne a daň z převodu bude vkladateli vyměřena. Pokud však k zániku účasti na společnosti (členství v družstvu) dojde smrtí společníka, daňová povinnost zaniká. Nejenže tedy zůstaviteli nevznikla daňová povinnost pro nedodržení pětiletého časového testu, ale dokonce daňová povinnost z titulu vkladu navždy zanikla (přesněji: vklad zůstal navždy osvobozen od daně z převodu nemovitostí), a to i v případě, kdy by se dědic vůbec nestal společníkem či členem družstva nebo zděděný podíl či členství obratem zcizil.

Pokud vkladatel-společník zemře po 31. 12. 2013, pro účely správy daně se na takovou skutečnost hledí, jako by žil až do dne předcházejícího skončení řízení o pozůstalosti. Dojde-li v průběhu řízení o pozůstalosti ke zcizení podílu na obchodní korporaci, pro účely správy daní by se

na takovou skutečnost hledělo, jako by zcizitelem byl zůstavitel a uplatnil by se pětiletý časový test. K zániku daňové povinnosti smrtí zůstavitele by došlo až právní mocí skončení řízení o pozůstalosti.

### **Cenné papíry, účast fyzických osob na obchodních společnostech a družstvech**

Časové testy pro osvobození od daně z příjmů fyzických osob se vyskytují i v jiných ustanoveních § 4 odst. 1 ZDP než při prodeji nemovitostí. Jde například o lhůty podle písm. r) a w) (pět let pro převod obchodního podílu a členství v družstvu, tři roky pro převod cenných papírů) či podle písm. c) (prodej movitých věcí). Vzhledem k tomu, že v ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) ZDP zákon výslovně uvádí započítávání doby vlastnictví zůstavitele v časovém testu, zatímco jinde mlčí, *a contrario* docházíme k závěru, že tam, kde zákon mlčí, k započítávání doby vlastnictví zůstavitele do časového testu nedochází. Někdy to je ku prospěchu poplatníka (při osvobození příjmů z prodeje věcí se nepřihlíží k tomu, zda byly součástí obchodního majetku zůstavitele a kdy došlo k jejich vyřazení), jindy k jeho tíži (osvobození příjmů z prodeje obchodního podílu či účasti na družstvu).

## **3 Závěr**

Nový režim správy daní po smrti daňového subjektu v zásadě vítáme. Není vyvolán jen přijetím nového občanského zákoníku, ale zejména neudržitelností dosavadního stavu, který poplatníky i správce daně často vhněl do neřešitelných situací a který byl po právu ze strany státní správy i odborné veřejnosti dlouhodobě kritizován.

V době komunismu se dědily převážně věci osobní potřeby a pro tyto účely úprava dědění z roku 1950 postačovala. Po návratu ke společnosti s právem svobodně vlastnit majetek a podnikat se stávají předmětem dědění i rozsáhlejší majetkové hodnoty včetně závodů. Majetkové vztahy a právní jistota třetích osob v průběhu řízení o pozůstalosti nutně vyžadovaly změnu a nový občanský zákoník stav značně zlepšil. Teprve potřeba státu vybrat a spravovat daně však ukázala, že i sám stát považuje ležící pozůstalost za efektivnější uspořádání práv k majetkovým statkům, zejména z pohledu práv třetích osob (zde: výběrčích daní), než řešení přijaté v novém občanském zákoníku.

Je škoda, že se stejnou cestou jako daňové právo – pokračování právní osobnosti zůstavitele až do skončení řízení o pozůstalosti – nevydalo i právo soukromé. Ležící pozůstalost přitom obsahoval i obecný zákoník občanský z roku 1811, který byl na našem území v účinnosti až do konce roku 1950. Nešlo by tedy na našem území o novinku.

Tím, že se daňové právo vydalo svou cestou a nenavazuje na soukromoprávní vztahy, musí daňová úprava čelit překvapivým situacím, které vzniknou v důsledku odlišností obou úprav. Některé jsme zachytili i v tomto příspěvku. Nechme se proto překvapit, jak se nová úprava v praxi osvědčí.

# Účetní zobrazení záloh na podíly na zisku

**Ing. Jana Skálová, Ph.D.**  
daňová poradkyně č. 332,  
členka Prezidia KDP ČR  
partner TPA Horwath



Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále jen „ZOK“), zavedl možnost, aby obchodní korporace vyplácely zálohy na podíly na zisku, tedy něco, co dříve platný obchodní zákoník striktně zakazoval. Pokud společníci zamýšlí využít tuto novinku, je vhodné se nejprve důkladně seznámit s její právní úpravou, které se věnuje prof. Dědič a JUDr. Lasák ve svém článku v tomto vydání Bulletinu.

Na tuto novinku reagovala také novela vyhlášky č. 500/2002 Sb.<sup>1</sup>, která byla zveřejněna ve Sbírce zákonů pod č. 467/2013 Sb., částka 180, a rozeslána dne 31. 12. 2013. Další informace k účetnímu postupu najdeme také v novelizovaných českých účetních standardech pro podnikatele (zveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 1/2014). Cílem tohoto textu je rozebrat tuto novinku na příkladech a ukázat možné dopady do účetní závěrky.

## 1 Základní podmínky

Pravidla pro výplatu zálohy na podíly na zisku jsou dle § 40 ZOK tato:

1. Obchodní korporace nesmí vyplatit zisk nebo prostředky z jiných vlastních zdrojů, ani na ně vyplácet zálohy, pokud by si tím přivodila úpadek podle jiného právního předpisu.

**Tab. č. 1 Pravidla výpočtu zálohy na podíly na zisku**

**Záloha na výplatu podílu na zisku se stanoví jako součet:**

**Výsledku hospodaření běžného účetního období**

+ Nerozdělený zisk minulých let

+ Ostatní disponibilní fondy tvořené ze zisku

– Neuhrazená ztráta minulých let

– Povinné přídíly do fondů

+/- Jiný výsledek hospodaření minulých let

**Maximální částka k vyplacení**

2. Zálohu na výplatu podílu na zisku lze vyplácet jen na základě mezitímní účetní závěrky, ze které vyplyne, že obchodní korporace má dostatek prostředků na rozdělení zisku.
3. Výše zálohy na výplatu zisku nemůže být vyšší, než kolik činí 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.
4. K výplatě zálohy nelze použít rezervních fondů, které jsou vytvořeny k jiným účelům, ani vlastních zdrojů, jež jsou účelově vázány a jejichž účel není obchodní korporace oprávněna měnit.

Mezitímní účetní závěrka má osvědčit, že společnost má dostatek vlastních zdrojů na rozdělení zisku, v textu ZOK je sice uveden pojem „prostředků“. I z první věty § 40 ZOK je nutno dovodit, že zákonodárce nerozlišuje precizně pojem prostředky ve smyslu aktiv a zdroje ve smyslu pasiv (vlastního kapitálu).

Pravidla výpočtu výše možné zálohy na podíly na zisku (dle struktury položek vlastního kapitálu dle účetních předpisů) shrnuji do následující tabulky:

<sup>1</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška“).

Tabulka udává maximální možnou částku k vyplacení. Statutární orgán však musí při stanovení výše zálohy pracovat i s úvahou, jaký bude očekávaný vývoj výsledku hospodaření do konce účetního období. Tedy zejména je vhodné nevyplácet maximální možnou výši za předpokladu, že výsledek hospodaření bude očekávaně snížen hospodařením.

## 2 Mezitímní účetní závěrka

Mezitímní účetní závěrka je upravena v § 19 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), který stanoví, že v případech, kdy to vyžadují zvláštní právní předpisy, účetní jednotky sestavují účetní závěrku v průběhu účetního období i k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne (dále jen „mezitímní účetní závěrka“). V případech sestavování mezeitímní účetní závěrky účetní jednotky neuzavírají účetní knihy a provádějí inventarizaci jen pro účely vyjádření ocenění podle § 25 odst. 3; ostatní ustanovení tohoto zákona týkající se účetní závěrky platí obdobně.

Obdobné použití ustanovení zákona o účetnictví znamená, že v této účetní závěrce musí účetní jednotka zohlednit všechny významné účetní operace, které jsou obvyklé při přípravě řádné účetní jednotky. Musí být tedy zaúčtovány všechny odpisy, opravné položky, tvorba rezerv, musí dojít ke správnému časovému rozlišení nákladů a výnosů, musí být zaúčtována splatná daň (ve výši odhadu).

Dále tato mezeitímní účetní závěrka podléhá povinnému auditu, pokud společnost je povinně auditována. Povinnému auditu není vhodné se vyhýbat, protože je zárukou, že nedošlo k opomenutí žádné významné účetní operace a že vykázaný výsledek hospodaření je spolehlivý.

Národní účetní rada připravuje interpretaci *PNI – 23 Mezeitímní účetní výkaznictví*. Pod tímto pojmem se rozumí situace, kdy na základě smluvních ujednání (například úvěrové smlouvy), nebo i zcela dobrovolně sestavují a zveřejňují účetní jednotky v pravidelných intervalech své účetní závěrky za kratší období, než je jejich účetní období (tj. pololetně, čtvrtletně nebo měsíčně).

Úkolem této interpretace je doporučit způsob, jakým má být takové výkaznictví prováděno po obsahové stránce, aby poskytovalo aktuální a úplný pohled na hospodaření účetní jednotky a aby tak umožňovalo externím uživatelům účetních závěrek činit na základě něho správná ekonomická rozhodnutí.

Mezeitímní účetní výkaznictví může sloužit nejen k informování externích uživatelů účetních závěrek dané účetní jednotky, ale rovněž jako podklad pro některá rozhodování vlastníků a managementu účetní jednotky, které vyžadují relevantní informace o aktuální finanční situaci

a vývoji hospodaření účetní jednotky od poslední roční účetní závěrky.

Pro sestavení mezeitímní účetní závěrky pro účely rozhodnutí o výplatě zálohy na podíl na zisku může být postup dle této interpretace velmi inspirativní.

## 3 Novela účetních předpisů

V návrhu novely vyhlášky nebyla záloha na podíly na zisku vůbec řešena. Teprve při vypořádání připomínkového řízení vznikl návrh, aby účetní zobrazení rozhodnutí o vyplacení zálohy vedlo k tomu, aby záloha snižovala vlastní kapitál obchodní korporace a nebyla zobrazena jako klasická záloha, tedy jako pohledávka v aktivech. Důvodem pro to bylo, že vykázání pohledávky by podávalo zkreslenou informaci uživatelům účetnictví a snížení vlastního kapitálu o zálohy na podíly na zisku podá kvalitnější informaci.

