



bulletin

3 / 2015

předmluva

Ing. Jana Skálová, Ph.D. _____ 2

Rozhovor s doc. Ing. Ladislavem Mejzlíkem, Ph.D. _____ 3

účetnictví

Novela zákona o účetnictví a vyhlášky pro podnikatele účtující v podvojném účetnictví

Ing. Alice Šrámková _____ 8

Oceňování zásob vlastní výroby pro účetní období od 1. 1. 2016

Ing. Zdeněk Urban _____ 14

Vlastní kapitál z pohledu obchodních korporací

Bc. Lenka Dvořáková _____ 17

Vztah mezi účetnictvím a daní z příjmů: styčné body, limity a omezení

Ing. Jiří Pelák, Ph.D. _____ 23

Dokumentace k převodním cenám očima účetnictví

Ing. Ivo Žilka _____ 35

právo

Vlastnictví více podílů a druhy podílů ve společnosti s ručením omezeným

prof. JUDr. Jan Dědič, JUDr. Jan Lasák, LL.M. _____ 40

Profesní odpovědnost daňově poradenských společností

Ing. Jan Molín, Ph.D. _____ 47

profese daňového poradce

Daňový poradce (asi) v ohrožení

Ing. Petra Pospíšilová _____ 55

Předmluva



Milí čtenáři!

redakční rada zhruba před rokem přijala myšlenku, že jedno z čísel roku 2015 bude věnováno účetnictví z důvodu očekávaných převratných novinek. Jako ostatně všechny zákony i novela účetních předpisů bude opět schválena na poslední chvíli, přesto doufáme, že Vám přinášíme potřebný přehled tak, abyste byli připraveni.

Začneme rozhovorem s Ladislavem Mejzlíkem, děkanem Fakulty financí a účetnictví z Vysoké školy ekonomické v Praze. Dozvíte se nejen, kam kráčí vývoj účetnictví u nás i ve světě, ale i to, jak mohou vyrůst nové účetní osobnosti, či jak využít možnosti nabízené VŠE pro rozvoj profesního života daňového poradce.

Novinky v účetnictví pro rok 2016 nám přiblíží Alice Šrámková, která jako členka pracovní skupiny, jejímž úkolem bylo konzultovat s odborem účetnictví jednotlivé změny jak v zákonu, tak ve vyhláškách, přináší informace skutečně z první ruky. Její článek vysvětluje, které změny byly vyvolány směrnici a které přinesli členové pracovní skupiny.

K novelizaci účetních předpisů se ještě jednou vrací Zdeněk Urban, a to k tématu oceňování zásob vlastní výroby. Zde se očekává opravdová revoluce, kdy řada nejen výrobních společností oceňuje zásoby vlastní výroby na minimální možné úrovni a účetní předpisy od příštího roku zavádí nejen přísnější pravidla, ale zejména povinnost zahrnovat i nepřímé náklady.

Další článek, v němž se účetnictví prolíná se zákonem o obchodních korporacích a zákonem o daních z příjmů, je od Lenky Dvořákové o vyplácení vlastního kapitálu. Vracíme se tak k oblíbenému tématu, opět jsme o krok dál v poznání o zálohách na podíly na zisku, výplatě ostatních kapitálových fondů či rezervního fondu.

Jiří Pelák z Vysoké školy ekonomické se ve svém článku zamýšlí nad vztahem účetnictví a daní z příjmů. K tomuto článku je potřeba sednout dostatečně odpočatí a v dobré náladě. Článek je věnován neradostné situaci v Čechách, kdy účetní terminologie je v mnoha případech ve vyhlášce

místo v zákoně, nikdo pořádně nevíme, co je příjem pro daňové účely a výnos pro účetnictví, a že aktuální princip je věc velmi složitá, leč nejvíce vyhovující pro hodnocení ekonomické výkonnosti. Někteří z vás možná dospějí k názoru, že jim to nevadí a žijí s tím od roku 1993, jiní mohou najít inspiraci, srovnat si své názory či budou moci přispět v budoucnu k nápravě.

Převodním cenám a dokumentaci se věnuje Ivo Žilka. Pod sugestivním podnadpisem *Co chce finanční úřad a jak to získat* rozebírá možnosti, jak naplnit dokumentaci k převodním cenám informacemi, které poplatník shromažďuje v účetnictví a používá i k jiným účelům.

Na závěr přinášíme „právní“ okénko. Pokud plánujete změny ve své společnosti s ručením omezeným či její založení, můžete využít možnosti vtělit do svého podílu speciální práva. Jaká? Dozvíte se v článku od Jana Dědiče a Jana Lasáka. Trestní odpovědnosti právnických osob se pak věnuje Jan Molín.

Závěrem bych vám všem chtěla popřát úspěšný start do podzimního pracovního tempa, chuť a sílu vstřebávat novinky, které na nás zákonodárce nachystal (nachystá) a těším se na viděnou na valné hromadě Komory daňových poradců v Praze. Abychom nezapomněli, valná hromada bude volební. Již teď se můžete seznámit s některými kandidáty do Prezidia, s jejich názory a podněty pro zlepšení pozice daňového poradce.

Jménem Prezidia i jménem svým bych vás všechny ráda na valnou hromadu pozvala. Nelitujte jednoho dne věnovaného ve prospěch naší profese a přijďte 6. listopadu do Top Hotelu Praha na tuto naši výroční událost. Máte tak ve svých rukách možnost, jak ovlivnit další směřování naší Komory a profese.

Přeji vám příjemné čtení a dobrou volbu na valné hromadě.

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

Rozhovor s doc. Ing. Ladislavem Mejzlíkem, Ph.D.

děkanem Fakulty financí a účetnictví
Vysoké školy ekonomické v Praze

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

doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D. absolvoval v roce 1984 VŠE v Praze, kde pracoval na katedře finančního účetnictví a auditingu nejprve jako odborný asistent, zástupce vedoucího katedry a v letech 2006–2014 jako vedoucí katedry. V roce 2014 byl zvolen děkanem Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Od roku 1993 je auditorem a v letech 2010–2014 byl dvakrát zvolen prvním viceprezidentem Komory auditorů ČR. Od roku 2004 zastupuje Fakultu financí a účetnictví VŠE v Praze v Národní účetní radě a v letech 2004–2010 zastupoval ČR v European Accounting Association. Specializuje se na oblast využití informačních a komunikačních technologií v účetnictví a auditingu a na regulaci a harmonizaci účetnictví v mezinárodním měřítku.

■ **Různí lidé se dívají na účetnictví různými pohledy a mají rozdílné představy o jeho účelu a způsobu fungování, a proto bych se Vás na začátek našeho rozhovoru chtěl jako akademika působícího v oblasti účetnictví a auditu zeptat na Váš pohled na smysl a účel účetnictví. Jaká je ta Vaše definice účetnictví?**

Myslím, že řada lidí (zejména těch, kteří vidí účetnictví zvenčí) mají zcela mylný dojem, že účetnictví je exaktní disciplína podobná přírodním vědám, nejspíše matematice, když se v něm také počítá a že se musí účetnictví vést, protože je to nařízeno. Navíc jsou přesvědčeni o tom, že v něm bylo vše podstatné již vymyšleno a je to přesně stanoveno právními předpisy, a proto to stačí vynásobit, sečíst a je to hotovo. S despektem se dívají na to, že to může vyjít různým účetním různě, nebo že se to minulý rok počítalo jinak (určitě znáte na toto téma řadu zábavných vtipů). Celý svůj profesní život se snažím vysvětlovat, že účetnictví je informační model ekonomické reality, který jsme si vytvořili ve svých hlavách a je formován našimi znalostmi, účelem, prostředky a také sociálně ekonomickým, právním, daňovým a politickým zadáním, které se všechny koncentrují do koncepčního rámce daného účetního systému. Pokud se něco v takovém koncepčním



rámci změny, pak se také změni jeho realizace v konkrétním účetnictví konkrétní firmy. Navíc koncepční rámec je nutno v konkrétní situaci konkrétní firmy interpretovat, a to je věc individuální prováděná různými osobami, takže to může vést k různým výsledkům, které všechny mohou být správné, přestože se liší. Dva účetní nemají stejný názor na to, jak vysokou vytvořit opravnou položku k pohledávkám po splatnosti nebo rezervu na probíhající soudní spor. Abych to ale odlehčil, ani dva technici nezměří stejnou trubku stejně, a to ani stejným metrem, takže za skutečnou délku se pak prohlásí průměr uskutečněných měření.

Abych Vám tedy zřetelně odpověděl na Vaši otázku: účetnictví je myšlenkový model ekonomické reality účetních jednotek, jehož úkolem je poskytovat informace pro ekonomická rozhodování externích uživatelů účetních závěrek. Takto byl i vytvořen, aby naplnil informační potřeby benátských kupců v 15. století. Účetnictví nevzniklo za účelem výběru daní ani jako prostředek právní regulace. Mělo věrně a poctivě informovat vlastníky o tom, zda podnik ekonomicky prosperuje. Od této doby (po 500 letech vývoje společnosti) se role účetnictví z této ryze soukromé povahy rozšířila a posunula do polohy veřejnoprávní a účetnictví se stalo zdrojem informací pro výběr daní, pro obchodní právo a různé jiné regulační systémy. Pro některé je tento posun tak velký, že už na původní roli účetnictví úplně zapomněli.

■ **Z toho, co říkáte, je zřejmé, že účetnictví je starý „vynález“ a jeho základní principy jsou neměnné po staletí i přes onen posun ve vnímání role účetnictví. Co hýbe dnes účetnictvím ve světě, jak se mění ten „myšlenkový koncept“, který jste zmínil dejme tomu za posledních padesát let? Quo vadis účetnictví?**

Účetnictví se měnilo tak, jak rostly účetní jednotky a jak se komplikovala a globalizovala ekonomika. Jiný význam, rozsah a dosah má účetnictví benátského kupce v 15. století, podstatně větší význam a rozsah má účetnictví manu-faktur a prvních továren po průmyslové revoluci na přelomu 18. a 19. století a jiný například Baťovy závody, které zaměstnávaly v roce 1935 celkem 67 tis. zaměstnanců a z toho 25 tis. v zahraničí. Zásadním hybatelem změn

v účetnictví za posledních 30 let, které stále pokračují, je rozvoj globálních kapitálových trhů. Tomáš Baťa potřeboval účetnictví zejména pro svoji vlastní potřebu a pro řízení své firmy, dnešní globální korporace však předkládají účetní závěrky investorům, bankám, ratingovým agenturám apod. Od údajů v těchto závěrkách se odvíjí výplaty dividend a cena akcií těchto společností na burze, což ovlivňuje například hodnotu úspor a důchodů, které máme v investičních a penzijních fondech. Konsolidované závěrky takových společností musí být srozumitelné a srovnatelné (tzn. sestavené podle stejných pravidel) globálně, a to byl důvod vzniku mezinárodních účetních standardů (IFRS). Tvorba a implementace IFRS zahájily novou etapu rozvoje účetnictví a přinesly nové koncepty vynucené globální harmonizací účetnictví. Účetnictví je stále více mezinárodní a národní účetnictví je stále více vytěšňováno do sféry malých a středních firem jako evidence pro daňové účely, případně obchodní právo. Pro další diskuzi proto budeme muset rozlišovat, jestli se bavíme o IFRS, které používá pro sestavení své konsolidované závěrky třeba koncern Volkswagen a předkládá je na burzy v několika zemích, nebo o české účetní závěrce firmy XY, s. r. o., která ji dává jen na finanční úřad, a doufejme, že i do Sbírky listin obchodního rejstříku. V této objektivní situaci je pak důležité, jak subjektivně jednotlivé země upraví vztah těchto dvou systémů: národního a mezinárodního účetnictví, a kde mezi nimi nastaví hranici, protože rozdíly mezi těmito systémy mohou být zcela zásadní. Rozsah a důsledky těchto rozdílů zažilo více než 6700 evropských veřejně obchodovaných akciových společností (včetně těch českých), které v důsledku nařízení Evropské komise přešly ze svých národních účetnictví k 31. 12. 2004 na mezinárodní účetní standardy od 1. 1. 2005. Vzpomínám si, že například u Severočeských dolů, a. s., činil tento rozdíl v hospodářském výsledku téměř dvě miliardy korun.

Kromě globalizace, kterou jsem zmínil, hýbou účetnictvím zejména koncepční úvahy o tom, jak oceňovat jednotlivé složky aktiv a pasiv, které v účetnictví vykazujeme. Velmi zjednodušeně bych tento problém shrnul do jediné otázky: čím je daná hodnota položek, které máme v účetnictví? Když si koupíte nový firemní mobil, tak má být v účetnictví jeho hodnota daná tím, co jsme za něj zaplatili (a je to na fakturu), nebo tím, co bychom za něj dostali, kdybychom ho prodali (což nemáme nikde napsáno a budeme to muset pouze odhadnout). Pokud jste pro první řešení, preferujete ocenění v historických cenách, které jsou sice průkazné, ale nemusí odpovídat realitě a vypovídají spíše o tom, co bylo. Druhé řešení vede k použití reálných (tržních cen), které se více blíží skutečně dosažitelné aktuální hodnotě a podávají informaci spíše o tom, co je nebo možná bude. I z tohoto zjednodušení je zřejmé, že oba přístupy mají své výhody i nevýhody a ve své podstatě jsou antagonistické, přičemž nelze jednoznačně říci, že jedna je správná a druhá špatná. Abychom si správně vybrali, musíme se rozhodnout, co od účetnictví chceme, jaké je jeho koncepční zadání, cíl.

Ostatní problémy, které účetnictví řeší, považuji již za technické otázky, které v průběhu času přichází a odchází a nechci se s nimi v tomto rozhovoru zdržovat.

■ **Zmínil jste se o důležitosti vzniku a dopadech zavedení IFRS, než se přesuneme k problémům českého účetnictví, tak by mne zajímalo, jaká je aktuální situace právě v tvorbě a implementaci IFRS ve světě?**

Celkově není situace kolem IFRS, podle mého názoru, vůbec jednoduchá. IFRS byly vytvořeny a jsou dále rozvíjeny nezávislou neziskovou profesní organizací, která nemá žádné formální pravomoci k vynucení pravidel a podoby celosvětové harmonizace účetnictví. Výsledkem je to, že IASB se snaží o vytvoření uceleného globálního systému účetních standardů, ale způsob jejich zavedení v jednotlivých zemích je stále v pravomoci národních vlád, resp. Evropské unie apod. Jednotlivé státy již pochopily, že implementace IFRS je nezbytná, protože by je to jinak ekonomicky izolovalo, ale snaží si v procesu implementace IFRS do národní legislativy zachovat alespoň nějakou autonomii, což vede k nekonzistenci těchto procesů v mezinárodním měřítku. Pak se dějí takové věci, že indický parlament odhlasuje zavedení „Indických mezinárodních účetních standardů“, které jsou tak trochu mezinárodní a tak trochu také indické. Když to udělá takto každá země, tak se budeme tvářit, že máme všichni IFRS, ale účetní závěrky nebudou globálně srovnatelné. Různých výjimek a úprav v IFRS se dožaduje i Evropská komise, což se projevuje dlouhou časovou prodlevou mezi schválením jednotlivých standardů v IASB a v EU (viz například IFRS 9).