V novele vyhlášky tak najdeme úpravu pouze ve struktuře pasiv rozvahy, kde ve vlastním kapitálu byla původní položka A.V. nahrazena dvěma novými, viz tabulka č. 2.

**Tab. č. 2 Úprava ve struktuře pasiv rozvahy**

A.V.	
	A.V.1. Výsledek hospodaření běžného účetního období
	A.V.2. Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílů na zisku

Další komentáře k této změně vyhláška neobsahuje.

Postup účtování je pak nastíněn v novele českého účetního standardu č. 018, který je doplněn jedním odstavcem, pro přesnost cituji:

Ze bod 3.1.11. se vkládá nový bod 3.1.12., který zní:  
*„3.1.12. Na vrub příslušného účtu účtové skupiny 43 – Výsledek hospodaření vykazovanév položce ,A.V.2. Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílů na zisku /-/' se účtuje v případě rozhodnutí o zálohách na výplatu podílů na zisku se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 36 – Závazky ke společníkům. Ve prospěch účtu účtové skupiny 43 – Výsledek hospodaření vykazovanév položce ,A.V.2. Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílů na zisku /-/' se účtuje na základě rozhodnutí příslušného orgánu účetní jednotky o rozdělení zisku nebo jiných vlastních zdrojů, nebo o úhradě ztráty se souvztažným zápisem zejména na vrub příslušného účtu účtové skupiny 36 – Závazky ke společníkům, příslušného účtu účtové skupiny 35 – Pohledávky za společníky nebo příslušného účtu účtové skupiny 42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření.“*

## 4 Řádná účetní závěrka a valná hromada

V rozvaze v řádné účetní závěrce pak najdeme celý výsledek hospodaření skončeného roku na řádku A.V.1., který navazuje na vykázaný výsledek ve výkazu zisků a ztrát. Valná hromada, která bude schvalovat účetní závěrku, bude rozhodovat o rozdělení celého výsledku hospodaření. Její rozhodnutí bude tedy ve většině případů potvrzovat vyplacenou zálohu, nebo může také vést k povinnosti společníků přijatou zálohu vrátit.

Rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku vychází ze stejných principů jako rozhodnutí jednatele o výplatě zálohy. Zjednodušeně řečeno, valná hromada nemůže rozhodnout o takovém rozdělení zisku, v důsledku něhož by společnost vykazala neuhrazenou ztrátu minulých let. Tedy maximální výše podílu na zisku je tvořena součtem výsledku hospodaření právě skončeného účetního období

a nerozděleného zisku (nepředpokládám žádnou neuhrazenou ztrátu minulých let a žádné povinné příděly do fondů). Pokud tedy již vyplacená záloha na podíl na zisku tuto výši překračuje, musí valná hromada rozhodnout o vrácení alespoň té části zálohy, která tento součet překračuje. Může být však požadována zpět záloha celá.

## 5 Příklady

Detailní postup účtování rozebereme v dále uvedených příkladech, v nichž jsou použity tyto syntetické účty:

- 221 – Běžný účet
- 342 – Závazky vůči finančnímu úřadu – srážková daň
- 355 – Pohledávky za společníky
- 364 – Závazky vůči společníkům z titulu výplaty záloh a podílu na zisku
- 428 – Nerozdělený zisk minulých let
- 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
- 433 – Rozhodnuto o zálohách na výplatu zisku

### příklad č. 1

#### Zálohy na podíly na zisku běžného roku

Společnost s ručením omezeným sestavila mezitímní účetní závěrku kde dni 31. 8. 2014, ve které vykazala níže uvedené údaje:

Výsledek hospodaření běžného účetního období	800
Nerozdělený zisk minulých let	200
Maximální částka k vyplacení	1.000

Jednatel rozhodl o výplatě zálohy na podíly na zisku ve výši 600. Společníky jsou tuzemské fyzické osoby, bude tedy vybrána srážková daň ve výši 15 %.

Popis účetní operace u společnosti	Částka	MD	D
Rozhodnutí o výplatě zálohy na zisk	600	433	364
Sražení srážkové daně ve výši 15 %	90	364	342
Výplata společníkům	510	364	221
Odvod srážkové daně	90	342	221

Příjemce bude účtovat o přijaté záloze na podíly na zisku do výnosů, důvodem je, že neočekává, že bude tato částka vrácena společností. Na podrozvahový účet uvede informace o tom, že se jedná o přijatou zálohu, která bude teprve v následujícím roce potvrzena schválením valné hromady. Tato informace musí být předána případnému kupujícímu při prodeji podílu či cenného papíru.

Popis účetní operace u příjemce zálohy	Částka	MD	D
Rozhodnutí o výplatě zálohy na podíly na zisku	510	35x	665
Příjem na bankovní účet	510	221	35x

K datu 31. 12. 2014 byla sestavena řádná účetní závěrka, hospodářský výsledek za celé účetní období po zdanění činí částku 1.000. Vykázání v rozvaze bude vypadat následujícím způsobem:

A.V.1. Výsledek hospodaření běžného účetního období	1.000
A.V.2. Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku	-600

V dubnu 2015 se konala valná hromada, která rozhodla o podílu na zisku pro společníky z celkového vytvořeného zisku ve výši 900, zálohy byly vyplaceny ve výši 600, zbývá tedy vyplatit 300. Zbytek zisku bude převeden do nerozděleného zisku minulých let.

Popis účetní operace u společnosti	Částka	MD	D
Počáteční zůstatek výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení	1.000		431
Počáteční zůstatek vyplacených záloh na podíly na zisku	600	433	
Rozhodnutí valné hromady o podílu na zisku společníkům v celkové výši	900	431	364
Potvrzení/zúčtování vyplacené zálohy	600	364	433
Srážková daň z příjmu společníka z doplatku podílu na zisku (zbývá vyplatit v hrubé výši 300)	45	364	342
Výplata čistého doplatku podílu na zisku	255	364	221
Převod zbylého zisku na nerozdělený zisk minulých let	100	431	428

## příklad č. 2

### Zálohy z nerozděleného zisku minulých let

Společnost s ručením omezeným sestavila mezitímní účetní závěrku kde dni 31. 8. 2014, ve které vykázala níže uvedené údaje:

Výsledek hospodaření běžného účetního období	300
Nerozdělený zisk minulých let	1.000
Maximální částka k vyplacení	1.300

Společnost nevykazuje žádnou neuhrazenou ztrátu minulých let, ani netvoří žádné fondy ze zisku či rezervní fond. Výsledek hospodaření běžného období se předpokládá vyšší než 300.

Jednatel rozhodl o výplatě zálohy na podíly na zisku pro společníka – mateřskou společnost – ve výši 800. Tato výplata je osvobozena od srážkové daně.

Popis účetní operace	Částka	MD	D
Rozhodnutí o výplatě zálohy na zisk	800	433	364
Výplata společníkovi (mateřské společnosti)	800	364	221

### Varianta A

K datu 31. 12. 2014 byla sestavena řádná účetní závěrka, hospodářský výsledek za celé účetní období po zdanění činí částku 500. Vykázání v rozvaze bude vypadat následujícím způsobem:

A.IV.1. Nerozdělený zisk minulých let	1.000
A.V.1. Výsledek hospodaření běžného účetního období	500
A.V.2. Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku	-800

V dubnu 2015 se konala valná hromada, která rozhodla o podílu na zisku pro společníky v celkové výši 1.000, kdy zdrojem bude celý vytvořený zisk běžného období (500) a nerozdělený zisk minulých let (500). Vyplaceno jako záloha již bylo 800, zbývá tedy doplatit 200.

Rozhodnutí valné hromady bude zaúčtováno následujícím způsobem:

Popis účetní operace u společnosti	Částka	MD	D
Počáteční zůstatek nerozděleného zisku minulých let	1.000		428
Počáteční zůstatek výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení	500		431
Počáteční zůstatek záloh na podíly na zisku	800	433	

Popis účetní operace u společnosti	Částka	MD	D
Rozhodnutí valné hromady o podílu na zisku společníkům	1.000		364
Zdrojem pro podíly na zisku je výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení	500	431	
Další část podílu na zisku je čerpaná z nerozděleného zisku	500	428	
Potvrzení/zúčtování vyplacené zálohy	800	364	433
Doplatek z bankovního účtu (osvobozeno od srážkové daně)	200	364	221

### Varianta B

K datu 31. 12. 2014 byla sestavena řádná účetní závěrka, kdy po sestavení mezitímní účetní závěrky došlo k mimořádné události a výsledek hospodaření za celé účetní období skončil ztrátou ve výši 700. Vykázání v rozvaze bude vypadat následujícím způsobem:

A.IV.1. Nerozdělený zisk minulých let	1.000
A.V.1. Výsledek hospodaření běžného účetního období	-700
A.V.2. Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku	-800

Tato situace je poměrně problematická, protože ZOK předpokládá vrácení zálohy minimálně v částce 300. Nelze totiž na základě rozhodnutí valné hromady přiznat podíly na zisku ve výši 800 (tedy ve výši zálohy), protože by to odporovalo ustanovení ZOK. Maximální podíl na zisku, který může valná hromada dle údajů z účetní závěrky k 31. 12. přiznat, činí 300. Bylo by vhodné, aby tuto situaci komentovala společnost v příloze účetní závěrky.

V dubnu 2015 se konala valná hromada, která schválila řádnou účetní závěrku, rozhodla o úhradě ztráty běžného období ze zisku minulých let a rozhodla o povinnosti mateřské společnosti vrátit přijatou zálohu na podíl na zisku, která byla v loňském roce vyplacena.

Rozhodnutí valné hromady bude zaúčtováno následujícím způsobem.

Popis účetní operace u společnosti	Částka	MD	D
Počáteční zůstatek nerozděleného zisku minulých let	1.000		428
Počáteční zůstatek výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení	700	431	
Počáteční zůstatek záloh na podíly na zisku	800	433	
Rozhodnutí valné hromady			
Povinnost vrátit vyplacenou zálohu	800	355	433
Vyrovnání ztráty minulého roku oproti nerozdělenému zisku minulých let	700	428	431

## 6 Závěr

Výše uvedené příklady jsou jen prvním pokusem zobrazit účetní souvislosti výplaty zálohy na podíly na zisku.

S ohledem na zájem odborné veřejnosti o tuto problematiku přepokládáme pokračování diskuse k tomuto tématu i v dalších číslech našeho Bulletinu.

# Hotovostní účetnictví znovu na úsvitu

Ing. Stanislav Kryl  
daňový poradce č. 3353, EY



Hotovostní účetnictví je znovu na scéně. Skupina poslanců z politického hnutí Úsvit oprášíla návrh Věcí veřejných a předložila jej jako sněmovní tisk č. 38<sup>1</sup>.

## 1 Trocha teorie

Hotovostní účetnictví představuje koncept výběru DPH, který je a vždy byl umožněn směrnicí č. 2006/112/ES ze dne 26. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“). Odlišnost hotovostního účetnictví od standardního mechanismu výběru DPH spočívá v tom, že dodavateli vzniká povinnost odvést DPH až v okamžiku přijetí platby od odběratele za vystavenou fakturu, nikoliv již při poskytnutí služby či dodání zboží. Čím později mu jeho zákazník zaplatí za poskytnuté zdanitelné plnění, tím později odvádí DPH. Tento režim je pro dodavatele výhodný samozřejmě jen tehdy, pokud neobdrží zálohy před uskutečněním zdanitelného plnění (v takovém případě by k odkladu vzniku daňové povinnosti nedocházelo).

Rubem tohoto režimu je ale skutečnost, že zákazníci přijímající plnění od plátce, který si zvolí režim hotovostního účetnictví, si budou moci uplatnit odpočet DPH až po zaplacení faktury, nikoliv už v okamžiku jejího přijetí. To vyplývá z obecných principů fungování DPH<sup>2</sup>. Podle předkládaného návrhu by se uvedený speciální režim uplatnil jen na malé a střední podniky, které si tuto možnost dobrovolně zvolí. Jejich odběratelé by ale žádnou volbu neměli – ti by automaticky nesli důsledky volby učiněné dodavatelem.

Od roku 2013 jsou členské státy podle novelizované Směrnice oprávněny odložit nárok na odpočet DPH na vstupu k okamžiku zaplacení přijatých plnění také u osob, které využijí režim hotovostního účetnictví. Až dosud totiž členské státy o tuto výjimku musely žádat Evropskou Komisi složitou procedurou. Tuto možnost poslanecký návrh neobsahuje.

## 2 Cíle navrhované úpravy

Podle důvodové zprávy je cílem odlehčit malým a středním podnikům, jejichž roční obrat nedosahuje výše 10,2 mil. Kč. Tyto podniky se údajně potýkají s platební neschopností z důvodu nutnosti odvést DPH před přijetím platby za poskytnuté služby nebo za dodané zboží. Dle předkladatelů má toto prorůstové opatření vést k ozdravení malých a středních podniků včetně živnostníků, následně ke snížení nezaměstnanosti a zvýšení konkurenceschopnosti a k oživení ekonomiky České republiky.

Obávám se, že tato očekávání nebudou naplněna. Nikdo neprovedl odpovídající výpočty, které by tato očekávání mohly potvrdit. Níže uvádím některé úvahy, které by takové propočty měly reflektovat, a otázky, které by před zavedením hotovostního účetnictví měly být zodpovězeny.

## 3 Struktura odběratelů malých a středních podniků

Jaký je podíl plateb v hotovosti a plateb na fakturu u malých a středních podniků? Malí a střední podnikatelé zpravidla prodávají své zboží a služby nám všem – finálním zákazníkům. Tady k platbě zpravidla dochází okamžitě v hotovosti po uskutečnění zdanitelného plnění. Zavedením hotovostního účetnictví proto k žádnému odkladu v odvodu DPH v tomto případě nedojde.

Je pravda, že v Česku se faktury proplácí pozdě. Podle zprávy ČSOB Factoring z podzimu loňského roku se faktury proplácí v průměru za 76 dní od jejich vystavení. Například v Německu je to jen 40 dní. V průměru to znamená, že česká faktura je proplacena 14 dní po splatnosti. Naopak v Německu jsou to dva dny před sjednanou splatností.

Nejhorší je situace ve zdravotnictví. Tam se dodavatel dostane ke svým penězům až po 122 dnech od vystavení faktury. Financování zdravotnictví však nelze řešit daňovými

<sup>1</sup> Dostupné z: <http://www.psp.cz>.

<sup>2</sup> Dle článku 167 Směrnice vzniká nárok na odpočet daně (u odběratele) okamžikem vzniku daňové povinnosti (na straně dodavatele) z odpočitatelné daně. Vznik daňové povinnosti na straně dodavatele je v režimu hotovostního účetnictví odložen až k okamžiku zaplacení.

zákony. Tady by se poslanci měli spíše zasadit o to, aby tato veřejná služba byla řádně finančně zajištěna, případně aby se v tomto odvětví omezilo plýtvání.

Druhou nejhorší oblastí je stavebnictví. Faktury jsou propláceny až po 95 dnech. Vzpomeňme si třeba na stavbu tunelu Blanka. Dlužil-li město Praha Metrostavu 2 mld. Kč, Metrostav patrně nemůže proplácet včas faktury ani svým dodavatelům. Pokud jsou však stavební práce poskytovány mezi plátcí, dodavatel daň neuplatňuje a odvádí ji v takzvaném režimu přenesení daňové povinnosti zákazník. Zavedení režimu hotovostního účetnictví tak v této oblasti prakticky žádnou úsporu nepřinese. Ministerstvo financí přitom uvažuje o rozšíření tohoto režimu i na další oblasti a komodity (např. mobily, počítače či jejich součástky, obiloviny, surové nebo polozpracované kovy). Rozšíří se tak oblasti, kde žádná DPH nebude dodavatelem uplatňována.

Jiná odvětví jsou na tom v proplácení faktur o něco lépe, například v automobilovém průmyslu je to 61 dní nebo v dopravě 64 dní.

Je evidentní, že dopad navržených změn bude odlišný podle typu či odvětví zákazníků malých a středních podnikatelů. Nikdo však jejich strukturu neanalyzoval.

## 4 Nestačí současná zvýhodnění?

Režim hotovostního účetnictví by se měl vztahovat na plátce, jejichž obrat nepřevyšuje 10,2 mil. Kč. Tito plátcí již nyní mohou využívat jiného zvýhodnění, a sice mít jako zdaňovací období kalendářní čtvrtletí<sup>3</sup>. Pokud například dodavatel v automobilovém průmyslu uskuteční zdanitelné plnění 15. dubna, odvádět DPH z tohoto plnění bude až 25. července, tj. s odstupem 101 dní. Pokud fakturu vystaví ihned, při průměrné splatnosti 61 dní bude mít prostředky na úhradu DPH s předstihem 40 dní. Pokud se plnění uskuteční 15. května, stále bude mít prostředky s 10 denním předstihem. Pouze DPH související s plněními, která se uskuteční v červnu, bude takový plátce muset přechodně financovat z jiných zdrojů. To je však kompenzováno výhodou z předchozích měsíců. Je opravdu nutné zavádět další zvýhodnění pro plátce s obratem do 10 mil. Kč?

## 5 Kdo to bude financovat?

Jak bylo zmíněno, rubem hotovostního účetnictví je posun nároku na odpočet daně plátcem, který přijme plnění od plátce využívajícího režim hotovostního účetnictví. Příjemce plnění si bude moci uplatnit nárok na odpočet DPH až v tom zdaňovacím období, ve kterém zaplatí fakturu. Při uplatnění DPH mezi plátcí bude tato změna bez dopadu na státní rozpočet, protože o co později dodavatel odvede státu daň na výstupu, o to později si ji uplatní odběratel jako daň na vstupu. Malí a střední podnikatelé

budou získávat cash-flow výhodu na úkor pozdějšího uplatnění odpočtu daně odběratelem. Předpokládejme zdanitelné plnění, které se uskuteční 15. března. Pokud by odběratel, který nebude malý nebo střední podnikatel (tj. jeho zdaňovací období musí být kalendářní měsíc), zaplatil fakturu 15. dubna, bude si moci uplatnit odpočet DPH z této faktury v daňovém přiznání za duben, které se podává do 25. května. Správce daně vrátí související přeplatek do 30 dnů, tedy do 24. června. Zákazník bude muset financovat DPH z vlastních zdrojů až 70 dní. To je o 31 dní později, než v běžném režimu uplatnění DPH.

Zákonodárce se jistě může rozhodnout, že přikáže těm zákazníkům, kteří nejsou malí a střední podnikatelé, aby poskytli tuto výhodu malým a středním podnikatelům. Co když ale zákazníkem bude také malý nebo střední podnikatel? Ve výše uvedeném příkladu si bude moci uplatnit odpočet DPH z faktury zaplacené 15. dubna až v přiznání za 2. čtvrtletí, které se podává do 25. července. Správce daně vrátí související přeplatek do 30 dní, tedy nejpozději 24. srpna. Takový zákazník, malý a střední podnikatel, tedy bude financovat zaplacenou DPH až 131 dní! Je to opravdu výhodné pro malé a střední podnikatele?

## 6 Kdo ponese související náklady a rizika?

Zavedením hotovostního účetnictví by nepochybně přibyla administrativa na straně zákazníků, plátců daně. Bude nutné zkoumat přijatá plnění a určit, kdy lze uplatnit nárok na odpočet daně (zda přijetím faktury, nebo až zaplacením). S tím bude spojená nákladná úprava stávajících účetních systémů. V praxi každá taková úprava bezesporu nese vyšší riziko vzniku chyby (např. dřívější uplatnění odpočtu daně), a s tím spojených sankcí. Stačí přehlédnout, že na fakture jsou uvedena dvě slova (hotovostní účetnictví). Pokud předkladatelé zákona slibovali zvýšení zaměstnanosti, patrně toho bude dosaženo. Softwarovým firmám (dočasně) stoupnou zakázky. Větší zákazníci (pokud ještě „neoutsourcovali“ účetní oddělení do Indie či jiného podobného státu) nejspíš budou muset přijmout další pracovní sílu, která bude dohlížet na správnost uplatňování odpočtu DPH. Pochybují však, že zavedení hotovostního účetnictví povede k oživení ekonomiky České republiky, jak předkladatelé slibovali.