Obsahově jsou aktuálně největšími projekty nový standard upravující výnosy (který byl schválen v loňském květnu a bude účinný od 1. 1. 2017) a nový standard pro leasingy (jehož vydání je plánováno IASB zhruba do půl roku). V obou případech se jedná o společné projekty IASB a FASB, což je důkazem pokračující konvergence IFRS a US GAAP. Setrvalým evergreenem jsou standardy upravující vykazování a zejména oceňování finančních nástrojů a v závěsu jsou pak další dílčí oblasti účetnictví jako například vykazování pojistných smluv apod.

Velké téma nejen při národní implementaci IFRS je vztah účetnictví, které je mezinárodní, a korporátních daní, které jsou stále ještě národní. Vlády se často a oprávněně obávají, že pravidla stanovená IFRS mimo jejich pravomoc mohou ovlivňovat národní základy daně firem, a tím jejich státní rozpočty, které v jejich kompetenci jsou. Konec konců vztah účetnictví a daní není horkým tématem jen v mezinárodním prostředí, ale i v národním rozměru, což si myslím, že detailně popisuje kolega Jiří Pelák v samostatném článku v tomto čísle Bulletinu. V této situaci osobně pozorně sleduji ožívání a další práce na evropském projektu přípravy směrnice EU o konsolidovaném základu

daně (CCCTB), který se zatím zabývá spíše technickými otázkami, jak základ daně vypočítat, konsolidovat a zejména pak rozpočítat výslednou daň mezi jednotlivé členské státy EU. Já se těším spíše na okamžik, až se bude řešit, z jakého účetnictví budou jednotlivé dílčí základy daně vycházet ještě před jejich konsolidací. Velmi se obávám, aby se boj o to, jak velký díl z koláče konsolidované daně má připadnout na daný členský stát, nepřesunul do národního účetnictví, a jsem přesvědčen, že ruku v ruce s případným zavedením CCCTB bude muset jít i zavedení IFRS pro společnosti, které budou konsolidovány základ daně využívat.

■ **Pojďme přejít od globálních problémů účetnictví k nám domů. Jaké vidíte Vy osobně hlavní nedostatky českého účetnictví a co by se s nimi podle Vás mělo a dalo dělat?**

Myslím, že problém není v konkrétní právní úpravě účetnictví, protože ta je odrazem úrovně poznání, představ a potřeb odborníků, kteří se v oblasti účetnictví, daní, auditu apod. pohybují a legislativní proces v konečném důsledku přímo nebo nepřímo dlouhodobě ovlivňují. Na naší fakultě proběhl začátkem června letošního roku workshop pořádaný Komorou auditorů ČR a Institutem certifikovaných účetních Anglie a Walesu (ICAEW). V průběhu široké a intenzivní diskuse o aktuálních problémech profese účetních a auditorů, regulace výkonu jejich činnosti jsme skončili jasným poznáním, že je obtížné požadovat vysokou kvalitu činnosti auditora při ověřování účetních závěrek, pokud auditor preferuje formální přístup a nerozumí po obsahové stránce konceptům účetnictví. Často se pak audit soustřeďuje pouze na to, jestli je účetní závěrka ve správné tabulce a správně podepsána, ale ne na to, jestli jsou vykázána čísla pravdivá. Formalismus v účetnictví vede například k tomu, že se zaměřuje skutečnost a účetnictví, a tedy příčina a následek. Účetnictví musí být důsledkem skutečnosti, a ne naopak. Závěrem diskuse tedy bylo, že klíčem ke kvalitě auditu a účetnictví je vzdělávání a praxe odborníků, kteří tuto profesi vykonávají, tvoří její regulaci a následně dohlíží na její dodržování. Zmíněný formalismus přechází u nás stále v podvědomí značné části účetních a vede k tomu, že se nerespektuje důležitá účetní zásada přednosti obsahu před formou, kterou jasně preferují například IFRS. Auto pořízené na finanční leasing má být podle této zásady v účetnictví toho, kdo s ním jezdí, udržuje jej a má od něj klíče, a nese tak ekonomická rizika i užítky spojené s jeho užíváním a ne toho, kdo je formálně právně jeho vlastníkem, a auto nikdy ani neviděl.

Máme málo teoreticky vzdělaných účetních osobností s dostatečnou praxí a vlivem na regulaci účetnictví. Účetnictví se někdy v dobrém, ale mylném úmyslu, nebo zcela pragmaticky (často pod tlakem daní) znásilňuje. Správné řešení konkrétních problémů se hledá v právních předpisech a ne v realitě. Účetní a auditorská profese je i po

25 letech po revoluci slabá ve srovnání například s Velkou Británií nebo Německem a stále se teprve formuje a rozvíjí. Na druhou stranu, aby to nevypadalo, že jsem pesimista a jen naříkám, v měřítku zemí východní Evropy jsme na tom výborně, čeští účetní jsou flexibilní a díky intenzivnímu vlivu zahraničních společností roste zkušenost a mezinárodní rozhled účetních, kteří pracují v těchto firmách a ve velkých auditorských a poradenských společnostech. Pro mě osobně je čistou radostí to, že se mohu podílet na spolupráci členských organizací sdružených v Národní účetní radě a s potěšením pozoruji, jaký kus práce se na její půdě vykonal pro zkvalitnění účetnictví, a to bez jakýchkoliv formálních pravomocí a jakékoliv finanční podpory zvenčí. V posledním roce se k tomu přidala i velmi dobrá spolupráce s odborem účetnictví Ministerstva financí, o kterou se nepochybně osobně zasloužila paní náměstkyně Simona Hornochová a která se konkrétně projevila při práci na implementaci evropské účetní směrnice do zákona o účetnictví a navazujících vyhlášek.

■ **Vaší zmínkou o spolupráci s Národní účetní radou a s Ministerstvem financí jste mě přivedl k aktuální novele zákona o účetnictví. Víím, že jste se na její tvorbě osobně podílel jako zástupce Fakulty financí a účetnictví (jak zmiňuje i důvodová zpráva k novele zákona). Jak jste s novelou celkově spokojen?**

Novela byla primárně vyvolána a zaměřena na implementaci nové evropské účetní směrnice o individuálních a konsolidovaných účetních závěrkách do českého práva. Byl jsem však velmi rád, že Ministerstvo financí se neomezilo jen na úpravy nezbytné k transpozici směrnice, ale že se při této příležitosti udělala i řada dalších věcí, přičemž některé považuji za zásadní. Na druhou stranu se řada věcí v průběhu práce na novele diskutovala a přesto, že na jejich řešení panovala shoda, tak se neprovedly s odůvodněním, že se uskuteční až příště, nejlépe ve zcela novém zákoně, který již bude koncepční, bude obsahovat definice pojmů apod. Opět nechci být pesimista, ale obávám se, že příprava nového zákona je v nedohlednu a je politicky mimo ohnisko zájmů. Navíc, i kdyby k jeho přípravě došlo, tak se obávám vlastního procesu tvorby v situaci, kdy panuje nevyjasněnost cílů a koncepce účetnictví, omezená kapacita lidí schopných takové práce a nehomogenita zájmů různých skupin na konkrétní podobě takového zákona.

Bez ohledu na tento povzdech musím zmínit a vyzdvihnout konstruktivního ducha a efektivnost spolupráce Ministerstva financí s kolektivem odborníků, které ke spolupráci přizvalo a také celkovou odbornou úroveň této spolupráce ze strany všech zúčastněných. Co se týče konkrétních změn provedených v zákonu o účetnictví a navazujících vyhláškách, bych odkázal na články kolegů Zdeňka Urbana a Alice Šrámkové v tomto čísle Bulletinu, kteří se práce na novele také osobně účastnili.

■ **Souhlasím, že je novela podrobně rozebíraná ve zmíněných článcích v tomto čísle Bulletinu, přesto by mě zajímalo, co Vy osobně považujete v novele za nejdůležitější.**

Máte pravdu, že novela obsahuje podle mého odhadu tak dvanáct nebo třináct částí, které byly upraveny, ale které svým významem nejsou na stejné úrovni.

Za velmi důležité považuji zavedení jemnější kategorizace účetních jednotek podle jejich velikosti na velké, střední, malé a mikropodniky. Přestože by to mohlo vypadat na první pohled příliš komplikované, umožňuje to větší diferenciaci povinností uložených jednotlivým kategoriím účetních jednotek tak, aby všechny nemusely dělat všechno a všechno to pak také zveřejnit v plném rozsahu. Díky tomuto jemnějšímu členění se podařilo dohodnout, že účetní závěrky velkých a středních firem budou konečně úplné a budou obsahovat nejen rozvahu a výsledovku, ale také výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách ve vlastním kapitálu, a to v plném rozsahu. Výkaz o peněžních tocích (bez ohledu na to, jestli se někomu jeho sestavování líbí nebo ne) obsahuje zásadní informace umožňující například konfrontovat výsledek hospodaření vykázaný ve výsledovce se způsobem a schopností účetní jednotky zajistit pro svou činnost hotovost, zobrazenými výkazem o peněžních tocích, a komplexněji tak posoudit finanční situaci účetní jednotky. Obdobně výkaz o změnách ve vlastním kapitálu zobrazuje změny, které proběhly za období v jednotlivých položkách vlastního kapitálu a které by nebyly vidět, kdyby byly zobrazeny pouze počáteční a konečný stav těchto položek, jak je tomu v rozvaze. Jen tak je účetní závěrka úplná a auditori mohou s klidným svědomím potvrdit, že věrně a poctivě zobrazuje skutečnost. Malé a mikropodniky, které nejsou auditované, mohou naopak využít úlevy, které jim umožní například vůbec nezveřejňovat výsledovku apod.

Druhou oblastí změn, kterou považuji za zásadní, jsou úpravy struktury rozvahy a výsledovky, kterých je více, ale vyzdvihnul bych jen jednu přelomovou. 25 let po revoluci přestanou být neprodané výrobky na skladě považovány za výnos a v nákladech a výnosech účetní jednotky budou pouze náklady a výnosy na tu produkci, která byla prodána a ne pouze vyrobená na sklad. Tato změna zároveň způsobí, že změna stavu zásob vlastní výroby a aktivity přestanou být součástí obrátu, který tím byl dosud zkreslován.

■ **Když jste zmínil záměr připravit zcela nový koncepčně kvalitnější zákon o účetnictví, tak mě také napadá řada komplikací, které by to provázelo. Jak by se tedy mělo podle Vás dále postupovat při zkvalitnění účetních předpisů u nás?**

Možná, že by bylo dobré do tohoto čísla Bulletinu dodat v souvislosti s provedenou novelou zákona o účetnictví

ještě jeden článek, který bychom s kolegy připravili a který by se mohl jmenovat „Co se mohlo a mělo udělat a neudělalo“ a z něj pak vyjít při psaní věcného záměru další novely zákona. Ale vážně, sám si nejsem za daných okolností a osobní zkušenosti jistý, jestli je lepší mírný pokrok v mezích stávajícího zákona nebo napsání zcela nového zákona. Samozřejmě, že by se mi líbilo čisté řešení formou zcela nového zákona, který by byl dokonalý a neměl by již žádné vady toho stávajícího zákona. Obávám se ale, že je to legislativně i obsahově velmi obtížné a takto vytvořený zákon by možná neměl obsahové a koncepční nedostatky starého zákona, ale určitě by se objevila řada třecích ploch, nekonzistencí a formálních vad ve vazbách na ostatní právní předpisy apod. Pokud se nenajde dostatek odvahy a kapacit pro tvorbu zcela nového zákona, pak se bude muset opravovat stávající zákon. Některé jeho části nejsou špatné a mohou se ponechat, řada úprav se již provedla nebo je připravena k provedení, takže nejtěžší by bylo připravit tu koncepční část zákona obsahující například definice cílů, principů, základních pojmů a kvalitativních charakteristik účetnictví a jejich zabudování do celého zbývajícího textu zákona a navazujících vyhlášek.

■ **Opakovaně zmiňujete význam kvalifikace a zejména vzdělání v oblasti účetnictví. Kde podle Vás vzít účetně vzdělané osobnosti?**

Učit se, učit se, učit se! Ale ne právní předpisy – ty účetní koncepty netvoří, jen je dobře nebo špatně kodifikují. Někteří si myslí, že naučit se účetnictví znamená naučit se, co je právě letos napsáno v zákonu o účetnictví (nebo ještě v horším případě se naučit čísla účtů a co se na ně účtuje). Bez znalosti konceptů vytváří účetní předpisy jen administrativní postupy, ale ne informační model reality. Napřed musím rozumět příčinám, souvislostem, cílům a dopadům daného řešení a pak si musím ověřit, zda je takový postup v souladu s právními předpisy. Jen tak jej dokážu také vysvětlit, resp. obhájit před vedením podniku, akcionáři nebo ostatními uživateli účetních závěrek. Konec konců zákon o účetnictví říká, že pokud „... *použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy bude neslučitelné s povinností vést účetnictví věrně a poctivě, postupuje účetní jednotka odchylně tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz.*“ Osobnosti musí postupně vyrůst – od školy přes firemní praxi až po zkušenosti v řízení profese nebo legislativě. Podhoubím tohoto růstu jsou odborné střední a vysoké školy, firemní praxe a v určitém okamžiku profesního rozvoje by se měli ti nejlepší zapojit do metodické a osvětové práce v profesních organizacích, jako jsou komory auditorů a daňových poradců nebo Svaz účetních, a prostřednictvím těchto organizací pak reprezentovat názor profese při jednání o podobě právních předpisů. Za klíčové považuji nejen vzdělání před vstupem do profese, ale také celoživotní profesní vzdělávání a vše co k němu patří, jako jsou certifikace, školení, články, učebnice a jiné publikace apod.