## 7 Závěr

Během přípravy tohoto článku Poslanecká sněmovna návrh zákona zavádějící hotovostní účetnictví v prvním čtení zamítla. Otvírá se tak cesta, kterou by poslanci řešili příčiny problémů, nikoliv jeho důsledky. Zajištění vymahatelnosti práva na úroveň Německa (tj. platit faktury dva dny před splatností), je ta správná cesta, kterou by se poslanci měli vydat.

<sup>3</sup> S drobnou výjimkou plátců s obratem v rozmezí mezi 10 a 10,2 mil. Kč a dále, pokud se nejedná o nové plátce, skupinu nebo nespolehlivé plátce.

# Quo vadis daňové poradenství? Aneb krátké zamyšlení nad tím, co nás čeká

**Ing. Petra Pospíšilová**  
viceprezidentka KDP ČR  
daňová poradkyně č. 2309

Priznávám, že mě tato otázka v poslední době napadá opakovaně, a objevuje se s různou mírou znepokojujících emocí, které ve mně zároveň vyvolává. Možná překvapivě nejméně emocí se objevuje v situacích, kdy se zástupci Ministerstva financí jednáme o obsahu novely zákona o daňovém poradenství. I když se i v této oblasti objevují některé znepokojující snahy, například vpustit do našeho disciplinárního (nově asi kárného) systému třetí osoby, více a hlouběji prolamovat mlčenlivost daňového poradce apod., jedná se pořád ještě o poměrně očekávatelné aktivity, kterým umíme čelit.

Objevují se však i mnohem více znepokojující trendy. Začalo to s případem Halifax (Evropský soudní dvůr), v českém právu pak s rozhodnutími Nejvyššího správního soudu založenými na konceptu zneužití práva. Do rozhodování se tak více promítají hůře uchopitelné parametry jako úmysl zákonodárce, cíl zákonného pravidla apod.

S vlekoucí se hospodářskou krizí a recesí se dostávají daňové systémy do velkého tlaku a objevují se otázky směřující k tomu, jestli velké nadnárodní korporace platí svůj přiměřený díl (*fair share*) daní v místech, kde podnikají, a jestli výsledky daňové konkurence mezi jednotlivými státy přináší ty správné výsledky. Z debat o daních se vytrácí diskuse o pravidlech, a začínají se objevovat naopak diskuse o morálce a spravedlnosti, a to na všech úrovních, od zákonodárné až po soudní. Morálka a spravedlnost jsou pro daňové poradce velmi problematické pojmy, protože nejsme na základě jejich chápání a porozumění jejich obsahu schopni exaktně říci, jak velká má být výše daní. Co je ještě morální a spravedlivé z pohledu jednoho, nemusí být morální a spravedlivé z pohledu druhého... Zkuste položit otázku ohledně spravedlnosti zdanění (např. fyzické osoby) hráči v kasinu na jedné straně a třeba sociálnímu pracovníku v domově důchodců na straně druhé. Neočekávám, že by měli na toto stejný názor. A soudce,



který by takový spor nakonec rozhodoval, může mít na otázku morálky a spravedlnosti názor ještě docela jiný.

Jaké je a bude za těchto okolností postavení daňového poradce? Co může a má poradit svým klientům, aby za několik let nečelil obvinění z napomáhání krácení daně, nebo, na druhé straně, z neposkytnutí rady klientovi s řádnou péčí? Nestane se z daňového poradce prodloužená ruka státu při výběru daní? Mezinárodní aktivity na daňovém poli napovídají, kudy se bude do budoucna ubírat naše agenda.

## 1 Opatření proti daňovým únikům a agresivním daňovým strukturám

V této oblasti je v současné době aktivní nejen Evropská unie, která přijala v roce 2013 nová pravidla pro boj proti daňovým únikům v oblasti DPH, tzv. *quick reaction mechanism*, ale zejména OECD, která vydala svůj Akční plán pro oblast snižování daňového základu a přesuny zisků, kde si vytyčila úkoly na následující dva roky. Je sice pravda, že pravidla, která formuluje OECD, nejsou nikdy přímo právně závazná ani pro členské státy OECD, jedná se „pouze“ o doporučení, skutečnost je ale taková, že významným způsobem ovlivňují nakonec politiky nejen členských států OECD, ale i států nečlenských, a často se tak stávají určitou „best practice“ při stanovování právně závazných pravidel.

Takto zprostředkovaně se tak nakonec tato agenda dříve nebo později dostane na pořad dne i u nás, přestože Česká republika se k těmto programům dosud staví sice pozitivně, ale nepřilíživě aktivně. A přestože vlna těchto aktivit byla vyvolána mnohdy spornými daňovými konstrukcemi nadnárodních korporací, které nejsou v České republice nijak zásadně rozšířené, jakmile doporučení OECD uchopí

národní zákonodárce, ovlivní tak život prakticky všech. Jako daňoví poradci musíme na toto být připraveni, vědět proč a jak taková nová pravidla vznikají, abychom mohli našim klientům poskytnout kvalifikovanou a odpovědnou radu. Právě zde se pravděpodobně budou objevovat parametry morálky, záměru zákonodárce a ducha zákona, když se podíváme, že některé části akčního plánu OECD se zaměřují na oblasti jako vyhýbání se statutu stálé provozovny, zveřejňování agresivních daňových schémat, které poplatník použil, a zneužití nástrojů smluv o zamezení dvojího zdanění.

## 2 Výměna informací a spolupráce daňových správ

Ze současného vývoje je jasné, že je naprosto nezbytné, aby daňové správy reagovaly na skutečnost, že podnikání je velmi globalizované, a že pro podniky i jednotlivce je čím dál jednodušší se přesouvat prakticky kamkoli v reálně velmi krátkém čase. Jedno z opatření, které tak získává čím dál větší popularitu mezi daňovými správami a od kterého si slibují (pravděpodobně) větší efektivitu, je automatická výměna daňových informací. Tento silný „tah na branku“ zahájila daňová správa USA v roce 2010 schválením opatření pro získávání informací o majetku občanů USA za hranicemi, který je obecně známý jako FATCA. Nicméně zbytek světa tuto hozenou rukavici nenechal dlouho ležet, a nejsme podle mého názoru daleko od okamžiku, kdy se budou automaticky vyměňovat daňové informace mezi daňovými správami ve velkém, a vítězem bude ten, kdo se bude schopen v tom obrovském balíku zorientovat.

Co z tohoto trendu vyplývá pro nás a naše klienty? Pro mnohé klienty to bude znamenat, že budou nuceni dříve nebo později poskytovat správci daně elektronicky významně vyšší množství údajů o svých aktivitách, než jak je tomu v současnosti. Budou muset umět tyto údaje ve svých systémech vyhledat, setřídít a předat. Může se tak klidně stát, že z nás „daňářů“ se nakonec stanou do určité míry „dataři“...

Na druhou stranu bude nezbytné, abychom jako daňoví poradci měli velmi dobrou představu o tom, jaké údaje si daňové správy navzájem vyměňují, abychom byli schopni o tom relevantně naše klienty informovat. Klienti musejí být připraveni na to, že čím dál méně informací zůstane bez povšimnutí ze strany správce daně, že tím, co budou reportovat, ovlivňují své obchodní protistrany, a naopak, že to, co „nareportují“ jejich protistrany, může být předmětem zkoumání ze strany správce daně u nich.

Myslím, že tato role bude pro mnohé z nás zcela nová.

Na druhou stranu vidíme, že se nerozvíjí jen spolupráce mezi daňovými správami, ale i určitá kooperace mezi

daňovými správami a poplatníky. V Holandsku už několik let běží projekt tzv. horizontálního monitoringu (v novějších dokumentech můžete najít pod označením *cooperative compliance*, což lze volně převést jako „spolupráce při podání“, rozuměj spolupráce mezi správcem daně a daňovým subjektem), který probíhá tak, že daňový subjekt uzavře s daňovou správou smlouvu, na základě které předem projednává obsahy svých podání, své postupy a jejich daňové důsledky. Dochází tak do určité míry k dohodě o tom, jak má vypadat daňové přiznání, a správce je informován o všech podstatných aktivitách „klienta“. Pokud daňový subjekt nesouhlasí se závěry, které správce daně učiní, může se rozhodnout postupovat jinak (má právo „*agree to disagree*“), je pak ale jasné, že daná věc skončí sporem.

Daňový poradce je následně v takovém schématu určitým komunikačním prostředníkem mezi správcem daně a poplatníkem, a přestože pořád stojí na straně klienta, jeho role se do značné míry mění.

## 3 Klient a daňový poradce

Skutečnost, že se v důsledku výše uvedených aktivit změní i vztah mezi klientem a daňovým poradcem, je prakticky nepochybná. Už v současné době se daňoví poradci oprávněně ptají, co se stane za situace, kdy některé jejich rady byly léta akceptovány jako správné, a nyní se mohou jevit jako problematické (Nezneužívá se tímto postupem zákon?) a výhledově zcela nepřijatelné (protože to je přece nemorální...). Jednoznačná odpověď neexistuje, a nezbývá než doufat, že v rámci zachování alespoň určité právní jistoty budou daňové správy postupovat tak, že změnu svého přístupu k určitým postupům a jejich daňovým důsledkům budou rozumným způsobem publikovat a aplikovat pouze *pro futuro*, a nikoli *ex post*.

Bude taky nutné, aby daňový poradce naučil klienty, že cest je mnoho a rizika s nimi spojená jsou různá. Je to pak volba klienta, jakou míru rizika pro svou aktivitu zvolí, nikoli daňového poradce, a klient proto musí nést důsledky svých rozhodnutí. Nicméně daňový poradce bude muset umět klientovi všechny tyto cesty ukázat, včetně rizik s nimi spojených.

Z pohledu toho, co všechno by měl daňový poradce svému klientovi sdělit a jakou formou, je nepochybně velmi zajímavý soudní případ Mehjoo z Velké Británie<sup>1</sup>, kdy se klient domáhal náhrady škody, která mu vznikla v důsledku toho, že mu daňový poradce nesdělil jednu okolnost, která mu mohla ušetřit daň. V této fázi soudního sporu zatím klient uspěl. To pochopitelně v době, kdy se na přetřes v daních dostávají pojmy, jako je morálka, spravedlnost, zneužití práva, není pro daňové poradce povzbudivá zpráva. Je jasné, že na naši odbornost a posouzení situace ze všech možných hledisek bude kladena čím dál větší váha.

<sup>1</sup> HC, 5 June 2013, Mehjoo, [2013] EWHC 1500 (QB); případ je napaden odvoláním, nejedná se proto o konečný výsledek sporu.

V této souvislosti bude také zajímavé sledovat, jak k těmto otázkám přistoupí daňová správa. S variantou, že může dojít ke zneužití práva ze strany daňového subjektu, jsme se už zřejmě smířili, i když někteří určitě neradi. Může ale dojít ke zneužití práva rovněž ze strany správce daně? Domnívám se, že určitě ano. Se současnými trendy je pouze otázkou času, kdy aplikace daňových pravidel ve světle morálky a spravedlnosti bude ze strany daňové správy natolik extenzivní, že budou předloženy soudu k posouzení (snad úspěšnému...).

## 4 Závěrem

Se změnou společenského klimatu se mění i postavení daňového poradce, a je naší zodpovědností se na tuto skutečnost připravit. Je nutné sledovat aktuální vývoj daňových politik ve světě i v nám bližší Evropě tak, abychom mohli naše klienty dostatečně připravit na změněné

podmínky a uměli jim vysvětlit, jak mají své aktivity přizpůsobit, včetně toho, jaká existují rizika. Abychom uměli pomoci klientům se zorientovat, musíme se sami v těchto podmínkách umět najít.

Dobrou zprávou v této době jsou i drobné zmínky ohledně toho, jak by měl ten nový morální a spravedlivý svět daní vypadat, např. ty, které zazněly na konferenci Irského daňového institutu „Shaping Tax Policy – The Global Landscape“, kde se Pascal Saint-Amans, ředitel Centra pro daňovou politiku OECD, vyjádřil v tom smyslu, že ten „správný podíl“ („fair share“) daní, který mají poplatníci odvádět, musí být stanoven vládou (rozuměj zákonodárcem). Nemůže to tedy být jen nějaká chiméra vzniklá extenzivní interpretací daňových pravidel. Podobně tak otázky morálky a spravedlnosti by měly být do daňových pravidel promítnuty při jejich formulaci, nikoli až na základě extenzivního výkladu.

# Megabajty jsou vrženy

**MVDr. Milan Vodička**  
daňový poradce č. 1366  
vedoucí Sekce informačních technologií  
KDP ČR

*Motto: „Čím více se snažíme držet minulosti, tím směšnější a poničenější se náš život stává.“*

Dalajláma

Žijeme v období rychlých a hlubokých proměn světa kolem nás, které kromě jiného zásadním způsobem ovlivňují způsoby vzájemné komunikace, obohacují paletu využitelných zdrojů informací, mění každodenní parametry výkonu řady povolání i to, co se někdy nazývá profesní gramotností a co dnes zahrnuje bezpochyby také schopnost využívat informační technologie. Nicméně je třeba vidět nejen výhody, které s těmito procesy souvisejí, ale i odvrácenou stranu v podobě problémů a v neposlední řadě bezpečnostních rizik.



## 1 Digitální realita

**Jestliže se hovoří o tzv. digitalizaci profese, míní se tím nejen zavádění elektronických nástrojů pro komunikaci s okolím, ale kompletní cyklus počínaje tvorbou informací přes způsob a formy odesílání či přijímání až po ukládání a archivaci, stejně jako jejich následné zpřístupnění a poskytnutí uživatelům.**

Česká republika se přitom z hlediska využívání nových technologií řadí k nejvyspělejším zemím včetně oblastí veřejné správy a veřejného života vůbec. Byli jsme mezi premianty elektronického podepisování v době nabytí účinnosti zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu. Informační systém datových schránek (ISDS) pro bezpečné a ověřitelné doručování i podávání byl v okamžiku spuštění, tedy v roce 2009, novinkou, která se u našich

sousedů realitou teprve stává. Například na Slovensku jsou zaváděny elektronické (datové) schránky v těchto dnech na základě nového zákona o e-Governmentu č. 305/2013 Z. z. účinného od listopadu loňského roku.<sup>1</sup> V Německu začínají uvádět v život projekt De-Mail, který řeší elektronickou komunikaci s orgány veřejné moci na platformě zabezpečených emailů prostřednictvím služeb komerčních subjektů.<sup>2</sup>

Mezi lety 2005 až 2010 stoupla vybavenost domácností osobním počítačem dvojnásobně a připojení vysokorychlostním internetem dokonce desetinásobně.<sup>3</sup> Velice lichotivé 18. místo celosvětově patří České republice v průměrné rychlosti připojení (34,8 Mb/s), která dosahuje dvojnásobku světového průměru, přičemž za námi zaostává i většina zemí EU.<sup>4</sup>

Ale digitalizaci společnosti nelze omezovat pouze na technologické novinky nebo využívání prostředků elektronické komunikace. Zajímavé poznatky lze v tomto smyslu nalézt ve studiích sociologa Randalla Collinse (\*1941). Profesor Collins z *University of Pennsylvania* se kromě jiných aspektů zabýval také dopadem obměny média pro záznam a uchování informací, přičemž došel k závěru, že

tato obměna měla hlubší a citelnější dopady než většina násilných převratů či revolucí. Doprovodnými projevy jsou změny zvyků a rutinních postupů nebo etablování zcela nových oborů lidské činnosti.<sup>5</sup>

A tak nezbytnou součástí náhrady papírového nosiče informací nosiči digitálními jsou i zásadní proměny právního prostředí a legislativního rámce upravujícího styk mezi subjekty včetně orgánů veřejné správy. Stejně tak jsou kladeny nové nároky na představitele jednotlivých povolání. Ti často musí měnit své pracovní postupy, kontinuálně si doplňovat a rozšiřovat vzdělání a udržovat vysokou míru informovanosti o podmínkách výkonu své profese.

## 2 Digitální příležitosti

Když jsem nedávno připravoval pro e-Bulletin KDP ČR článek o elektronickém podepisování, mohl jsem konstatovat, že jsem pro oblast styku s orgány veřejné moci v podstatě neobjevil situaci, kdy by neexistoval elektronický ekvivalent vlastnoručního podpisu. Naopak, v závěru jsem definoval přibývajících případy, kdy jsou na stejnou úroveň použitelnosti postaveny uznávaný elektronický podpis a vlastnoruční podpis úředně ověřený.

**Tab. č. 1 Použití uznávaného elektronického podpisu<sup>6</sup>**

Právní předpis	Úkon / podání	Úprava	Poznámka
<b>Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád</b>	Zachování lhůty	§ 35 odst. 1 písm. c)	Nezbytný pro využití daňového portálu – EPO
	Nahlížení do daňové informační schránky	§ 69b odst. 3 písm. a)	
	Podání	§ 71 odst. 1 písm. a)	Bez e-podpisu nutno potvrdit ve lhůtě 5 dnů
	Prohlášení o majetku dlužníka v daň. exekuci	§ 180 odst. 2	Nahrazuje podpis úředně ověřený
<b>Zákon č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení</b>	Podání nebo jiný úkon	§ 123e odst. 1 písm. a)	
<b>Zákon č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění</b>	Podání nebo jiný úkon	§ 162 odst. 1 písm. a)	
<b>Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní</b>	Podání obsahující úkon v řízení	§ 37 odst. 2	Bez e-podpisu nutno potvrdit ve lhůtě 3 dnů
<b>Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád</b>	Podání	§ 37 odst. 4	Bez e-podpisu nutno potvrdit ve lhůtě 5 dnů
	Potvrzení převzetí písemnosti na el. adrese	§ 19 odst. 8	Týká se písemností do vlastních rukou
<b>Zákon č. 141/1961 Sb., trestní řád</b>	Podání	§ 59 odst. 1	

<sup>1</sup> Celý předpis je dostupný na: <http://www.zakonypreludi.sk/zz/2013-305>.

<sup>2</sup> Bundesgesetzblatt Jahrgang 2011 Teil I Nr. 19 ze dne 2. 5. 2011.

<sup>3</sup> Český statistický úřad. *Informační technologie v domácnostech a mezi jednotlivci*. [online]. [cit. 2014-02-19]. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/domacnosti\\_a\\_jednotlivci](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/domacnosti_a_jednotlivci).

<sup>4</sup> Akamai: Graphic News.; v ČR viz: Čeští „surfaři“ sviští. *Týden*, 2014, č. 6, s. 60.

<sup>5</sup> Collins, Randall. *The Sociological Eye*. [online]. [cit. 2014-02-19]. Dostupné z: <http://sociological-eye.blogspot.cz>.

<sup>6</sup> VODIČKA, Milan. Nahradí váš elektronický podpis zcela ten vlastnoruční? *E-Bulletin KDP ČR*. 2014, č. 3, s. 20–28.

Právní předpis	Úkon / podání	Úprava	Poznámka
<b>Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád</b>	Podání	§ 42 odst. 3	Bez e-podpisu nutno potvrdit ve lhůtě 3 dnů
	Potvrzení přijetí písemnosti	§ 47 odst. 2	Při doručování na elektronickou adresu
	Návrh žalobce na vydání el. platebního rozkazu	§ 174a odst. 1	Požadované peněžité plnění do 1 milionu Kč
<b>Zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob</b>	Návrh na zápis	§ 22 odst. 3	Nahrazuje podpis úředně ověřený
<b>Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon)</b>	Insolvenční návrh	§ 97 odst. 2	Nahrazuje podpis úředně ověřený
	Příhláška pohledávky	§ 176	ePodatelna Ministerstva spravedlnosti
<b>Vyhláška č. 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální vyhláška)</b>	Návrh na zápis práv	§ 65 odst. 1 písm. b)	Nahrazuje podpis úředně ověřený

Další možností, kterou mají v podstatě všechny subjekty k dispozici, je bezúplatné zřízení datové schránky. Ať již máme k systému datových schránek (ISDS) výhrady jakékoli, jedná se o zabezpečenou cestu komunikace s věrohodně dokumentovanými procesy podání, dodání i doručení. Technicky pak jde o solidně robustní systém, který poskytuje dostatečnou míru jistoty, že jeho prostřednictvím doručované datové zprávy dostihnou cílového adresáta.