■ **Jak jste se vlastně dostal k účetnictví Vy a zejména k jeho mezinárodnímu rozměru obsaženému například v IFRS, o kterých jste mluvil?**

Můj tatínek byl účetní a kontrolor (dnes bychom řekli interní auditor), takže si vybavuji, že jsem poprvé zaregistroval, jak se vede účetnictví průpisem (na účtovacím stroji Ascota vyrobeném soudruhy z NDR) někdy v deseti letech, když jsem za ním šel do práce, protože v době účetní uzávěrky byl v práci přesčas. Po základní škole jsem nastoupil na SEŠ a pak na VŠE, kde jsem vystudoval obor účetnictví, získal doktorát a habilitoval se v oboru účetnictví. Od revoluce jsem v oboru účetnictví a auditu podnikal a zastával i různé funkce v profesních organizacích. Na VŠE jsem byl postupně zástupcem pak vedoucím katedry finančního účetnictví a auditingu a vloni v únoru jsem byl zvolen děkanem Fakulty financí a účetnictví. Účetnictví se tedy učím zhruba posledních 40 let.

K účetnictví ve světě jsem se dostal jak akademickou cestou přes studijní pobyty na zahraničních univerzitách, publikace, konference a vědecké projekty, jednak přes svoji práci pro zahraniční firmy u nás i v zahraničí. Klíčovým momentem pro mne byla práce na prvním oficiálním překladu IFRS do češtiny, který jsem nejen organizoval, ale zároveň jsem jejich podstatnou část také překládal. Správný překlad nebyl jen otázkou jazykovou, ale vyžadoval nejprve porozumění obsahu a souvislostí jednotlivých ustanovení standardů a teprve pak jejich konfrontaci s českou terminologií a hledání správného překladu včetně zavedení nových výrazů, které v češtině nikdy neexistovaly. Připadali jsme si při tom s kolegy na katedře účetnictví často jako objevitelé nových území a zažívali jsme opojný pocit tvůrců nové terminologie, kterou jsme přenášeli do učebnic a studentů a oni po absolvování školy do praxe. Tento vedlejší vzdělávací efekt vlastního překladu je podle mne klíčový a nezastupitelný a není pravda, že je díky všeobecné znalosti angličtiny překlad zbytečný. Jsem přesvědčen, že oficiální překlad IFRS do češtiny byl koncem devadesátých let klíčovým projektem, který přispěl k rozvoji účetnictví u nás a obráceně měl zásadní vliv na profesní růst našich učitelů, což pomohlo udržet vůdčí pozici katedry v oblasti vysokoškolského účetního vzdělávání u nás.

■ **Co je vlastně nového u Vás na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze a jak se po roce cítíte ve funkci děkana?**

Pokud se podíváme historicky na katedry Fakulty financí a účetnictví, tak musím konstatovat, že mají ve všech případech své kořeny ještě před vznikem VŠE v Praze a jsou na ní od jejího vzniku v roce 1953. Pokud se soustředím na katedru účetnictví, tak ji po těch více než 60. let historie formovaly velmi výrazné osoby, jako byli profesori Klozar, Janout, Báča, Schroll, Svoboda, Pilný (první porevoluční děkan fakulty a první prezident Komory auditorů ČR), profesorka Kovanicová, ale také profesor Král a profesorka Müllerová, kteří na fakultě stále učí. Nechci se ale soustředit na minulost. Na fakultě je řada nových učitelů, kteří již mají moderní vzdělání, zkušenosti ze zahraničí jak z akademického prostředí, tak i z praxe, a jsou zapojeni rovněž do funkcí v profesních organizacích a v takovém prostředí se cítím velmi dobře. Funkce děkana je vzhledem k těm tradicím, které jsem zmínil, zavazující, ale její pravomoci mi umožňují podílet se na dalším rozvoji fakulty, a to mi přináší velké uspokojení.

Studijní obor účetnictví, který studuje v každém ročníku necelých 200 studentů, má velmi dobrou pověst, což se projevuje i zájmem o jeho studium a uplatněním jeho absolventů v praxi. Velmi dbáme na internacionalizaci studia a vazbu na praxi, což se projevuje například akreditacemi a uznáváním našich zkoušek od ACCA, ICAEW, CFA, KCÚ Svazu účetních, KA ČR. Stále více našich studentů absolvuje část svého studia alespoň semestr v zahraničí, na fakultě studuje řada zahraničních studentů a od letošního října otevíráme nový studijní program vyučovaný plně pouze v angličtině „Master in Finance and Accounting“. VŠE je veřejná vysoká škola a kromě řádného denního studia v akreditovaných studijních programech nabízí řadu odborných akcí, seminářů, konferencí a také kurzů celoživotního vzdělávání (dříve nazývaných postgraduální studium). Škola je moderně vybavena a srdečně zvou Vás i všechny, kdo dočetli tento rozhovor až sem, k účasti na jakékoliv ze zmíněných akcí.

Novela zákona o účetnictví a vyhlášky pro podnikatele účtující v podvojném účetnictví

Ing. Alice Šrámková
daňová poradkyně č. 4893



Letošní léto přináší po dlouhé době změny v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a v souvisejících vyhláškách. Zákon o účetnictví se k dnešnímu dni (31. 7.) nachází na půdě Senátu České republiky, kam byl doručen Poslaneckou sněmovnou 17. 7. 2015. Vyhláška č. 500/2002 Sb. je v mezirezortním připomínkovém řízení. Tento článek přináší přehled změn ve zmíněných předpisech, byť oba dokumenty ještě mohou doznat úprav.

Celý proces novelizace účetních předpisů odstartovala nová směrnice Evropského parlamentu číslo 2013/34/EU z 26. 6. 2013, která nahrazuje Čtvrtou směrnicí o účetních závěrkách a Sedmou směrnicí o konsolidovaných účetních závěrkách. Hlavním cílem bylo zjednodušit Čtvrtou a Sedmou směrnicí, pokud jde o povinnosti v oblasti finančních informací, a omezit administrativní zátěž pro malé a střední společnosti. Na zpracování požadavků této směrnice do národních právních předpisů byla členským státům stanovena lhůta do 20. 7. 2015.

Již v roce 2014 iniciovalo Ministerstvo financí vznik tzv. pracovní skupiny, jejímž úkolem bylo konzultovat s odborníky účetnictví jednotlivé změny jak v zákoně, tak ve vyhláškách. Členy této pracovní skupiny byli zástupci

Komory auditorů, Komory daňových poradců, Svazu účetních a Vysoké školy ekonomické. Většina členů pracovní skupiny pojala „otevření“ zákona jako příležitost, jak do novely prosadit i další změny, které přímo s novou evropskou směrnicí nesouvisí. Jakkoli je Ministerstvo financí přístupné rozsáhlejšími změnám v zákoně o účetnictví, do této novely se bohužel řadu navrhovaných změn nepodařilo prosadit, protože lhůta na projednávání nebyla dostatečně dlouhá. Aby se stihl termín schválení dané směrnice, bylo nutné návrh novely zákona dokončit do konce roku 2014. Nicméně nám bylo několikrát přislíbeno, že po dokončení implementace směrnice začnou práce na věcném záměru zcela nového zákona o účetnictví. V tomto duchu se ostatně několikrát vyjádřila i náměstkyně ministra financí, Ing. Simona Hornochová.

Novela zákona o účetnictví a souvisejících vyhlášek bude účinná pro účetní období začínající 1. 1. 2016 a později.

1 Hlavní změny v zákoně o účetnictví

Zákon o účetnictví přináší tyto hlavní změny:

Změny vyvolané směrnicí	Změny vyvolané na jednáních pracovní skupiny
■ Definice subjektu veřejného zájmu ■ Kategorizace účetních jednotek ■ Definice významnosti ■ Rozsah účetní závěrky ■ Upravená klasifikace skupin a terminologie v oblasti konsolidace ■ Ocenění zásob ■ Definice rezervy ■ Omezení vyplácení podílů na zisku ■ Ustanovení zavádějící sestavování „Zprávy o platbách vládám“	■ Povinnost sestavit výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu pro střední a velké podniky ■ Definice účelu účetní závěrky ■ Upravená formulace událostí po rozvahovém dni ■ Znovuzavedení jednoduchého účetnictví

Aby bylo možné splnit jeden z hlavních cílů, kterým je omezení administrativní zátěže pro menší účetní jednotky,

bylo nutné zavést kategorizaci účetních jednotek dle jejich velikosti. Kategorii účetní jednotky určují tato kritéria:

	Aktiva celkem	Roční úhrn čistého obratu	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro účetní jednotka	9.000.000 Kč	18.000.000 Kč	10
Malá účetní jednotka	100.000.000 Kč	200.000.000 Kč	50
Střední účetní jednotka	500.000.000 Kč	1.000.000.000 Kč	250
Velká účetní jednotka	500.000.000 Kč	1.000.000.000 Kč	250

Mikro, malá a střední účetní jednotka je ta, která k rozvahovému dni **nepřekračuje dvě** z uvedených kritérií. **Velkou účetní jednotkou** je taková účetní jednotka, která k rozvahovému dni **překračuje alespoň dvě** kritéria pro střední účetní jednotku. Velkou účetní jednotkou je vždy i subjekt veřejného zájmu. Jak již bylo zmíněno, jemnější kategorizace umožňuje lépe přizpůsobit povinnosti při vykazování a zveřejňování informací z účetnictví. Mikro účetní jednotky jsou chráněny směrnicí EU a členské země jim nesmí přidávat žádné administrativní povinnosti nad rámec těch, které jsou ve směrnici definovány.

Na základě analýzy Ministerstva financí patří přibližně 87 % stávajících obchodních korporací do kategorie mikro účetní jednotky a 7 % do kategorie malé účetní jednotky.

Pro malé účetní jednotky existuje ještě podkategorie související s povinností malé účetní jednotky mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Kritéria pro ověření účetní závěrky auditorem zůstala zachována, pouze bylo upraveno znění § 20 tak, aby byl v souladu s kategoriemi účetních jednotek. Na kategorizaci účetních jednotek navazuje i úprava § 9, který připouští vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu pro mikro účetní jednotky a pro malé účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem a zároveň jsou podobně jako ve stávající úpravě spolkem, odborovou organizací, organizací zaměstnavatelů atd.

V § 1e je dále uvedeno, jak má účetní jednotka postupovat v roce svého vzniku a v dalších účetních obdobích. V prvním účetním období po svém vzniku postupuje účetní jednotka podle právní úpravy pro tu kategorii účetních jednotek, u níž lze důvodně předpokládat, že splní její podmínky k rozvahovému dni prvního účetního období. V dalších účetních obdobích je rozhodující, zdali účetní jednotka ve dvou po sobě následujících rozvahových dnech překročí nebo přestane překračovat dvě hraniční hodnoty uvedené výše.

V současné době je definice subjektu veřejného zájmu obsažena v zákoně č. 93/2009 Sb., o auditorech. Z tohoto zákona bude definice vyjmuta a přesunuta do § 1a zákona o účetnictví. Podle navrhovaného znění je subjektem veřejného zájmu účetní jednotka se sídlem v České republice, která je:

- uvedena v § 19a odst. 1 (emitent investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu),
- bankou podle zákona upravujícího činnost bank nebo spořitelním a úvěrním družstvem podle zákona upravujícího činnost spořitelních a úvěrních družstev,
- pojišťovnou nebo zajišťovnou podle zákona upravujícího činnost pojišťoven a zajišťoven,
- penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření, nebo
- zdravotní pojišťovnou.

Stávající úprava zákona o účetnictví v § 18 ukládá pouze dobrovolné sestavení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách ve vlastním kapitálu jiným než vybraným účetním jednotkám při splnění zákonných podmínek. Na jednáních pracovní skupiny se její členové shodli, že oba tyto výkazy poskytují v rámci účetní závěrky další, pro uživatele velmi cenné informace a chtěli je zařadit mezi povinné součásti účetní závěrky. Směrnice ovšem v určitých oblastech nedovoluje členským státům rozšířit požadavky nad rámec požadavků obsažených ve směrnici. Tak je tomu v případě součástí účetních závěrek malých a mikro účetních jednotek. Nově je tedy přehled o peněžních tocích a přehled o změnách ve vlastním kapitálu nedílnou součástí účetní závěrky pro střední a velké účetní jednotky a pro subjekty veřejného zájmu. § 18 dále zprůšťuje některé subjekty veřejného zájmu (banky, spořitelní a úvěrní družstva, pojišťovny, zajišťovny, penzijní společnosti) povinnosti sestavit přehled o peněžních tocích.

Nadále zůstává v § 18 možnost sestavení účetní závěrky v plném nebo zkráceném (dříve zjednodušeném) rozsahu. Účetní závěrku ve zkráceném rozsahu mohou sestavit mikro účetní jednotky a malé účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Velkou změnou je, že součástí účetní závěrky mikro účetní jednotky a malé účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, už nebude výkaz zisku a ztráty. Tyto účetní jednotky budou tedy nově zveřejňovat pouze rozvahu a přílohu k účetní závěrce.

Novela dále osvobozuje mikro, malé a střední účetní jednotky od zveřejňování nefinančních informací ve výroční zprávě.

Změnou prošlo i používání reálné hodnoty při oceňování aktiv a závazků. Mikro účetní jednotky nově nebudou oceňovat majetek a závazky reálnou hodnotou s výjimkou například investičních společností nebo obchodníků s cennými papíry. Podle přechodných ustanovení budou ale mikro účetní jednotky pokračovat v ocenění reálnou

hodnotou u stávajících položek majetku a závazků až do jejich vyřazení.

Novela přináší podobně jako u účetních jednotek i u skupin jejich kategorizaci podle velikosti:

	Aktiva celkem	Roční úhrn čistého obrátu	Průměrný počet zaměstnanců
Malá skupina účetních jednotek	100.000.000 Kč	200.000.000 Kč	50
Střední skupina účetních jednotek	500.000.000 Kč	1.000.000.000 Kč	250
Velká skupina účetních jednotek	500.000.000 Kč	1.000.000.000 Kč	250

Malou a střední skupinou účetních jednotek je ta, která k rozvahovému dni **nepřekračuje dvě** z uvedených kritérií. **Velkou skupinou účetních jednotek** je taková skupina, která k rozvahovému dni **překračuje alespoň dvě** kritéria pro střední účetní jednotku.

Paragraf 22a definuje, že malá skupina účetních jednotek nemusí sestavit konsolidovanou účetní závěrku, pokud zároveň nezahrnuje subjekt veřejného zájmu. Dochází tedy ke snížení limitů pro sestavení konsolidované účetní závěrky oproti současnému stavu (350 mil. Kč aktiv, 700 mil. Kč obrát a 250 zaměstnanců).

Novela dále uvádí případy, ve kterých není nutné zahrnout účetní jednotku do konsolidačního celku, například v případě, kdy jsou podíly drženy výlučně za účelem následného prodeje, nebo v případě, kdy přísná a dlouhodobá omezení brání účetní jednotce ve výkonu jejích práv. Do konsolidačního celku se také nezahrnují účetní jednotky, které jsou jednotlivě i v úhrnu nevýznamné.