Je tedy pouze na zvážení každého podávajícího, zda zvolí cestu elektronickou s uznávaným podpisem nebo bude plně využívat datovou schránku, či nikoli. Ovšem rozhodnutí na bázi dobrovolnosti jsou časově ohraničena a prostor pro možnosti volby se postupně zužuje. Trend digitalizace podání a povinně elektronické komunikace je zřejmý. Za zmínku tak stojí např. dvojnásobný nárůst počtu elektronicky podaných daňových tvrzení během roku 2012<sup>7</sup> nebo více jak 174 milionů datových zpráv odeslaných prostřednictvím datových schránek.<sup>8</sup>

S výše uvedeným souvisí i úpravy v legislativě, v níž přibývá ustanovení, která určují elektronickou cestu podání jako jedinou přípustnou možnost. Netýká se to zdaleka jen

oblasti daňové<sup>9</sup>, ale např. i organizace sociálního zabezpečení či zákona o nemocenském pojištění<sup>10</sup>, na druhou stranu to samé platí i pro otázky doručování ze strany orgánů veřejné moci<sup>11</sup> nebo poskytování informací povinnými subjekty<sup>12</sup>.

### 3 Digitální výzvy

Ještě nedávno bylo jen těžko představitelné vykonávat profesi čistě na digitální bázi bez nutnosti listinných dokumentů či hmatatelného materiálního archivu písemností. Dnes je to realita. Ovšem ne všechny související otázky mají připravené řešení nebo jednoznačně daný legislativní základ. Několik příkladů pro ilustraci.

Realitou se stává založení a vedení spisu nebo alespoň jeho části v elektronické podobě, legislativně jsou upravovány podmínky pro dálkové zpřístupnění digitálních dokumentů prostřednictvím portálu.<sup>13</sup> V praxi ale zatím procesy nahlížení do elektronického spisu zvládnuty rutinně nejsou, stejně jako poskytnutí kopie písemnosti v digitální podobě. Alespoň v daňovém řízení převažuje tendence chápat spis jako listinný, přestože není sporu o tom, že jeho součástí jsou i datové zprávy.<sup>14</sup> Značným

<sup>7</sup> Zpráva o činnosti daňové a celní správy za rok 2012. [online]. [cit. 2014-02-19]. Praha: Ministerstvo financí ČR, červenec 2013, s. 110. Dostupné z: [http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane\\_Vyhodnoceni\\_2012\\_Zprava-o-cinnosti-o-cinnosti-danove-a-celni-spravy-Ceske-republiky-za-rok-2012.pdf](http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2012_Zprava-o-cinnosti-o-cinnosti-danove-a-celni-spravy-Ceske-republiky-za-rok-2012.pdf).

<sup>8</sup> Informace České pošty – údaj k 20. 2. 2014. Dostupné z: <http://www.datoveschranky.info/cz/statistiky-id34635/.text.rtf>.

<sup>9</sup> Nejmarkantnější pak oblasti DPH – viz ustanovení § 92a odst. 5, § 101a odst. 1 a 2 nebo § 102 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

<sup>10</sup> Novelizace § 123e zákona č. 582/1991 Sb., resp. § 162 zákona č. 187/2006 Sb.

<sup>11</sup> Např. § 17 odst. 1 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech, nebo § 39 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

<sup>12</sup> § 4 odst. 5 zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím.

<sup>13</sup> § 18b a 18c zákona č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě.

<sup>14</sup> § 64 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

posunem by jistě byla možnost nahlížení do kompletního spisu „způsobem umožňujícím dálkový přístup“, samozřejmě za podmínky jednoznačné identifikace a autorizace přistupující osoby. Určitým předobrazem by mohla být služba portálu Finanční správy ČR – Daňová informační schránka, která je nově zřizována z moci úřední všem držitelům schránek datových.<sup>15</sup> A dalším přínosem by bezpochyby bylo, pokud by touto cestou bylo možné označit dokumenty, jejichž digitální kopii si přejí obdržet, nejlépe do své datové schránky.

Od novely ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, týkající se elektronických daňových dokladů a nároků na jejich atributy<sup>16</sup> probíhají debaty, jak novelizovaná ustanovení v praxi beze zbytku naplnit. Je naskenovaná listinná faktura odeslaná emailem elektronický daňový doklad? A jak ji archivovat? Jak postupovat v případě, že je dodavatel z jiného členského státu, nebudou problémy s uznáváním jím vystavených dokladů? Řešením by mohlo být definování jednotného evropského formátu elektronických dokladů, tzv. e-faktur. Tento proces se dnes nachází ve fázi tvorby návrhu (*draft recommendation*) s cílem zavést do roku 2016 plošně v rámci Evropské unie jednotnou e-fakturaci, zpočátku jako mandatorní podmínku veřejných zakázek. V České republice již probíhá v tomto smyslu úprava odpovídajícího standardu ISDOC verze 6 v rámci strategie Digitální Česko.<sup>17</sup>

Legislativně a judikatorně otevřenou je i po několika letech provozu oblast využití datových schránek, konkrétně akceptace podání bez jakéhokoli podpisu, úkony učiněné pověřenou osobou, zastupitelnost datových schránek téže fyzické osoby<sup>18</sup>, podmínky žádosti o určení neúčinnosti doručení a další. Na druhou stranu začíná ISDS plnit dobře svou úlohu při získávání údajů z elektronických rejstříků prostřednictvím Portálu veřejné správy v souladu s platnou legislativou.<sup>19</sup> Datové schránky, resp. přihlašovací údaje do nich, jsou navíc využívány jako metoda autentizace i v jiných systémech státní správy, např. Daňovým portálem nebo Portálem České správy sociálního zabezpečení.<sup>20</sup>

Samostatnou kapitolou je otázka zajištění bezpečné dlouhodobé archivace digitálních dokumentů tak, aby nenastaly problémy s jejich uznáváním nebo věrohodností v různých typech řízení. Patřím do skupiny těch skeptiků, kteří považují současné řešení ve formě jednoho „vsunutého“ paragrafu do zákona č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě, za nedostatečné.<sup>21</sup> Odpověď na otázky, jak ukládat písemnosti v elektronické podobě, je již několik let tématem také na celostátní úrovni při budování Národního digitálního archivu v rámci evropského projektu *Smart Administration*, které touto dobou vrcholí.<sup>22</sup>

## 4 Digitální rizika

Odvrácenou stranou mince jsou rizika a potíže, které přetknutý rozvoj technologií přináší, především pak v situaci, kdy je rychlost až unáhlenost spolu s absentující koncepcí přenesena i do stádia implementace systémů do praxe. To se přitom nemusí nutně projevat tak fatálními dopady, jako byl v České republice dnes již takřka legendární rejstřík vozidel nebo systém pro úřady práce a výplatu dávek.

Za jeden z hlavních problémů považuji roztržitost IT projektů a chybějící centrální management pro realizaci strategie eGovernment s jasnými pravomocemi a autoritou. Pozitivní efekty jsou pak pro uživatele-klienty rapidně sníženy a atomizace zavádění IT se negativně podílí také na vnímání přínosu informačních technologií jako takových i ochoty uživatelů je akceptovat. Důsledkem výše uvedeného je absence logických, ekonomických a architektonických vazeb mezi systémy a chybějící datová koordinace a unifikace.<sup>23</sup>

Jako dobrý příklad pro právě uvedené používám při přednáškách situaci, kdy podnikatel přijímá svého prvního zaměstnance a rozhodne se, že s tím spojené povinnosti zaměstnavatele vůči státní správě splní elektronickou cestou. Co jej čeká, je znázorněno v následujícím schématu:

<sup>15</sup> Novelizované znění § 69a odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

<sup>16</sup> § 34 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty.

<sup>17</sup> KUCHAR, Petr. *ICT Unie, prezentace pro mnohonárodní fórum pro e-fakturaci*. Brusel, 2013.

<sup>18</sup> Např. rozsudky NSS čj. 9 As 90/2010-58; čj. 7 Afs 5/2013-50; čj. 7 Afs 46/2010-51, dostupné z: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

<sup>19</sup> § 6f a § 9 zákona č. 365/2000 Sb., o informačních systémech veřejné správy.

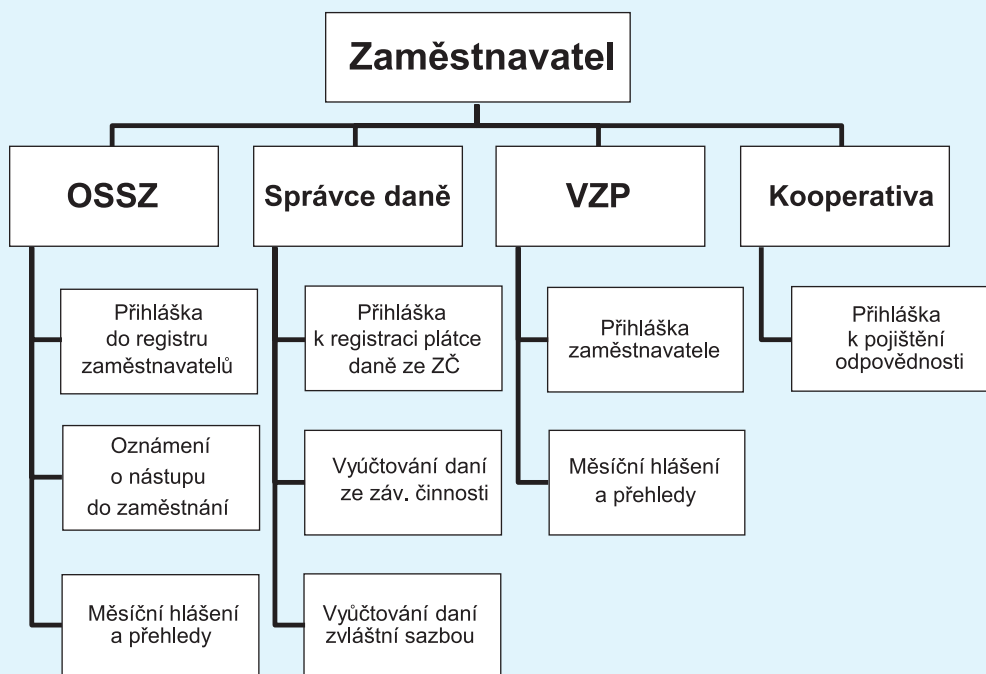
<sup>20</sup> Dostupný na <https://eportal.cssz.cz/>.

<sup>21</sup> § 69a zákona č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě.

<sup>22</sup> BERNAS, Jiří. Národní digitální archiv. *Knihovna*. [online]. 2009, roč. 20, č. 1, s. 22–29 [cit. 2014-02-20]. Dostupný z: <http://knihovna.nkp.cz/knihovna91/bernas.htm>. ISSN 1802-8772.

<sup>23</sup> Strategický rámec rozvoje veřejné správy eGovernmentu 2014+. Praha: Ministerstvo vnitra ČR. 2013, kap. 3.3.

Schéma č. 1 Splnění povinností zaměstnavatele při přijetí nového zaměstnance elektronickou cestou



Ke splnění podmínek výše uvedených povinností musí zaměstnavatel sledovat a ověřovat měnící se požadavky různých institucí zveřejňované na několika místech v nepravidelných intervalech, musí zjišťovat, jaké jsou přípustné formáty (XML, PDF ad.) a struktury podání i cesty (datová schránka, email, web portál), kterými mohou být odeslány. Vícenásobně přitom vůči orgánům veřejné moci uvádí stále tytéž údaje, z nichž řada je navíc obsažena v základních registrech nebo jiných státem zřízených a udržovaných evidencích či rejstřících.

Možná právě zde lze hledat důvody, proč ukazatelem míry digitalizace české populace, kde lze v posledních třech letech na základě výsledků publikovaných Eurostatem vysledovat pokles, je intenzita individuálního využívání internetu pro komunikaci se státní správou.<sup>24</sup>

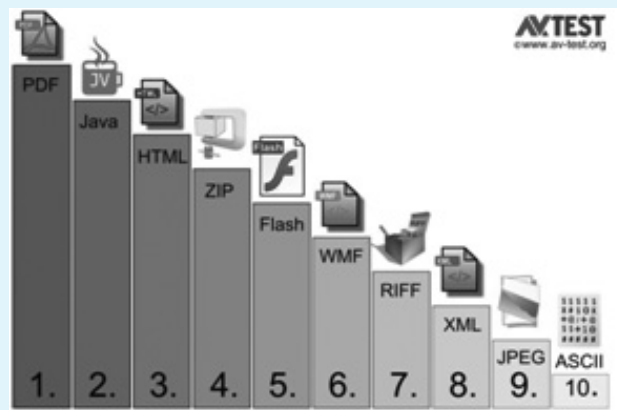
## 5 Digitální hrozby

Nedílnou komponentou světa informačních technologií jsou ovšem i hrozby v podobě tzv. malware, tedy škodlivých programů různého typu a stupně nebezpečnosti.

Jeich tvůrci a distributoři se přitom logicky zaměřují na nejrozšířenější a nejpoužívanější platformy. Proto nepřekvapí, že dle zprávy renomovaného německého nezávislého institutu AV-Test, představují Adobe Reader, Flash Player a Java dvě třetiny rizik pod systémem Microsoft Windows, díky kterým se do počítače dostává nežádoucí

obsah.<sup>25</sup> Infekce probíhá přitom často tak, že uživatel jen otevře „správně“ sestavený PDF dokument či vstoupí na speciálně připravenou webovou stránku.

Obrázek č. 1 Deset nejčastěji infikovaných typů souborů, převzato z [www.AV-Test.org](http://www.AV-Test.org)



Formát PDF vyvinutý společností Adobe přitom patří k nejčastěji používaným i ve světě českého eGovernmentu a jeho archivní varianta aspiruje na obecně podporovaný typ pro dlouhodobé ukládání. Java je jedním z nejrozšířenějších programovacích nástrojů na světě a u nás se vyskytuje např. v bankovních aplikacích typu internetbanking apod.

<sup>24</sup> Databáze Eurostatu, Tabulky dle témat- Informační technologie- Využití Internetu- domácnosti a jednotlivci (*Eurostat-Individuals using the Internet for interaction with public authorities*). [online]. [cit. 2014-02-19]. Dostupné z: <http://apl.czso.cz/pll/eutab/html.h>.

<sup>25</sup> Viz [www.AV-Test.org](http://www.AV-Test.org), celá zpráva z: <http://www.av-test.org/en/news/news-single-view/artikel/adobe-java-make-windows-insecure/>.

Zacílení hrozeb tedy míří směrem k široce užívaným platformám a nástrojům, kdy k infikování počítače není nutná nežádoucí aktivita uživatele. Nezbytnou součástí každodenních rutin proto musí být využívání dostupných prostředků typu antivirové ochrany, firewallu, zabezpečených protokolů komunikace (https), dostatečně bezpečných hesel, certifikátů atd. Je nutno si uvědomit, že naprosto stejné podmínky platí i pro mobilní zařízení v podobě inteligentních telefonů, tabletů, netbooků a dalších, u nichž je bezpečnost používání ještě stále podceňována. Nové hrozby přitom postihují tyto moderní hardwarové nástroje stále častěji.<sup>26</sup>

## 6 Digitální budoucnost

Dá se s vysokou mírou pravděpodobnosti předpokládat, že elektronizace veřejné správy, stejně jako digitalizace společnosti budou pokračovat i nadále a otázkou je pouze výše tempa, s jakou budou tyto procesy probíhat. Pro relevantní oblasti je podnětným čtením dokument připravený v loňském roce Ministerstvem vnitra pod názvem Strategický rámec rozvoje veřejné správy eGovernmentu 2014+<sup>27</sup>, který vychází z celoevropské Strategie Evropa 2020<sup>28</sup>, resp. z její kapitoly Digitální agenda pro Evropu.<sup>29</sup> Dokument shrnuje vize i plány do roku 2020 rozpracované do jednotlivých agend a realizačních programů, zabývá se technickými parametry i zdroji financování a řadou dalších aspektů.

Globalizace ekonomiky a s tím související správy věcí veřejných vedla k přípravě dokumentu zabývajícího se speciálně elektronickými doklady a podpisy především z hlediska jejich bezproblémového využití v přeshraničních transakcích v rámci Evropské unie. Dokument byl dopracován do podoby návrhu „Nařízení Evropského parlamentu a Rady o elektronické identifikaci a důvěryhodných službách pro elektronické transakce na vnitřním trhu“ pod číslem 2012/0146 (COD).<sup>30</sup> Principy zde uvedené naznačují směr, kterým by se evropské právo mělo ubírat. Velmi ilustrativní jsou např. články 32 a 34 (zvýraznění provedeno autorem):

### „Článek 32

#### **Právní účinek elektronických časových razítek**

1. Elektronickému časovému razítku **nesmí** být upírány právní účinky a nesmí být odmítáno jako **důkaz** v soudním řízení pouze z toho důvodu, že má elektronickou podobu.
2. U kvalifikovaného elektronického časového razítka platí právní domněnka **zaručení** časového okamžiku, který udává, a **integrity** dat, s nimiž je tento časový okamžik spojen.
3. Kvalifikované elektronické časové razítko je uznáváno a přijímáno ve **všech** členských státech.

### Článek 34

#### **Právní účinky a přijímání elektronických dokumentů**

1. Elektronický dokument se považuje za **rovnocenný** dokumentu v papírové podobě a je přípustný jako důkaz v soudním řízení, pokud jde o záruku jeho pravosti a integrity.
2. U dokumentu opatřeného kvalifikovaným elektronickým podpisem nebo kvalifikovanou elektronickou značkou osoby, která je oprávněna k vydání příslušného dokumentu, platí právní domněnka jeho **pravosti a integrity**, pokud dokument neobsahuje dynamické prvky, které mohou dokument automaticky změnit.“

## 7 Závěr

V roce 2004 jsem jako spoluautor učebnice pro účetnictví dopisoval kapitoly týkající se využívání informačních technologií a pokusil se nastínit výhled v této oblasti pro příštích třicet let.<sup>31</sup> Dnes podobnou chybu opakovat nebudu, a tedy nezakončím tento příspěvek odhadováním dalšího vývoje. Jedná se totiž o neskutečně dynamický svět, v němž není nouze o nečekané zvraty a náhlé proměny. Troufnu si ale tvrdit, že úspěšná digitalizace a elektronizace bude do budoucna nejen nezbytností pro řadu profesí (stejně jako efektivní výkon veřejné správy), ale míra jejího zvládnutí se stane komparativní výhodou, která bude segmentovat trh a určovat míru úspěšnosti stejně jako limitovat možnosti uplatnění.

<sup>26</sup> AV-Test: *Building a test environment for Android anti-malware tests*. [online]. Zář 2012 [cit. 2014-02-19]. Celá zpráva dostupná z: [http://www.av-test.org/fileadmin/pdf/publications/vb\\_2012\\_avtest\\_paper\\_building\\_a\\_test\\_environment\\_for\\_android\\_anti-malware\\_tests.pdf](http://www.av-test.org/fileadmin/pdf/publications/vb_2012_avtest_paper_building_a_test_environment_for_android_anti-malware_tests.pdf).

<sup>27</sup> Celý dokument dostupný na webových stránkách Egoncentra: *Strategický rámec rozvoje veřejné správy a eGovernmentu 2014+*. [online]. 2013 [cit. 2014-02-19]. Dostupné z: [http://www.egoncentrum.cz/index.php?option=com\\_content&view=article&id=681:egov2014&catid=54:strategicke-dokumenty&Itemid=121](http://www.egoncentrum.cz/index.php?option=com_content&view=article&id=681:egov2014&catid=54:strategicke-dokumenty&Itemid=121).

<sup>28</sup> *Strategie Evropa 2020 v kostce*. [online]. [cit. 2014-02-19]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/europe2020/europe-2020-in-a-nutshell/index\\_cs.htm](http://ec.europa.eu/europe2020/europe-2020-in-a-nutshell/index_cs.htm).

<sup>29</sup> Dostupné na <http://ec.europa.eu/digital-agenda/>.

<sup>30</sup> *Setting Europe's Digital Agenda*. [online]. [cit. 2014-02-19]. Dostupné z: <http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=CS&t=PDF&gc=true&sc=false&f=ST+10977+2012+INIT&r=http://register.consilium.europa.eu/pd/cs/12/st10/st10977.cs12.pdf>.

<sup>31</sup> *Účetnictví II*. Praha: Institut Svazu účetních a.s., 2004, s. 427–454. ISBN 80-86716-08-2.