Nový § 22aa stanoví, že a za jakých podmínek nemusí konsolidující účetní jednotka, která je zároveň konsolidovanou účetní jednotkou, sestavit konsolidovanou účetní závěrku. Jednou z podmínek například je, že nadřazená konsolidující účetní jednotka se řídí právem členského státu Evropské unie. Tuto výjimku ze sestavení konsolidované účetní závěrky ale nemohou použít emitenti cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu. Toto ustanovení je do značné míry inspirováno Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Stávající úprava zákona v § 7 uvádí, že účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Na jednáních pracovní skupiny bylo toto znění upraveno takto: Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka **byla sestavena** na jeho základě **srozumitelně a** podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky **tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá (uživatel), činit ekonomická rozhodnutí.**

Záměrem této úpravy bylo zdůraznit, co je cílem účetní závěrky a komu je určena. A že pokud účetní závěrka nepodává srozumitelné a správné informace, může uživatel učinit chybné rozhodnutí a v jeho důsledku utrpět škodu.

Dále byla v § 19 upravena definice významnosti informace. Stávající definice zní: Informace se považuje za významnou (závažnou), jestliže by její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek osoby, která tuto informaci využívá (dále jen „uživatel“). Nové znění: Informace se považuje za významnou (závažnou), **jestliže je o ní možné předpokládat, že by její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek uživatele, přičemž významnost jednotlivých informací se posuzuje v souvislosti s jinými obdobnými informacemi.** Nová definice zdůrazňuje, že při hodnocení významnosti informací se musí zvážit nejen velikost a povaha dané položky, ale i návaznost na položky obdobné povahy.

Ze stávající úpravy v § 19 odst. 5 nevyplývá povinnost pro účetní jednotky zohlednit v účetnictví běžného období u transakcí nastalých v tomto období dopad zpřesňujících informací, které účetní jednotka získala až po skončení účetního období, ale před okamžikem sestavení účetní závěrky.

Nová úprava v § 19 odst. 5 a 6 rozlišuje mezi událostmi, které nastaly do konce rozvahového dne, a významnými událostmi, které nastaly mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky. Dopad událostí, které nastaly do konce rozvahového dne a ke kterým získala účetní jednotka informace mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky, musí být zohledněn v účetnictví běžného období, tedy zaúčtován. Příkladem takové události může být škoda způsobená zákazníkovi vadným výrobkem, ke které došlo před koncem účetního období, ale dohoda o výši náhrady byla uzavřena mezi dodavatelem a zákazníkem až po skončení účetního období, ale před okamžikem sestavení účetní závěrky. V rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty bude vykázána skutečná výše náhrady škody.

Dopad významných událostí, které nastaly mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky, je

kvantifikovaný a popsáný v příloze k účetní závěrce. Takové události nejsou tedy zachyceny v rozvaze a výkazu zisku a ztráty běžného období. Příkladem takové události je akvizice významného podniku po rozvahovém dni nebo zahájení restrukturalizace po rozvahovém dni.

V § 25 došlo k upřesnění pojmů přímých a nepřímých nákladů. Do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou. U nepřímých nákladů, které vstupují do ocenění zásob, se klade důraz na jejich přiřaditelnost k dané výrobě. Tento požadavek je dále rozpracován ve vyhlášce.

Novela zakazuje výplatu podílů na zisku v případě, kdy jsou v aktivech rozvahy vykázány náklady na vývoj a jejich neodepsaná výše by byla vyšší než disponibilní zdroje (včetně nerozděleného zisku), ze kterých lze vyplácet podíly na zisku. Zákon hovoří o aktivech rozvahy, nikoli o konkrétní položce. Podle platného znění vyhlášky jsou v dlouhodobém majetku zahrnuty náklady na výzkum a vývoj, který účetní jednotka nakoupila nebo vytvořila za účelem obchodování. Zcela zde chybí náklady na vlastní vývoj účetní jednotky, jehož výsledky bude účetní jednotka sama využívat, například ve výrobě. Tyto náklady se obvykle stávají součástí komplexních nákladů příštích období. Pracovní skupina na nesoulad v pojetí nákladů na vývoj v průběhu jednání upozorňovala, ale dotčená ustanovení vyhlášky se zatím nepodařilo změnit.

Významné změny jsou promítnuty do definice rezervy. Podle stávající úpravy byly rezervy v podstatě „definovány“ výčtem (rezervami se rozumí rezerva na rizika a ztráty, rezerva na daň z příjmů, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na restrukturalizaci; rezervami se dále rozumí technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů). Nová úprava, která transponuje definici rezervy ze směrnice, definuje rezervy jako položky určené k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není známa jejich výše, nebo okamžik jejich vzniku. Dále musí k rozvahovému dni rezerva představovat nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně nastanou, nebo v případě závazků částku, která je zapotřebí k vypořádání. Je tedy nově definován nejen pojem rezervy, ale i její ocenění.

Nová úprava jednoduchého účetnictví je upravena v § 1f, který nahrazuje § 38a. Zákon nejprve stanoví okruh účetních jednotek, které mohou vést jednoduché účetnictví. Tuto možnost zákon připouští pro spolky, odborové organizace, organizace zaměstnavatelů, církve a honební společenstva, kteří nejsou plátcí daně z přidané hodnoty, jejichž příjmy za poslední uzavřené období nepřesahují 3 mil. Kč a stejná hranice platí pro hodnotu majetku. Do úhrnu příjmů se nezapočítávají příjmy z prodeje majetku a příjmy nahodilé a mimořádné. Hodnotou majetku se

rozumí úhrn majetku zjištěný z přehledu o majetku a závazcích sestaveného k rozvahovému dni. Pokud účetní jednotka přestane splňovat uvedená kritéria, vede účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu od prvního dne účetního období, které následuje po účetním období, v němž účetní jednotka tuto skutečnost zjistila. Návrat k jednoduchému účetnictví je možný nejdříve po uplynutí pěti účetních období, i kdyby účetní jednotka splnila podmínky pro vedení jednoduchého účetnictví dříve.

Jednoduché účetnictví je dále nově upraveno i v § 2 odst. 2 (předmětem jednoduchého účetnictví jsou výdaje a příjmy, majetek a závazky), a dále v § 13b, který stanoví požadavky na vedení jednoduchého účetnictví (účetní knihy a obsah peněžního deníku).

Novinkou v zákoně o účetnictví je zpráva o platbách vládám, které je věnována sedmá část zákona. Tuto zprávu sestavuje velká účetní jednotka, která je činná v těžebním průmyslu, v odvětví těžby dřeva v původních lesích nebo vykonává jakoukoli činnost související s průzkumem a těžbou nerostů, ropy a zemního plynu.

Obsahem této zprávy je výše plateb odvedená jednotlivým orgánům státní správy včetně orgánu státní správy členského státu nebo třetí země, a to v členění podle orgánů státní správy a podle druhů plateb. Druhem platby je například naturální plnění, licenční poplatky, daň, podíl na zisku a další.

Pokud konsolidující účetní jednotka sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, musí sestavit i konsolidovanou zprávu o platbách vládám.

Tato zpráva se zveřejňuje stejným způsobem jako účetní závěrka.

Na základě připomínek Ministerstva vnitra byly rozšířeny v § 37 správní delikty. Dále byly přidány správní delikty pro konsolidující účetní jednotky, pro účetní jednotky sestavující zprávu o platbách vládám a pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví.

2 Vyhláška č. 500/2002 Sb. pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví

Výše uvedené změny zákona o účetnictví s sebou přinášejí i nutnou změnu vyhlášek a českých účetních standardů. V tomto článku se věnuji pouze vyhlášce č. 500/2002 Sb., změny v českých účetních standardech zatím nejsou k dispozici.

Novela vyhlášky zahrnuje jednak nové uspořádání účetních výkazů v plném a ve zkráceném rozsahu, dále informace uváděné v příloze k účetní závěrce podle kategorie

podniku a v neposlední řadě i změnu v účtování nebo vykazování některých položek.

Změny v účtování nebo vykazování některých položek

Ocenění zásob

Jak již bylo zmíněno, vlastní náklady nově zahrnují kromě přímých nákladů i poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů příčinně přiřaditelných k danému produktu a vztahujících se k období činnosti. Náklady na prodej se do těchto nákladů nezahrnují. Volbu metody ocenění provede účetní jednotka s ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

Přijátá bezúplatná plnění (dary)

Přijáté dary jsou součástí ostatních provozních, případně finančních výnosů. Nebude se tedy již používat účtování přijatých darů prostřednictvím ostatních kapitálových fondů.

Příloha k účetní závěrce

Společné informace

Vyhláška nově definuje informace, které mají být zveřejněny v příloze k účetní závěrce a které jsou společné pro všechny kategorie účetních jednotek jako například informace o účetní jednotce, o použitých metodách oceňování, o plnění poskytnutých členům statutárních a dozorčích orgánů, o pohledávkách a závazcích s delší než pětiletou splatností, o průměrném počtu zaměstnanců a o výši nákladů nebo výnosů, které jsou mimořádné svým objemem nebo původem.

Informace v příloze k účetní závěrce malých účetních jednotek nebo mikro účetních jednotek, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem

Kromě výše uvedených informací příloha k účetní závěrce těchto účetních jednotek navíc obsahuje například analýzu přírůstků a úbytků dlouhodobého majetku nebo informace o transakcích se spřízněnou stranou, které nebyly uzavřeny za běžných tržních podmínek.

Další informace v příloze k účetní závěrce pro velké a střední účetní jednotky

Tyto účetní jednotky dále uvedou například informace o konsolidovaných a přidružených účetních jednotkách, o účetní jednotce, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku a dále o výši odložené daně.

Velké účetní jednotky navíc uvedou informace o rozčlenění tržeb z prodeje zboží, výrobků a služeb podle kategorií činností a podle zeměpisných trhů, pokud se tyto kategorie a trhy mezi sebou podstatně liší z hlediska způsobu, kterým je organizován prodej zboží a výrobků a poskytování služeb spadajících do běžné činnosti účetní jednotky. Tyto informace mohou být vynechány, pokud by jejich

uvedení mohlo účetní jednotku vážně poškodit; informace o vynechání těchto údajů se vždy uvede v účetní závěrce. Dále velká účetní jednotka v příloze v účetní závěrce uvede celkové odměny účtované jednotlivými statutárními auditory nebo auditorskými společnostmi za povinný audit roční účetní závěrky a celkové odměny účtované jednotlivými statutárními auditory nebo auditorskými společnostmi za jiné ověřovací služby, za daňové poradenství a jiné neauditorské služby.

Z pohledu uspořádání rozvahy dochází spíše k formálním změnám v označení či seskupení jednotlivých položek. Vyhláška dále upravuje, které řádky jsou součástí rozvahy ve zkráceném rozsahu. Zásadní změnou je, že v aktivech již nebudou vykazovány **zřizovací výdaje**, které jsou nově nákladem v plné výši v okamžiku jejich vynaložení. Podle přechodných ustanovení budou dosud neodepsané zřizovací výdaje odepsány po dobu dle dosavadních pravidel. Na straně pasiv byly bankovní úvěry a výpomoci přesunuty do dlouhodobých, resp. krátkodobých závazků. Snahou pracovní skupiny bylo dosáhnout sjednocení terminologie v členění aktiv, a to na stálá a oběžná. Stávající rozvaha obsahuje pojmy dlouhodobý majetek a oběžná aktiva. Této změny se bohužel nepodařilo dosáhnout. Stejně tak se nepodařilo prosadit přesun položek časového rozlišení aktiv, případně pasiv mezi krátkodobé nebo dlouhodobé pohledávky či závazky, podobně jako je tomu u dohadných položek.

Velkých změn doznal výkaz zisku a ztráty. Kromě změn vyvolaných směrnicí byl zrušen **mimořádný výsledek hospodaření** a mimořádné výnosy, resp. náklady, se přesouvají do ostatních provozních nebo finančních výnosů resp. nákladů. Dále byl přesunut řádek výsledek hospodaření před zdaněním tam, kam logicky patří, tedy mezi finanční výsledek hospodaření a daň. Pracovní skupina dále prosadila změnu v označení řádků „**změna stavu zásob vlastní činnosti**“ a „**aktivace**“ z výnosového na nákladový. Jednak se ve skutečnosti opravdu jedná o úpravu nákladů (vždyť i hodnota této položky vychází z nákladového nikoli výnosového ocenění zásob) a za druhé by tato hodnota vstupovala (pokud by bylo zachováno výnosové označení řádku) do celkového obrátu, který je jedním z kritérií kategorizace účetních jednotek. Změnil se i způsob účtování o těchto položkách prostřednictvím nákladových účtů ve skupině 55.

Struktura výkazu:

- I. Tržby z prodeje výrobků a služeb
- II. Tržby za prodej zboží
 - A. Výkonová spotřeba
 - A.1. Náklady vynaložené na prodané zboží
 - A.2. Spotřeba materiálu a energie
 - A.3. Služby
 - B. Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)
 - C. Aktivace (-)
 - D. Osobní náklady

- D.1. Mzdové náklady
- D.2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady
 - D.2.1. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
 - D.2.2. Ostatní náklady
- E. Úpravy hodnot v provozní oblasti
 - E.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
 - E.2. Úpravy hodnot zásob
 - E.3. Úpravy hodnot pohledávek
- III. Ostatní provozní výnosy
 - III.1. Tržby z prodaného dlouhodobého majetku
 - III.2. Tržby z prodaného materiálu
 - III.3. Jiné provozní výnosy
- F. Ostatní provozní náklady
 - F.1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku
 - F.2. Zůstatková cena prodaného materiálu
 - F.3. Daně a poplatky v provozní oblasti
 - F.4. Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období
 - F.5. Jiné provozní náklady
- * Provozní výsledek hospodaření
- IV. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly
 - IV.1. Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba
 - IV.2. Ostatní výnosy z podílů
- G. Náklady vynaložené na prodané podíly
- V. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
 - V.1. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku – ovládaná nebo ovládající osoba
 - V.2. Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
- H. Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem
- VI. Výnosové úroky a podobné výnosy
 - VI.1. Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba
 - VI.2. Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy
- I. Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti
- J. Nákladové úroky a podobné náklady
 - J.1. Nákladové úroky a podobné náklady – ovládaná nebo ovládající osoba
 - J.2. Ostatní nákladové úroky a podobné náklady
- VII. Ostatní finanční výnosy
- K. Ostatní finanční náklady
- * Finanční výsledek hospodaření
- ** Výsledek hospodaření před zdaněním
- L. Daň z příjmů
 - L.1. Daň z příjmů splatná
 - L.2. Daň z příjmů odložená
- ** Výsledek hospodaření po zdanění (+/–)

M. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/–)

*** Výsledek hospodaření za účetní období (+/–)

* Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.