# Výsledky 4. ročníku soutěže Era Daňář & daňová firma roku 2013

Komora daňových poradců ČR se stala partnerem soutěže Era Daňář & daňová firma roku 2013, která probíhala již čtvrtým rokem. Každoročně se zvyšuje počet hlasujících, za rok 2013 hlasoval trojnásobek osob než v roce 2012. Slavnostní vyhlášení výsledků proběhlo dne 24. 1. 2014 od 13:30 hod. v hotelu Best Western Premier Majestic Plaza v Praze za účasti významných osob státní správy i členů Prezidia KDP ČR.

Soutěž byla rozdělena do dvou samostatných částí (s hlasováním veřejnosti bez omezení a s hlasováním daňové veřejnosti). V jakých kategoriích se soutěžilo a kdo byli vítězové?

## 1 Kategorie s hlasováním veřejnosti bez omezení:

- Nejžádanější zaměstnavatel v daních – **TPA Horwath**
- Nejlepší lektor/lektorka v daních – **Ing. Iva Rindová (FÚ pro Královéhradecký kraj)**
- Daňový citron – **časté změny daňové legislativy**
- Nejvstřícnější územní pracoviště finančního úřadu (top 10 územních pracovišť, řazeno abecedně dle krajů).
  - **Finanční úřad pro Jihočeský kraj – územní pracoviště v Českých Budějovicích**
  - **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj – územní pracoviště v Blansku**
  - **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj – územní pracoviště v Tišnově**
  - **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj – územní pracoviště ve Vyškově**
  - **Finanční úřad pro Královéhradecký kraj – územní pracoviště ve Dvoře Králové nad Labem**
  - **Finanční úřad pro Královéhradecký kraj – územní pracoviště v Hradci Králové**
  - **Finanční úřad pro Plzeňský kraj – územní pracoviště v Plzni**
  - **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj – územní pracoviště v Hlučíně**
  - **Finanční úřad pro Ústecký kraj – územní pracoviště v Rumburku**
  - **Finanční úřad pro Kraj Vysočina – územní pracoviště ve Žďáru nad Sázavou**

## 2 Kategorie s hlasováním daňové veřejnosti:

- Daňová osobnost roku 2013 za:
  - státní daňovou sféru: **Ing. Jan Knížek (Generální finanční ředitelství)**
  - komerční daňovou sféru: **Ing. Bc. Jiří Nesrovnal (N-Consult)**
- Největší daňové hvězdy:
  - největší daňová hvězda v kategorii daně z přidané hodnoty  
vítěz: **Ing. Ondřej Fasora, Ph.D. (Specializovaný finanční úřad)**
  - největší daňová hvězda v kategorii daně z příjmů právnických osob  
vítěz: **Ing. Tomáš Urbášek (PwC)**
  - největší daňová hvězda v kategorii daně z příjmů fyzických osob  
vítěz: **Mgr. Ing. Petr Frisch (Pro FactumConsulting)**
  - největší daňová hvězda v kategorii mezinárodních daní  
vítěz: **Mgr. Magdaléna Vyškovská (Peterka & Partners)**
  - největší daňová hvězda v kategorii transfer pricingu  
vítěz: **Ing. David Borkovec (PwC)**
  - největší daňová hvězda v kategorii fúzí a akvizic  
vítěz: **Ing. Jana Skálová, Ph.D. (TPA Horwath)**
  - největší daňová hvězda v kategorii správy daní  
vítěz: **Ing. Miloslav Kopřiva (FÚ pro Pardubický kraj)**

- Největší daňové naděje (3 výherci, řazeno abecedně):
  - Ing. Michaela Jakubů (TaxVision)
  - Ing. Josef Medek (Specializovaný finanční úřad)
  - Ing. Jiří Žezulka (Generální finanční ředitelství)
  
- Daňová kancelář snů (top 11 jmen podle počtu obdržených hlasů v soutěži, řazeno abecedně):
  - JUDr. Karel Alexa (Specializovaný finanční úřad)
  - Ing. David Borkovec (PwC)
  - Ing. Ondřej Fasora, Ph.D. (Specializovaný finanční úřad)
  - Mgr. Ing. Petr Frisch (Pro FactumConsulting)
  - Ing. Tomáš Hunal (PwC)
  - Ing. Miloslav Kopřiva (FÚ pro Pardubický kraj)
  - Ing. Josef Medek (Specializovaný finanční úřad)
  - Ing. Ivana Pilařová
  - Mgr. Tomáš Rozehnal (Odvolací finanční ředitelství)
  - Ing. Tomáš Urbášek (PwC)
  - Ing. Jiří Žezulka (Generální finanční ředitelství)

Po slavnostním vyhlášení vítězů položil několik otázek generálnímu řediteli GFŘ Janu Knížkovi prezident Komory Martin Tuček. Fotografie z předávání ocenění najdete v rubrice „Ze života KDP ČR“.

## Rozhovor s Ing. Janem Knížkem, vítězem soutěže Era Daňář a daňová firma roku v kategorii daňová osobnost za státní sféru 2013

Ze dne 24. 1. 2014

Otázky kladl Ing. Martin Tuček, prezident KDP ČR

- Jsme na slavnostním předávání ocenění soutěže Daňář roku a mám tu čest mít u mikrofonu vítěze, který se stal Osobností roku, Jana Knížka, ředitele Generálního finančního ředitelství České republiky. První otázka: Získal jste v tomto roce ocenění Osobnost roku. Budete příští rok útočit na ocenění v kategorii Zaměstnavatel?

*Domnívám se, že už jsme na něj útočili letos, protože jsme se vlastně prvně objevili už jako organizace v soukolí daňových firem. A doufám, že... ano. Ale jestli to bude příští rok? Budme realisti, příští rok ještě nevyhrajeme, ale za dva roky je to naše.*

- Kvůli novému občanskému zákoníku jistě budeme ještě všichni muset absolvovat řadu odborných školení, což je pro nás, daňové poradce, poměrně velká dřina. Jak se daří zvyšovat odbornost ve státní správě?

*Pro nás je to taky velká dřina. Situace je v tom velmi, velmi podobná. Jenom pro představu veřejnosti jako takové, Finanční správa ČR má 15 000 zaměstnanců, v principu většina z nich se z logiky věci zaobírá daněmi a je potřeba je vzdělat přesně na rekodifikaci našeho nového práva. Takže problém s tím máme. Máme na to speciální programy, využíváme všech možností našich vzdělávacích kapacit a našich vzdělávacích zařízení, máme systém interních lektorů,*

vzdělávací programy, ale většinou ve vlastní režii. Problém to sice je, ale budeme to muset samozřejmě zvládnout. Neexistuje, že bychom to nezvládli. Určitou přípravu už máme z období před dvěma lety, kdy se zaváděl daňový řád, což byla v zásadě revoluce v daních. To se také podařilo zvládnout. Takže velmi, velmi podobným způsobem zvládneme rekonstrukci.

■ **Dnes žijeme v digitální ekonomice a Vaším velkým úkolem je určitě digitalizace státní správy. Jak pokračujete, jaké máte plány pro rok 2014?**

Myslím, že ty plány jsou jednoznačně dané legislativou, legislativním rámcem, takže teď v zásadě čekáme, co s českou finanční správou udělá elektronické podání daně z přidané hodnoty. Posílili jsme servery, jak jsme mohli. Blíží se inkriminované období, konec konců přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí je tady, a to bývá vždy velmi komplikované období pro naše servery. Ale nicméně máte pravdu, je to trend, je to budoucnost. Nemůžeme zůstat pozadu a musím říct, že v posledních dvou, třech letech Finanční správa investovala poměrně masově do nových komunikačních technologií. Doufám tedy, že se to ubírá správným směrem.

■ **Domnívám se, že daňoví poradci i správci daně mají společné to, že jsou velkými odborníky, musí se toho hodně naučit. Jsou experty na daně. To, co nás ale rozděluje, je to, na které straně stojíme. Daňoví poradci stojí na straně svých klientů, správci daní stojí samozřejmě na straně státu a starají se o správný výběr daní. A právě soutěž jako je Era Daňář a daňová firma roku, je skvělou příležitostí pro vzájemné setkání beze zbraní. Jsme rádi, že alespoň jednou za rok se můžeme setkat při takovéto slavnostní příležitosti, kdy oceníme právě ty, kteří něco v daních dokázali a umí. Děkuji a dovoluji mi ještě jednu osobní otázku. Myslím si, že pro to, aby člověk dělal svoji práci dobře, je velmi důležité, aby ho bavila. Baví Tě to?**

Ne. (smích)

■ **Jako malý kluk jsem měl vláčky. Když jsem potom šel na střední školu, říkal jsem si: „Až budu jednou velký a budu mít vyděláno, koupím si železnici.“ Ale nyní jsem pochopil, že jsem na opačné straně, protože kdybych chtěl mít pořádnou železnici a užít si to, tak jsem spíš měl být ředitelem Generálního finančního ředitelství. Protože ten má k dispozici vlastně celou železnici, co říkáš?**

A spoustu vláčků (smích). Tím „Ne“ jsem chtěl říci, že je to práce. Člověk ji dělá, a kdyby tam chodil vysloveně s nechutí, tak by to asi dělat neměl. Takže samozřejmě i jisté zalíbení v tom mám. Teď nevím, jestli to hraničí až se sadomasochismem, třeba mám rád Tvé poplatníky.

Přeji hodně vláčků, a aby Ti neodjížděly z republiky.

**Děkuji a nápodobně.**

**Tištěný čtvrtletník**

**KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY**

Sídlo: Kozí 4, 602 00 Brno

Poštovní adresa: P. O. Box 121, 657 21 Brno

tel.: +420 542 422 311, fax: +420 542 210 306

e-mail: [kdp@kdpcr.cz](mailto:kdp@kdpcr.cz), [www.kdpcr.org](http://www.kdpcr.org), [www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz)

IČ: 44995059

**Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:**

Ing. Miroslav Mrázek, JUDr. Petra Nováková, Ph.D., Ing. Lucie Rytířová,

Ing. Jana Skálová, Ph.D., JUDr. PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M.,

Ing. Jana Tepperová, Ph.D.

Články obsahují názory autorů, které se nemusí shodovat se stanovisky KDP ČR.

Datum předání do tisku: 12. března 2014

ISSN 1211-9946

**Nakladatelsky a redakčně zajišťuje:**



**Wolters Kluwer**

Wolters Kluwer a. s.

U Nákladového nádraží 6

130 00 Praha 3

tel.: +420 246 040 444

[www.wolterskluwer.cz](http://www.wolterskluwer.cz)

redakce: Andrea Doušová