Řada řádků nese pouze nové označení, některé řádky jsou ovšem zcela nové, případně dotčené změnou ve vykazování mimořádných výnosů a nákladů. Položka „E. Úpravy hodnot v provozní oblasti“ obsahuje úpravy zohledňující změny v ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a zásob, ať již je tato změna trvalá (odpisy) nebo dočasná (opravné položky). Stávající řádek změn stavu rezerv a opravných položek se nově rozděluje do dvou řádků – opravné položky k zásobám budou součástí řádku „Úpravy hodnot v provozní oblasti“ a opravné položky k pohledávkám a rezervy zůstávají na řádku „F.4. Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období“.

Položka „III.3. Jiné provozní výnosy“ obsahuje zejména přijatá bezúplatná plnění v provozní oblasti, smluvní pokuty a úroky z prodlení, výnosy z postoupených pohledávek a výnosy z odepsaných pohledávek, inventarizační rozdíly, dotace k úhradě nákladů nebo k úhradě jiné ekonomické újmy, pojistná plnění a mimořádné provozní výnosy.

Položka „H. Ostatní provozní náklady“ obsahuje nově i mimořádné provozní náklady.

Položka „IV. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly“ obsahuje zejména výnosy z podílů na zisku a tržby z prodeje podílů. Položka „V. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku“ obsahuje zejména tržby z prodeje ostatního dlouhodobého finančního majetku.

Uspořádání a označování položek k výkazu zisku a ztráty – účelové členění

Provozní část výkazu zůstala takřka beze změny, i zde je ovšem nutné do ostatních provozních nákladů, resp. výnosů, zahrnout i mimořádné provozní náklady, resp. výnosy. Podobně jako u druhového členění zahrnují ostatní provozní výnosy i přijatá bezúplatná plnění.

- I. Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb
- A. Náklady prodeje (včetně úprav hodnot)
- * Hrubý zisk nebo ztráta
- B. Odbytové náklady (včetně úprav hodnot)
- C. Správní náklady (včetně úprav hodnot)
- II. Ostatní provozní výnosy
- D. Ostatní provozní náklady

* Provozní výsledek hospodaření

Zbývající část je stejná jako u výkazu zisku a ztráty v druhovém členění.

3 První účetní závěrka podle nových pravidel

Účetní jednotky, jejichž účetním obdobím je kalendářní rok, budou k 31. 12. 2016 poprvé sestavovat účetní závěrku

podle novelizovaných předpisů. V některých případech (u ocenění reálnou hodnotou u mikro účetních jednotek nebo u zřizovacích výdajů) obsahuje zákon či vyhláška přechodná ustanovení. V případě rozvahy a výkazu zisku a ztráty musí účetní jednotky také uvést srovnatelné informace, tentokrát již v novém členění. K tomuto přechodu připravuje ministerstvo financí ČÚS 024, který účetní jednotky mohou při přípravě této účetní závěrky použít.

Oceňování zásob vlastní výroby pro účetní období od 1. 1. 2016

Ing. Zdeněk Urban
vedoucí Sekce účetnictví
při Odborném kolegiu KDP ČR
auditor, soudní znalec pro obor účetní
evidence a pro specializaci daně



1 Legislativní změny v účetnictví přijímané v roce 2015

Rok 2015 je pro oblast účetnictví rokem horečnatých legislativních úprav. Přestože jejich hlavním důvodem je transpozice směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. 6. 2013 (dále také „Směrnice“) do účetních předpisů, především pak do zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, nebyly práce na legislativních změnách zahájeny s dostatečným předstihem, ale jako obvykle je tato problematika řešena snad ani ne tak na poslední chvíli, jako spíše až po ní. Transpozici jsme měli realizovat do 21. 6. 2015, tedy do dvou let od přijetí Směrnice. V okamžiku psaní tohoto článku byl zákon schválen, ale dosud nebyl zveřejněn ve Sbírce zákonů ČR, dne 25. srpna jej podepsal prezident.

Na výše uvedenou novelu zákona o účetnictví navazují novely prováděcích předpisů tohoto zákona, tedy jednotlivých vyhlášek, které řeší problematiku účetních metod a roz-

pracovávají zákon podle jednotlivých právních forem zpracovatelů účetnictví. KDP ČR již oficiálně připomínkovala připravenou novelu vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádí zákon o účetnictví pro podnikatele, a seznámila se i s připravenými novelami vyhlášek č. 501/2002 Sb. a č. 502/2002 Sb. Pokud se týká novel dalších vyhlášek, které provádějí zákon o účetnictví pro další formy právnických osob, je zatím pouze neoficiálně k dispozici návrh novely vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádí zákon o účetnictví pro neziskový sektor. Novelou dalších vyhlášek, jež provádějí zákon o účetnictví, nemá zatím KDP ČR k dispozici.

2 Novelizované texty zákona a vyhlášky

Nové znění zákona uvádí, že vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností se rozumí přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě

i **přířaditelné nepřímé náklady, které se vztahují** k výrobě nebo k jiné činnosti; do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností.

Návrh novely vyhlášky č. 500/2002 Sb. pak obsahuje tento text: „*Vlastní náklady u zásob vytvořených vlastní činností se zjišťují buď ve skutečné výši, nebo podle způsobu kalkulace výroby stanoveného účetní jednotkou. Výrobou se rozumí i jiná činnost, při které nevznikají hmotné produkty. Vlastní náklady zahrnují přímé náklady a poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů příčinně přiřaditelných k danému produktu a vztahujících se k období činnosti. Náklady na prodej se do těchto nákladů nezahrnují. Volbu metody ocenění provede účetní jednotka s ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.*“

3 Oceňování zásob vlastní výroby

3.1 Dotčená ustanovení zákona a vyhlášky k oceňování zásob vlastní výroby

Při legislativním procesu jsem mimo jiné detailně sledoval problematiku oceňování zásob, kterou se zabývám dlouhodobě. Vývoj v této oblasti byl v každém případě velmi zajímavý, a to jak ve vztahu k novele § 25 odst. 5, především pak písm. c) zákona o účetnictví, tak ve vztahu k § 49 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Dlouhodobě práce na novele těchto ustanovení směřovaly k povinnému začlenění určité části režijních nákladů do pořizovací ceny zásob. Až teprve na poslední chvíli Ministerstvo financí od tohoto záměru ustoupilo, když jak v novele výše uvedeného ustanovení zákona o účetnictví, tak i v novele § 49 odst. 5 prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. (způsoby oceňování zásob a vymezení nákladů s jejich pořízením souvisejících) použilo ve vztahu k poměrné části variabilních a fixních nepřímých nákladů dispozitivní formulaci, že tyto náklady součástí vlastních nákladů být mohou, tedy že se nejedná o zákonnou povinnost účetních podnikatelských jednotek bez výjimek. Výše uvedené poměrné části variabilních a fixních nepřímých nákladů ve vztahu k zahrnutí jejich výše do vlastních nákladů omezilo MF na náklady příčinně přiřaditelné danému výkonu, které se současně musí vztahovat k období činnosti. Výslovně pak vyloučilo náklady odbytového charakteru, tedy zcela logicky náklady, které nevznikají v procesu vzniku zásob vlastní výroby, ale až ve fázi jejich realizace.

3.2 Oceňování a základní účetní principy

Poslední věta navrhované novely § 49 odst. 5 vyhlášky pro podnikatele však bohužel nepřináší výraznější jistotu účetních jednotek, ale spíše naopak jejich výraznou odpovědnost při volbě konkrétní metody ocenění. Ministerstvo financí v návrhu výslovně zdůrazňuje respektování povinností

daných zákonem o účetnictví, především pak respektování principu věrného a poctivého zobrazení majetku ve smyslu § 7 zákona o účetnictví s přihlédnutím k principu významnosti ve smyslu § 19 odst. 6 zákona o účetnictví, tedy k atributům, které se projeví ve svém důsledku při zpracování účetních závěrek. V případě, že účetní jednotka vykazuje v účetních závěrkách vyšší hodnoty především v rámci účtové skupiny 12 – zásoby vlastní výroby, se lze domnívat, že by měla být nová ustanovení vykládána vzhledem k výše uvedeným principům jako povinnost, a to v případě, že bude mít rozdíl z titulu přiřazení nepřímých nákladů do ocenění zásob vlastní výroby významnější dopad.

3.3 Příčinně přiřaditelné nepřímé náklady

Je tedy zřejmé, že zásadní otázkou pro oceňování zásob vlastní výroby po 1. 1. 2016 je pojem příčinně přiřaditelné nepřímé náklady k danému výkonu, a to ať již variabilní či fixní. Výkladově jednodušší je jistě část omezující příčinně přiřaditelné náklady vztahem k období činnosti. Zde si myslím, že žádné významnější výkladové problémy nenastanou. Pokud se však týká příčinně přiřaditelnosti k výkonu, vzpomínám na slova jednoho z účastníků školení pořádaného NÚR na podzim loňského roku, který celkem logicky argumentoval, že přiřadit vlastně umí jakýkoli náklad. Tomu odpovídá i společný cíl všech metod kalkulací, tedy nalezení příčinného vztahu mezi kalkulovanými náklady a výnosy, kde pro oblast tohoto typu přiřazování nepřímých nákladů s přihlédnutím k principu příčinné souvislosti se event. používá i princip únosnosti. Jedinou jistotu nám tak přináší negativní vymezení nepřímých nákladů ať již fixních či variabilních, které nikdy nebudou součástí ocenění zásob vlastní výroby, tj. nákladů, které jsem schopen příčinně přiřadit odbytové činnosti účetní jednotky. S těmito odbytovými náklady pak bude zřejmě souviset i část typicky správních fixních i variabilních nákladů. Bude nejspíše nutné klíčovat správní režii na část, která se týká odbytové režie a činností, které nesouvisejí s vytvořením zásob vlastní výroby, a na část, která s ní souvisí, respektive může příčinně souviset.

4 Možná rizika novel a transponované ustanovení

Novela se mi tak v přijímaném znění jeví jako podstatně rizikovější, neboť pochopení principu významnosti není jednoduché ani pro kvalifikované účetní. Bude se jednat o zásadní rozhodnutí, které musí být interně pro případné kontrolní mechanismy odůvodněno. Jistě jednodušší situace nastane u auditovaných účetních jednotek, kde tuto problematiku bude nucen posuzovat i auditor a určitý kontrolní mechanismus tak zjevně bude od počátku působit. Daleko rizikovější se mi pak navrhované znění jeví pro oblast mikro a malých účetních jednotek ve smyslu doplněného § 1b zákona o účetnictví. Pro pochopení novely

§ 25 odst. 5 písm. c) a d) zákona o účetnictví a § 49 odst. 5 novelizované vyhlášky pro podnikatele je nezbytné uvést i transponovanou část Směrnice, tedy článek 2 odstavce 7, kde je definice výrobních nákladů. Členským státům Směrnice umožňuje buď povolit, nebo vyžadovat, aby „...do těchto nákladů byla zahrnuta přiměřená poměrná část fixních nebo variabilních nákladů, nepřímě přiřaditelných k dané položce...“ Podle mého názoru jsme zvolili ne alternativu povolení, ale alternativu povinnosti, pokud je tento postup nezbytný pro věrně a poctivě zobrazení předmětu účetnictví v účetní závěrce s přihlédnutím k principu významnosti. Takový postup však obvykle nevznáší právní jistotu, ale naopak vytváří prostor pro uvážení jak auditorů, tak správních. Pokud si zrekapitulujeme z pozice daňových poradců běžné postupy správce daně při realizaci jeho jednotlivých správních úvah, mohlo by nám pouze zatrnout. Naštěstí se však v této oblasti, předpokládám, nebudeme pohybovat přednostně na principech a základních zásadách daňového řádu, ale případně v oblasti porušení účetních předpisů ve smyslu § 37 a následujících zákona o účetnictví, tedy bude se jednat o řízení vedené dle správního řádu, kde důkazní břemeno případného porušení je na kontrolním orgánu, tedy správci daně.

Přestože jsem přesvědčen, že zvolený postup Ministerstva financí u připravovaných předpisů v oblasti účetnictví

vztahujících se k oceňování zásob vlastní výroby je správný, a osobně ve vztahu ke zvolenému řešení nemám žádné zásadní odborné připomínky, je zvýšení odpovědnosti účetních jednotek ve věci rozhodování o zvolené metodě a zahrnování či nezahrnování variabilních a fixních nepřímých nákladů příčinně přiřaditelných k danému výkonu do budoucna zjevně velmi významnou otázkou. U účetních jednotek s nedostatečným odborným zázemím může totiž přinést výrazné navýšení rizik, a to nejen ve vztahu k možnému správnímu deliktu v oblasti účetnictví, ale především ve vztahu k dopadům daně z příjmu právníků osob, u které vidím i zúžení prostoru pro ovlivňování základu daně proti dosavadní metodice. Věřím, že se podaří na odbornou veřejnost působit dostatečně včas a přesvědčivě, aby zvolené metody oceňování pro účetní období, která začínají po 31. 12. 2015, byly do tohoto data připraveny takovým způsobem, abychom minimalizovali rizika nejen u našich klientů, ale obecně u účetních jednotek. Předpokládám, že pokus o výklad analyzovaných ustanovení realizují nejen další členové odborné pracovní skupiny při MF, která se novelami účetních předpisů zabývá, ale především konkrétní pracovníci MF ČR, kteří se osobně na analyzovaných změnách účetních předpisů podíleli. Pokud tomu tak nebude, bude nejspíše nezbytné připravit tuto problematiku pro jednání koordinačního výboru.



DAŇOVÉ ZÁKONY A ÚČETNICTVÍ PODLE STAVU K 30. 6. 2015 S PARALELNÍM VYZNAČENÍM ZMĚN OD 1. 7. 2015

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 dani z příjmů.

Cena publikace je 440 Kč vč. DPH + poštovné.

Publikaci je možné objednat na www.kdpcr.cz, email 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 2015 garantujeme cenu 440 Kč vč. DPH. Poštovné je pro dlouhodobé objednatele zdarma.

Vlastní kapitál z pohledu obchodních korporací

Bc. Lenka Dvořáková
daňová poradkyně č. 4808,
PROSPEKO spol. s r.o.



Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále jen „ZOK“), a nový zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „NOZ“), jejichž účinnost se datuje k 1. 1. 2014, přinesly změny do vlastního kapitálu korporací. Ale i obecně vzato téma vlastního kapitálu neustále činí potíže a operace s ním vyvolávají řadu účetních a daňových otázek. Cílem tohoto článku je zrekapitulovat vlastní kapitál z pohledu jeho částí, upozornit na specifika jednotlivých složek, nalézt odpovědi na možnost rozdělování vlastních zdrojů. Fakt, že se jedná o zásadní část zdrojů obchodní korporace, je utvrzen též tím, v jakém rozsahu z údajů z vlastního kapitálu vychází finanční a ekonomické ukazatele, které jsou využívány pro rozhodování managementu o dalších krocích a plánech obchodní korporace, případně vyhodnocování situace obchodní korporace ze strany věřitelů.

1 Legislativní rámec

Do 31. 12. 2013 definoval vlastní kapitál obchodní zákoník č. 513/1991 Sb. (viz § 6 odst. 4). Nově ZOK ani NOZ přímo vlastní kapitál nedefinují. Vzpomeňme však, že jednotlivé složky vlastního kapitálu jsou uvedeny v příloze č. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Neznamena to ale, že by výše uvedené předpisy (ZOK a NOZ) neobsahovaly žádné definice, které by souvisely s vlastním kapitálem. Například definice základního kapitálu je k nalezení v § 30 ZOK, definice vkladu v § 17 odst. 3 ZOK apod.

2 Složky vlastního kapitálu

Připomeňme, že příloha č. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. předepisuje v současné době složky vlastního kapitálu v této struktuře:

Základní kapitál

- Základní kapitál
- Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
- Změny základního kapitálu

Kapitálové fondy

- Ážio
- Ostatní kapitálové fondy
- Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
- Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací
- Rozdíly z přeměn obchodních korporací
- Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací

Fondy ze zisku

- Rezervní fond
- Statutární a ostatní fondy

Výsledek hospodaření minulých let

- Nerozdělený zisk minulých let
- Neuhrazená ztráta minulých let
- Jiný výsledek hospodaření minulých let

Výsledek hospodaření běžného účetního období

Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku

Zejména u položky *Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku* jde o záležitost od roku 2014 zcela novou. Položka *Jiný výsledek hospodaření minulých let* byla pro změnu hitem od 1. 1. 2013.¹ Některé další položky dostaly změn pouze v terminologii.

Základní kapitál

Definici základního kapitálu v současné době nalezneme v § 30 ZOK, kde je stručně definován jako souhrn všech vkladů. Do konce roku 2013 byla definice uvedena v § 58 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „ObchZ“). Byla zde sice detailněji rozepsána, avšak smysl definice dle ZOK se nezměnil.

Základní kapitál u „starých“ s. r. o. není nutno přizpůsobit pravidlům ZOK. Stejně tak akciové společnosti, které ještě i dnes mají základní kapitál ve výši 1 mil. Kč z dob

¹ SKÁLOVÁ, Jana. Opravy chyb a změny účetních metod od roku 2013. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2013, č. 4, s. 35–42.

vzniku a. s. do 31. 12. 2000, mohou tuto výši základního kapitálu ponechat a nejsou povinny navýšit jeho hodnotu na současně 2 mil. Kč. Odkazují na výkladové stanovisko č. 31 Komise pro aplikaci nové civilní legislativy (dále jen „KANCL“) ze dne 25. 6. 2014 a zákon č. 370/2000 Sb., jímž se mění zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, konkrétně na oddíl VIII, bod 18:

Společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti, jež vznikly podle dosavadních právních předpisů, nejsou povinny zvýšit základní kapitál do výše stanovené tímto zákonem, nemohou však rozhodnout o snížení základního kapitálu pod částku stanovenou tímto zákonem. Budou-li však tyto společnosti po účinnosti tohoto zákona zvyšovat základní kapitál, zvýší jej alespoň tak, aby dosáhly výše základního kapitálu vyžadované tímto zákonem.

Pokud však „stará“ účetní jednotka rozhodne o tom, že se přizpůsobí ZOK a sníží základní kapitál, pak tak lze učinit za předpokladu, že nepřivede obchodní korporaci do úpadku.

Základní kapitál je nutno vnímat jako základnu vlastního kapitálu. Základní kapitál je nejčastěji vložen na počátku korporace jako prvotní zdroj krytí majetku.

Minimální výše základního kapitálu u s. r. o. v současné době není určena a § 142 ZOK pouze určuje minimální výši vkladu, která činí 1 Kč, čímž se na jednu stranu odstranila nutnost dělitelnosti výše vkladu na tisíce dle starého § 109 ObchZ, avšak (dle mého názoru) ne zcela šťastně nabízí možnost založení obchodní korporace (s. r. o.) právě a pouze s touto 1 Kč. Je-li korporace zakládána vkladem na úrovni minimální zákonné výše vkladu 1 Kč, pak je více než vhodné uvést do přílohy k účetní závěrce mimo jiné i zdroje, z nichž byly hrazeny prvopočáteční výdaje spojené se založením korporace (kolky, notářské poplatky apod.). Těmto výdajům se účetní jednotka logicky nevyhne a tato skutečnost je budoucím společníkům korporace známa již při stanovování výše vkladů.

Výši základního kapitálu schvaluje valná hromada. Je-li však ve společenské smlouvě uvedena hodnota vkladu vyšší než 1 Kč, pak je výše ze společenské smlouvy tomuto zákonnému minimu nadřazena (§ 142 odst. 1 ZOK).

Financování činnosti s. r. o. se základním kapitálem 1 Kč v počátcích života obchodní korporace může být zajištěno z různých zdrojů. Může se jednat o zdroje od zakladatele, který vložil do obchodní korporace příspěvek mimo základní kapitál s tím, že po vytvoření zisku se tento příspěvek vrátí, další možností je financování z úvěru či zápůjčky apod. Je tedy zřejmé, že financování v těchto případech může mít charakter vlastních i cizích zdrojů.

Vklady do základního kapitálu mohou být jak v peněžité podobě, tak i v podobě nepeněžitého vkladu. Pravidla pro vklady upravuje § 17 ZOK, z něhož stojí za zmínku zejména odst. 3, který zamezuje, aby se nepeněžítým

vkladem stala práce nebo služby. Toto omezení bohužel neobsahuje bližší určení, co je v tomto smyslu považováno za práci a služby, zda je tedy společníku zamezeno vykonat pro společnost práci/službu a tím splatit svůj nepeněžítý vklad, nebo zda je omezení uvažováno tak, že jako nepeněžítý vklad nesmí být vnesena pohledávka za třetí osobou vzniklá z titulu poskytnutí práce/služby. V tomto směru bylo jasnější ustanovení v ObchZ (§ 59 odst. 2), kde byl přímo zakotven zákaz výkonu práce či služby ze strany společníka coby formy splacení nepeněžitého vkladu. Je tedy otázkou, zda odlišné znění obou předpisů mělo či nemělo hlubší smysl. Ocenění nepeněžitého vkladu řeší § 143 ZOK.

Samotný vklad do základního kapitálu je nutno chápat ve dvou časových rovinách. V první fázi dochází k úpisu vkladu, kdy se upisovatel zavazuje ke splnění samotného vkladu a účetní jednotce zároveň vzniká zcela logicky pohledávka za konkrétním upisovatelem. Ve druhé fázi teprve dochází k zápisu změny v základním kapitálu do obchodního rejstříku.

Před datem zápisu této změny se účtuje o *změnách základního kapitálu* a teprve v okamžiku zápisu do obchodního rejstříku se tato změna zaúčtuje přímo na položku *Základní kapitál*. Existence položky *Změny základního kapitálu* v rozvaze zajišťuje informační funkci pro uživatele výkazu. Z výkazu je tedy zřejmé, že u účetní jednotky dochází k určitým změnám v základním kapitálu, a je možno ověřit, zda ke změně v závěru skutečně došlo či nikoli. V jistých případech totiž vůbec nemusí k zápisu do obchodního rejstříku dojít a účetní zápis na položce *Změny základního kapitálu* se následně rozpustí. Uživatel výkazu, který je případně v nějaké fázi rozhodování ve vztahu ke korporaci, musí dostat plnohodnotné informace o stavu v účetní jednotce.

Poslední dílčí částí základního kapitálu jsou vlastní akcie a obchodní podíly. Položka může nabývat pouze záporných hodnot, a to z následujícího důvodu. Drží-li účetní jednotka vlastní akcie či vlastní obchodní podíly, je nutno korigovat touto zápornou položkou výši základního kapitálu, který stojí na počátku vzniku těchto akcií či obchodních podílů. Pravidla pro možnost nabytí vlastních akcií určují § 298–321 ZOK. Krom jiného není možno vykonávat hlasovací práva, která jsou spojena s držbou právě těchto vlastních akcií.

V případě výplaty podílů na zisku právo, které je spojeno s držbou vlastních akcií, zaniká okamžikem splatnosti podílu na zisku a zisk, který není tímto vyplacen, je následně přeúčtován na nerozdělený zisk minulých let (§ 309 odst. 2 ZOK).

Co se týče snižování základního kapitálu, vždy o něm rozhoduje valná hromada a toto snížení je účinné opět až v okamžiku zápisu do obchodního rejstříku. V rozhodnutí

valné hromady musí být stanovena nejen hodnota, o níž se základní kapitál snižuje, ale také způsob, jak bude s hodnotou (odpovídající snížení) dále naloženo. Jednou z variant je vyplacení společníkovi.

Jestliže například společník s. r. o. ukončí svou účast na korporaci jinak než převodem podílu, pak mu náleží právo na vypořádací podíl, který je předmětem daně z příjmu. Základem daně je pak hodnota vypořádacího podílu snížená o hodnotu nabývací ceny podílu. To ovšem neznamená, že ve všech těchto případech ke zdanění dojde. Například při prodeji obchodního podílu s. r. o. společníkem-fyzickou osobou, u kterého bude splněn časový test dle § 4 odst. 1 písm. r) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), bude příjem osvobozen. Krom jiného je nutno vzít v úvahu, že od roku 2014 může jedna a táž osoba vlastnit více (a různých) obchodních podílů na téže korporaci (§ 125 ZOK) a splnění podmínek pro osvobození se bude řešit zvlášť pro každý jednotlivý podíl. Toto nebylo za účinnosti starého ObchZ možné, neboť dle § 114 ObchZ společník držel pouze jeden podíl a v případě změny rozsahu podílu docházelo k jeho snížení či rozšíření.

Jinou situací snížení základního kapitálu může být stav, kdy se účetní jednotka rozhodne, že ze snížení základního kapitálu vyrovná záporné výsledky hospodaření. Účetně tedy dojde pouze k pohybu mezi dvěma (či více) položkami vlastního kapitálu. Ačkoli po tomto zásahu zůstane vlastní kapitál ve stejné výši, v žádném případě se nejedná o banální účetní operaci, kterou lze provést bez jistých administrativních procedur. Pro příklad uveďme nutnost rozhodnutí valné hromady o snížení základního kapitálu z výše uvedeného důvodu, povinnost zápisu do obchodního rejstříku apod.

Upozorňuji též na povinnost zveřejnění všech údajů odpovídajících údajům na obchodních listinách na svých webových stránkách (a. s. povinně, s. r. o. v případě existence www stránek).

Kapitálové fondy

Kapitálové fondy jsou vlastními zdroji, avšak zdrojem jejich tvorby není zisk účetní jednotky. Nejčastěji se jedná o další vklady společníků, dary od třetích osob nebo o přeceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků, či jde o ážio.

Pro terminologickou změnu položky *Ážio*, resp. *Emisní ážio*, byl fakt, že nová právní úprava operuje nejen s tzv. emisním ážiem, ale také s ážiem vkladovým.

U ážia se jedná o rozdíl mezi vyšším emisním kurzem akcií a jejich jmenovitou hodnotou. Dle § 247 ZOK nesmí být emisní kurz akcie nižší, než je jmenovitá hodnota akcie. U kusových akcií nesmí být emisní kurz akcie nižší, než je její účetní hodnota.

$$\text{Účetní hodnota akcie} = \text{ZK} / \text{počet kusových akcií}$$

Definici emisního ážia bychom našli v § 248–249 ZOK. Do ážia se může rovněž dostat položka, která vznikla splacením vkladu v cizí měně, případně hodnota rozdílu mezi (znaleckou) hodnotou nepeněžitěho vkladu a uznanou hodnotou vkladu do základního kapitálu v s. r. o. (při splnění podmínek § 249 ZOK). Ážio lze použít na úhradu ztrát minulých let či běžného období, při snížení základního kapitálu stažením akcií z oběhu či ke zvyšování základního kapitálu.

Mezi ostatní kapitálové fondy patří příplatky mimo základní kapitál, přijaté dary apod. Tyto položky se nezapisují do obchodního rejstříku. Zejména u příplatků mimo základní kapitál jde o praktický nástroj doplnění chybějících zdrojů účetní jednotky, například v případech vyjednávání s bankou, je-li vlastní kapitál účetní jednotky příliš nízký, či dokonce záporný. Všimněme si, jak důležitou roli hraje výše vlastního kapitálu například právě pro vyhodnocování ze strany bank.

Příplatky jsou řešeny v § 162–166 ZOK a mohou být povinné či dobrovolné. V případě příplatkových povinností (§ 162 ZOK) je nutno stanovit příplatkovou povinnost včetně jejich podrobností ve společenské smlouvě s. r. o. Naopak pro dobrovolný příplatek (§ 163 ZOK) stačí souhlas jednatele. Dobrovolný příplatek lze poskytnout i jako nepeněžitý, což je u příplatkové povinnosti vyloučeno.

Daňovou konsekvencí je pak zvýšení nabývací ceny podílu společníka o příplatek (§ 24 odst. 7 ZDP), případně jeho snížení, dojde-li následně k vrácení příplatku.

Připomínám ve vztahu k emisnímu ážiu a příplatkům mimo základní kapitál novinku v § 36 odst. 2 písm. e) ZDP s účinností od 1. 1. 2015, kdy se použije zvláštní sazba daně z příjmu pro poplatníky uvedené v § 2 a 17 ZDP i pro případ příjmu:

... z vrácení emisního ážia, příplatku mimo základní kapitál nebo těmto plněním obdobná plnění; tento příjem se snižuje o nabývací cenu podílu na obchodní korporaci, je-li plátcí poplatníkem prokázána.

Poskytnutí příplatku není vyloučeno ani u akciových společností (KANCL, výkladové stanovisko č. 26 ze dne 25. 6. 2014), neboť nebyl nalezen důvod, který by poskytnutí příplatku bránil.

V položkách *oceňovacích rozdílů a rozdílů* se vykazují zejména rozdíly vzniklé z přecenění dlouhodobého finančního majetku na reálnou hodnotu či metodou ekvivalence, rozdíly při uplatnění reálné hodnoty při přeměně účetní jednotky, dále u nástupnických účetních jednotek rozdíly z rozvahových operací (např. vyloučení aktiv a pasiv, které se nevykazují, apod.).

Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků mohou nabývat kladných i záporných hodnot. Pozor na to, že v případě kladného oceňovacího rozdílu by tento rozdíl, tj. forma vlastního zdroje, neměl být použit pro vyplacení podílu na zisku.

Fondy ze zisku

Fondy tvořené ze zisku doznaly zásadních změn. Nová právní úprava již neukládá povinnost vytvářet zákonný rezervní fond. Není-li ve společenské smlouvě stanoveno jinak, lze již dříve vytvořený zákonný rezervní fond ponechat beze změny nebo s jeho obsahem naložit dle uvážení účetní jednotky. Nicméně, je-li to vůlí účetní jednotky, lze tvořit rezervní fond jako fond statutární.

Rozhodla-li se účetní jednotka zrušit zákonný rezervní fond, je nutná změna společenské smlouvy. Neučiní-li účetní jednotka ve společenské smlouvě změnu ohledně zákonného rezervního fondu a ponechá-li společenskou smlouvu (v tomto směru) beze změny, má se za to, že jej tvoří dobrovolně.

Daňovou novinkou od 1. 1. 2015 je dovětek v § 36 odst. 2 písm. i) ZDP za středníkem, kdy se ke zdanění zvláštní sazbou daně přistoupí i v případech příjmů člena obchodní korporace z rozpuštěného rezervního fondu nebo obdobného fondu.

Nejsou-li naplněny podmínky pro osvobození dle § 19 ZDP (případy mateřských a dceřiných korporací), pak vyplacení rezervního fondu podléhá 15% sazbě daně, není-li však v § 36 odst. 1 nebo 9 uvedeno jinak.

Statutární a ostatní fondy tvoří účetní jednotka podle ZOK, případně podle společenské smlouvy či stanov.

Výsledek hospodaření minulých let

Zisk, který účetní jednotka vytvoří, je druhou zásadní složkou vlastního kapitálu. Zapřemýšlíme-li nad tím, z čeho je vlastní kapitál tvořen, dojdeme k závěru, že jej účetní jednotka vytváří buď vklady společníků (v různých podobách) anebo vytvářením zisku.

Zisk, který účetní jednotka nerozdělí do jiných složek vlastního kapitálu, může kdykoli použít dle svého uvážení, a to včetně možnosti vyplacení podílů na zisku.

Součástí výsledku hospodaření minulých let je i vcelku nová a velmi diskutovaná položka *Jiný výsledek hospodaření minulých let*.

Do této položky účtujeme operace, u nichž je zřejmé, že měly být součástí výsledku hospodaření minulých let, ať již ve smyslu jeho snížení či zvýšení. Půjde tedy zejména o nápravu účetních chyb minulých období, ale taktéž o dopady změn účetních metod.

Do konce roku 2012 se opravy chyb zachycovaly na výsledkové účty účetního období, v němž byla chyba odhalena. Ačkoli významné chyby byly účtovány na mimořádné výnosy a náklady, přesto měly tyto chyby dopad do výsledku hospodaření běžného období, a výkazy tak nepodávaly uživatelům objektivní obraz o hospodaření účetní jednotky v daném účetním období. Od roku 2013 je v rozvaze novou položkou *Jiný výsledek hospodaření minulých let*. Tento odborný termín se mimo jiné dostal i do vyhlášky č. 500/2002 Sb., konkrétně do § 15a a ČÚS 018, bod 3.1.10 – složky vlastního kapitálu. Ačkoli interpretace Národní účetní rady (dále jen „NÚR“) nejsou právně závazné, pro upřesnění a upevnění problematiky mohou doporučit interpretaci NÚR I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách a dále I-24 Události po rozvahovém dni. Mimo to apelují na stanovení hladiny významnosti ve vnitřní směrnici.

Údaje v rozvaze musí být srovnatelné, tzn. pro zajištění objektivnosti údajů je nutno upravit i hodnoty ve sloupci zachycující minulé účetní období. Zároveň je potřeba tyto změny a úpravy popsat v příloze k účetní závěrce, případně v Přehledu o změnách vlastního kapitálu.

Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku

V minulosti § 123 a 178 ObchZ zakazovaly výplatu záloh na podíl na zisku. Nová právní úprava výplatu záloh povoluje, avšak za striktně předepsaných podmínek.

Rozhodne-li účetní jednotka o výplatě zálohy na výplatu podílu na zisku, vstoupí tyto zálohy do této speciální a nové položky se záporným znaménkem. Položka tímto plní funkci korekce výsledku hospodaření běžného období a samozřejmě také snižuje vlastní kapitál.

Zálohu na výplatu podílu na zisku lze (dle § 40 odst. 2 ZOK) vyplácet pouze na základě mezitímní účetní závěrky, z níž vyplývá, zda má účetní jednotka dostatek prostředků na rozdělení zisku. Výkladové stanovisko KANCL č. 27 odůvodňuje vazbu mezi § 19 odst. 3 zákona o účetnictví (dále jen „ZoÚ“) a § 40 odst. 1 a 2 ZOK.

Ustanovení § 19 odst. 3 ZoÚ stanovuje, že účetní jednotka sestavuje mezitímní účetní závěrku v případě, kdy to vyžaduje zvláštní právní předpis. § 40 odst. 2 ZOK tuto mezitímní závěrku pro vyplacení zálohy na výplatu podílu na zisku požaduje, a proto je ve smyslu § 19 odst. 3 ZoÚ právě oním zvláštním právním předpisem.

Odborné názory se shodují, že mezitímní účetní závěrku v těchto případech není nutno ověřovat auditorem. § 20 ZoÚ určuje povinnost ověřit auditorem pouze závěrku řádnou či mimořádnou, nikoli však mezitímní. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí o výplatě zálohy na výplatu podílu na zisku je pro účetní jednotku významným aktem, lze asistenci auditora účetní jednotce doporučit a tím utvrdit, že

statutární orgán rozhodl o výplatě zálohy v souladu s péčí řádného hospodáře a na základě svého nejlepšího vědomí.

Výše zálohy nesmí být vyšší než je součet výsledku hospodaření běžného období a nerozděleného zisku minulých let a ostatních fondů tvořených ze zisku (které nejsou účelově vázány), zároveň odečteme neuhrazené ztráty minulých let a povinný příděl do rezervního fondu.

VH běžného období

- + nerozdělený zisk minulých let
- + ostatní fondy ze zisku (neúčelové)
- neuhrazená ztráta minulých let
- povinné příděly do fondů
- +/- jiný výsledek hospodaření minulých let

Zálohy není možné vyplatit, pokud by tím byl účetní jednotce způsoben úpadek (§ 40 ZOK; výkladové stanovisko KANCL č. 25 ze dne 9. 4. 2014).

Zálohy jsou vratné, a to i v případě nového vlastníka podílu. Nový společník v podstatě koupil svůj podíl i s tím, že již byla vyplacena záloha na podíl na zisku původnímu vlastníku. Dle výkladového stanoviska KANCL č. 30² se záloha vypořádává vůči vlastníku, který drží podíl ke dni splatnosti podílu na zisku.

Účetní jednotka, která o výplatě zálohy na výplatu podílu na zisku rozhoduje, účtuje na jedné straně na položku *Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku* a na straně druhé na položku závazku zálohu vyplatit.

Jak to ale bude na straně příjemce této zálohy? Vydeme-li zrcadlově ze stavu, jak se k záloze staví účetní jednotka poskytující zálohu, tj. účtuje o snížení vlastního kapitálu a zároveň o závazku, pak se nabízí účtovat na straně příjemce zálohy obdobně. Tedy na jedné straně o pohledávce, na straně druhé do výnosů, tedy v podstatě o zvýšení vlastního kapitálu. O tomto účetním zachycení přijaté zálohy se vedla řada diskusí v odborném tisku³. Odpůrci tohoto názoru poukazovali zejména na to, že může nastat situace, kdy příjemce bude povinen zálohu vrátit, a to za situace, že valná hromada nerozhodne o rozdělení zisku (protože to nedovolí hospodářská situace) nebo se valná hromada vůbec nesejde ke schválení účetní závěrky.

U příjemce zálohy je tedy důležité získat informace o společnosti, od níž zálohu přijal, a to v období mezi rozvahovým dnem a okamžikem schválení účetní závěrky. Může totiž dojít k situaci, kdy (i přes původně pozitivní výsledky) není výsledek hospodaření běžného období v takové výši, jak účetní jednotka při výplatě zálohy na výplatu

podílu na zisku předpokládala. Není-li tedy možno na valné hromadě při schvalování účetní závěrky rozhodnout o rozdělení zisku, pak na tuto situaci musí příjemce zálohy reagovat. Nabízí se možnost zrušení výnosu a zaúčtování závazku v přijaté výši zálohy či tvorba rezervy.

Účetní jednotka, která zálohu vyplatila, pak musí komentovat situaci v příloze účetní závěrky, kde by měla zdůraznit, že výsledky hospodaření nedovolují rozdělení zisku a že bude muset dojít k vrácení vyplacených záloh. Okamžik vzniku pohledávky za společníky je právně postaven najisto ve stanovisku č. 30 KANCLu k vypořádání zálohy na výplatu podílu na zisku dle ustanovení § 40 ZOK, kde je uvedeno:

Rozhodl-li příslušný orgán obchodní korporace o tom, že zisk nebude rozdělen ve prospěch společníků na podíly na zisku nebo nejsou-li splněny zákonné podmínky pro výplatu zisku, jeví se jako logické, že ke dni rozhodnutí valné hromady se rovněž provede vypořádání, protože je postaveno na jisto, že podíly na zisku se vyplácet nebudou, resp. nemohou být vyplaceny. Nerozhodne-li do konce následujícího účetního období vůbec příslušný orgán obchodní korporace o naložení se ziskem za účetní období, na něž byla záloha na podíl na zisku poskytnuta (např. z důvodu neschválení řádné účetní závěrky), je rovněž nezbytné provést vypořádání poskytnuté zálohy; záloha nemůže totiž zůstat nevypořádaná i do dalšího účetního období. V takovém případě se vypořádání provede k poslednímu dni účetního období následujícího po účetním období, na něž byla záloha na podíl na zisku poskytnuta.

Není-li záloha osvobozena dle § 19 ZDP, pak je zdaňována daní z příjmu vybíranou zvláštní sazbou dle § 38d ZDP. Daň je sražena k okamžiku výplaty a následně odvedena do konce měsíce následujícího.

3 Výplata vlastního kapitálu

Rozdělení vlastního kapitálu lze členit na dvě kategorie. Na jedné straně rozdělení zisku a na straně druhé vrácení vkladů vlastníků.

Rozhodnutí o vyplacení podílů na zisku lze učinit na základě řádné či mimořádné účetní závěrky, schválené valnou hromadou. Zálohy na podíl na zisku se vyplácí na základě mezitímní účetní závěrky bez povinnosti schválení valnou hromadou. Rozhodnutí o vrácení vlastního kapitálu lze učinit na základě řádné účetní závěrky a pro tyto případy nelze vyplácet zálohy.

Není-li ve společenské smlouvě uvedeno jinak, lze podíl na zisku rozdělit pouze mezi společníky.

² Dostupné na webu: http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/user_upload/Stavisko_30.pdf.

³ ŠEVCOVICOVÁ, Edita a Petra VANĚČKOVÁ. Zálohy na podíl na zisku. Souvislosti v účetnictví a daních. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2014, č. 4, s. 50–53.

SKÁLOVÁ, Jana. Účetní zobrazení záloh na podíly na zisku. *Bulletin KDP*. 2014, č. 1, s. 43–47.

Podíl na zisku je splatný do 3 měsíců ode dne, kdy bylo rozhodnuto o jeho rozdělení. Lhůtu však lze upravit ve společenské smlouvě odlišně. U osobních společností činí zákonná lhůta 6 měsíců.

Pro rozdělení vlastního kapitálu je nutno splnit několik testů:

- Účetní jednotka nesmí přivodit úpadek (§ 40 odst. 1 ZOK);
- Splnění požadavků na příslušný typ účetní závěrky (§ 40 odst. 2 a § 34 odst. 1 ZOK);
- Výpočet rozdělitelného zisku (zisk minulých let + + nerozdělený zisk + fondy ze zisku + jiný výsledek hospodaření);
- Test pro a. s. – § 350 odst. 1 ZOK – po případném rozdělení nesmí klesnout vlastní kapitál pod výši upsaného základního kapitálu zvýšeného o fondy, které nelze rozdělit mezi akcionáře.

Postup při testování má nutnou chronologii, a to pro s. r. o.:

1. Test na úpadek
2. Test úrovně zisku pro rozdělení

Chronologie testů pro a. s.:

1. Test na úpadek
2. Test vlastního kapitálu (§ 350 odst. 1 ZOK)
3. Test zisku k rozdělení

Jen některé položky vlastního kapitálu je možno použít k výplatě záloh či podílů na zisku. V žádném případě není

možno rozdělovat oceňovací rozdíly z přecenění cenných papírů a derivátů na reálnou hodnotu. K některým dalším souvislostem odkazují na již zveřejněné články⁴.

Podíly na zisku lze podle nového práva vyplácet i jiné osobě, než je společník (§ 34 ZOK). Je-li příjemcem tohoto podílu fyzická osoba, bude příjem zdaněn srážkovou daní. V případě příjemce-právnícké osoby bude příjem zahrnut do obecného základu daně.

4 Shrnutí

Jak jsem již podotkla v úvodu, problematice vlastního kapitálu je právem věnováno hodně pozornosti. Připomeňme nutnost akceptovat řadu změn, od změn v terminologii přes obsahové vymezení některých složek, jejich definice, až po vznik položek zcela nových. Změny nepřináší jen nově vznikající právní předpisy, kterými v poslední době byly zejména občanský zákoník č. 89/2012 Sb. a zákon o obchodních korporacích č. 90/2012 Sb., ale i nové pohledy na konkrétní komplikované účetní případy ze stran odborníků.

Nová pravidla, předpisy a názory specialistů si přitom kladou za cíl stále to stejné: aby účetnictví věrně a poctivě zobrazovalo vše, co má. Lze si jen přát, abychom udrželi krok se všemi legislativními, ale i společenskými vlivy. A abychom ho udrželi se ctí a pocitem dobře odvedené práce.

⁴ Dědič, Jan a Jan LASÁK. Vybrané otázky rozdělování zisku, jiných vlastních zdrojů a poskytování záloh na dividendy v akciové společnosti po rektifikaci. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2014, č. 1, s. 18–24.
NESROVNAL, Jiří a Milan SKÁLA. KANCL ve prospěch daňových poradců – II. část. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2014, č. 2, s. 55–62.



SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2015

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 2014.

Cena publikace je 390 Kč vč. DPH + poštovné.

Sborník je možné objednat na www.kdpcr.cz, email publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno.

Vztah mezi účetnictvím a daní z příjmů: styčné body, limity a omezení

Ing. Jiří Pelák, Ph.D.¹

katedra finančního účetnictví VŠE v Praze
člen Výkonného výboru
Komory auditorů ČR



Tento článek se zabývá obecnějšími úvahami nad vztahem účetnictví a daní z příjmů, resp. nad vztahem zisku a základu daně. Úvahy vycházejí z rámce daného našimi právními předpisy, ale neomezují se na něj. V textu jsou zmíněny poslední změny právních předpisů i relevantní judikatura Nejvyššího správního soudu (i když ne úplná). Článek se (pokud není uvedeno jinak) zabývá poplatníky vedoucími účetnictví, což není pokaždé znovu zdůrazňováno. Předmětem zájmu jsou transakce, jejichž zaúčtování může mít vliv na vyčíslení základu daně, tj. takových, které nepoživají zvláštního, explicitně upraveného daňového režimu.

1 Ohlédnutí za nedávnou historií

Příjem (pojem používaný zákonem o daních z příjmů) a výnos (pojem používaný zákonem o účetnictví) mají společnou minimálně jednu věc: tak nějak se neví, co přesně tyto pojmy znamenají. O to zajímavější je pokus zákonodárce „o zvýšení právní jistoty a zamezení výkladových nejasností“ (dle důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb.) vložení § 21h do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále také jen „ZDP“), který pro poplatníky vedoucí účetnictví ztotožňuje pojmy příjem a výnos.

Ztotožnění těchto dvou pojmů není žádná novinka, výnosy byly postaveny na roveň příjmům poplatníka vedoucího

(podvojně) účetnictví od samého vzniku zákona o daních z příjmů. Zákon v § 23 odst. 2 v době svého vzniku doslova uváděl, že „základem daně ... je hospodářský výsledek“. Když byla dikce tohoto ustanovení změněna do v podstatě dnešní podoby, totiž že při zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření, praxe se nijak nezměnila a ani se měnit neměla. Důvodem změny bylo totiž jen odstranění vnitřního jazykového rozporu v zákoně², kde se za základ daně označoval jak hospodářský výsledek, tak hospodářský výsledek po dalších úpravách.

Po dlouhou dobu byl tento vztah respektován i soudy. Zřejmě to je např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu (NSS) čj. 8 Afs 18/2009-1163, čj. 1 Afs 111/2009-974 nebo z celé série rozsudků týkajících se dohadných položek, ve kterých, ač se jednalo o daňové kauzy, se NSS zabýval správným zaúčtováním transakcí a toto řešení na základě ustanovení § 23 odst. 2 písm. a) přenesl ze světa výnosů a nákladů do světa daňových příjmů a výdajů.

Zde se ovšem sluší připomenout, že vztah výsledku hospodaření a základu daně považovaly za nesporný také obě soupeřící strany. To ony zaměřily pozornost soudu primárně na to, jak příslušné transakce pojmout účetně. Zcela jinak tomu ovšem bylo v přelomovém rozsudku NSS čj. 5 Afs 45/2011-945 (slavný případ „nerealizovaných kurzových rozdílů“), který byl založený na mnohem sofistikovanější argumentaci daňového poplatníka, který nejenže

¹ Ing. Jiří Pelák, Ph.D., působí na katedře finančního účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze a je auditorem. Je členem Výkonného výboru Komory auditorů ČR, kde předsedá redakční radě pro překlady mezinárodních auditorských standardů, a je místopředsedou Výboru pro metodiku auditu. Je zpracovatelem řady interpretací Národní účetní rady, podílel se na překladech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví i Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor. V Komore auditorů ČR také působí jako zkušební komisař pro zkoušku z podnikových kombinací a auditingu I a II. Odborně se zabývá metodologií interpretace účetních předpisů, účetním řešením fúzí a akvizicí, resp. přeměn obchodních společností, a mezinárodním výkaznictvím, zejména v oblasti podnikových kombinací a odložené daně. Absolvoval půlroční stáž na Copenhagen Business School, studoval půl roku na St. Marks International College v Sydney. Je předsedou redakční rady časopisu Auditor.

² Viz např. NOVOTNÝ, Radek. Daňový režim nerealizovaných kurzových zisků (nejen) ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu. *Daňový expert*. 2012, roč. 7, č. 5, s. 10–23.

³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, dostupný na: www.nssoud.cz.

⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, dostupný na: www.nssoud.cz.

⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, dostupný na: www.nssoud.cz.

popíral vhodnost metodiky účtování nerealizovaných kurzových rozdílů, ale také napadl vztah mezi výsledkem hospodaření a daňovým základem a nakonec i podřazení nerealizovaného kurzového rozdílu pod pojem příjmu v zákoně o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud konstatoval, že účetnictví a daň z příjmů není jeden, ale dva systémy a že každý z nich má své, odlišné funkce. Nicméně toto teoretizování o různých cílech obou systémů, ač nezbytné k teleologickému výkladu zákona, by asi samo o sobě NSS nepřimělo k nějakému závažnějšímu rozhodnutí. Hlavním důvodem nakonec nebylo nic menšího, než respektování zásad demokratického státního zřízení, jehož pilířem je dělba moci, která vylučuje, aby výše daňové zátěže byla určována mocí výkonnou. Dle NSS ústava svěřuje toto právo výhradně moci zákonodárné. Pokud se zákonodárce nevyjádří dostatečně jasně o tom, co se daní a co ne, není přípustné, aby o tom rozhodla moc výkonná. Na základě této ústavněprávní úvahy NSS tedy prohlásil předpisy vydávané ministerstvem za irelevantní při určování toho, zda nerealizovaný kurzový zisk je či není zdanitelným příjmem. Jinými slovy, ustanovení § 23 odst. 2 písm. a) se stalo pro soud v tomto konkrétním případě bezvýznamným. Most mezi výsledkem hospodaření a daňovým základem se vypařil a na místo testování toho, zda transakce byla správně zaúčtována, začalo být testováno, zda transakci lze označit za příjem podle ZDP.

Z uvedeného se myslím nedá dovodit, že tímto vazba mezi účetnictvím a daní z příjmů deklarovaná v § 23 odst. 2 písm. a) přestala existovat (bude vysvětleno dále). Co je ovšem poměrně jasné, je to, že tato vazba neplatí ve 100 % případů, jak se dříve neotřesitelně zdálo.

Smyslem této vazby, mimo zajištění průkazné evidence pro stanovení základu daně, je vyplnění mezer ve vymezení příjmů a výdajů v ZDP. Ustanovení § 21h říká úplně totéž (proto, jak se pojednává v důvodové zprávě, se nejedná o žádnou novinku). Potíž, kterou přes veškerou snahu neřeší ani nový § 21h, však spočívá v tom, že NSS odmítl možnost vyplňovat (možná domnělé) mezery ve vymezení pojmu „příjem“ v ZDP účetními předpisy vydanými Ministerstvem financí.

Jak NSS (nejen) v posledně jmenovaném případě poznamenává, pojem „příjem“ v ZDP je pojmem primárně ekonomickým. K tomuto závěru vede jak absence přímé a přesně vyjádřené obecné legální definice, tak také to, že daň z příjmu jako důchodová daň je funkcí ekonomických, nikoli právních změn ve sféře poplatníka (k tomu také viz níže). V tomto kontextu je zpochybnění vazby mezi účetnictvím a daní z příjmů Nejvyšším správním soudem paradoxní, neboť není lepšího vodítka při vymezení a vyčíslování ekonomických změn (a tedy pojmu „příjem“ pro účely ZDP) než účetnictví, a to z toho důvodu, že jeho *primárním* účelem je analyzovat a zachycovat změny

v ekonomické situaci poplatníka. Žádný jiný lepší takto zaměřený systém neexistuje.

Jak daň z příjmů pomocí pojmu „příjem“, tak účetnictví pomocí pojmu „zisk“ či „výsledek hospodaření“ (resp. „výnos“, dle okolností) uchopují poplatníka stejně, a to ekonomicky. Ač dle NSS vazba mezi daní z příjmů a účetnictvím není pro neústavnost průchodná položením rovnítka mezi legální definice příjmů a výdajů v ZDP a výnosů a nákladů v účetnictví, protože tyto jsou stanoveny výkonnou mocí, tato vazba navzdory tomu existuje, a to díky identické snaze obou systémů o ekonomické vyhodnocení situace poplatníka.

Téměř by se mohlo zdát, že tato argumentace se bezvýhradně staví za jednoznačný most mezi účetnictvím a daní z příjmů. Že zisk má být základ daně. Není tomu tak, je potřeba zvážit ještě několik „ale“, a to nijak drobných. Díky nim nemusí z dosavadní obhajoby vztahu účetnictví a daně z příjmů zůstat kámen na kameni:

- 1) Účetnictví a daň z příjmů sice mají stejný předmět zájmu (ekonomickou situaci poplatníka), cíl či nakládání s tímto předmětem se ovšem v obou systémech liší.
- 2) Ač účetnictví a daň z příjmů mají stejný předmět zájmu (ekonomickou situaci poplatníka), oba systémy jsou ochotny podstupovat odlišné míry rizika ohledně přesnosti zkoumání svého předmětu zájmu.
- 3) Nestačí jen tvrdit, že účetnictví, byť vedené v souladu se všemi předpisy, „vždy“, „automaticky“ či „ze své podstaty“ odráží ekonomickou realitu. To musí být obhájeno a k takové obhajobě zjevně nemůže postačit citování účetního předpisu; taková obhajoba musí být založena na ekonomickém rozboru situace.

Jinými slovy, vzato od zadu, vazba mezi daní z příjmů a účetnictvím bude existovat, pokud účetnictví fakticky, nikoli formálně či účetně-nesrozumitelně vyhodnotí ekonomickou situaci poplatníka, pokud spolehnout se na účetnictví nevnese nepřiměřenou míru nejistoty do stanovení zdanitelného příjmu a pokud se cíl, k jehož dosažení bude vyhodnocení ekonomické situace poplatníka účetně provedeno, nebude dramaticky lišit od cílů, které sleduje daň z příjmů.

Tato omezení budou vysvětlena a rozebrána níže. Navíc k nim budou přidána ještě další, v této chvíli zatím ne tak patrná.

2 Není příjem jako příjem (a jako příjem)

Pokud dokážeme dobře porozumět výše uvedeným „ale“, měli bychom být schopni určit, kdy lze účetnictví využít k zaplnění mezer v daních z příjmů, a to bez obav z neústavního postupu. Za tímto účelem bude nutné nejprve

trochu prozkoumat pojmy „příjem“ a „výdaj“ v ZDP a „zisk“ či „výsledek hospodaření“, „výnosy“ a „náklady“ v účetnictví.

Nejvyšší správní soud shledal, jak již bylo uvedeno, že zákon o daních z příjmů neobsahuje přímou definici pojmu „příjem“. To však neznamená, že systematickým, historickým a teleologickým výkladem nelze dospět k tomu, co obsahem tohoto pojmu má být (jak ostatně NSS předvedl zejména v rozsudku čj. 2 Afs 42/2005-1366).

Na rozdíl od uvedeného (pro naše úvahy zcela zásadního) judikátu započneme úvahy ještě trochu více ze široka. Čteme-li zákon o daních z příjmů, musíme si být vědomi toho, že pojem „příjem“ může nabývat sice tak trochu podobných, ale v detailu až dramaticky odlišných významů. Tyto významy jsou minimálně tři:

- (a) příjem, který se vyskytuje v názvu daně, který je „ideovým“ či teoretickým předmětem daně,
- (b) příjem (a do páru výdaj), který je vymezen v části zákona týkající se zdanění fyzických osob – zejména tedy v § 3 a 5 ZDP, se kterým se pracuje v § 23 odst. 2 písm. b) ZDP, a
- (c) příjem (a do páru výdaj), který je vymezen § 21h a § 23 odst. 2 písm. a) ZDP a o kterém se hovoří také v § 18 odst. 1 tamtéž.

Pro úplnost, ani jeden z pojmů „příjem“ není ekvivalentem pojmu „příjem“ používaným v účetnictví, kde se (alespoň nejčastěji) používá ve významu „peněžní příjem“. Všem výše uvedeným „příjmům“ bude věnována pozornost dále.

3 Příjem jako ideový základ daně z příjmů

Daň z příjmů postihuje (a tedy „ideovým předmětem“ daně je) zbohatnutí. Zde by se hodil nějaký odkaz podporující toto tvrzení, ale je to obecně známý fakt: na zbohatnutí je konstrukce důchodových daní založena: stát prostřednictvím této daně participuje na zbohatnutí poplatníků daně; touto daní jim část zbohatnutí odebírá. Tím, že důchodové daně odnímají poplatníkovi část zbohatnutí, nezasahují do výchozího stavu bohatství poplatníka: daň se platí (na rozdíl od majetkových daní) pouze z přírůstků bohatství. Daň tedy snižuje zbohatnutí, ale není schopna způsobit zchudnutí.

Ideovým předmětem daně se má pochopitelně na mysli „čistě“ zbohatnutí, tj. zbohatnutí poplatníka očištěná o případná související zchudnutí, nikoli zbohatnutí „brutto“. Pokud by totiž stát poplatníka obíral o zbohatnutí brutto,

docházelo by v rozporu s ideou daně ke zdanění i těch, kteří ve skutečnosti zchudli. Proto tento pojem „příjem“ nemá k sobě žádnou dvojici v podobě pojmu „výdaj“. Je to prostě celkové zbohatnutí za stanovené období. Na tom nic nemění fakt, že z této základní idey existuje řada výjimek spočívajících v tom, že stát leckdy některá zchudnutí neuzná jako např. osobní spotřebu potřebnou k přežití, úhradu dopravy potřebné k cestě do práce nebo ztrátu třeba z prodeje pozemku u fyzických osob.

Daní-li se zbohatnutí, tedy zvýšení bohatství, klíčovou otázkou je, co to bohatství je. Z důvodu zkrácení filosofické disputace a s ohledem na to, s čím se setkáváme při stanovování daně z příjmů a v účetnictví, máme na výběr v zásadě ze dvou možností: Buď je to majetek, nebo jmění (tedy majetek a dluhy, hodnotově spíše majetek mínus dluhy). Jak je bohatý ten, kdo má na účtu milion korun? Změníme názor na jeho bohatství, když se dozvíme, že si tento milion nenašetřil, ale právě vypůjčil od banky? Zcela jistě. Bohatství měřené pouze majetkem nevypovídá nic o ekonomické situaci dotyčného, příliš mnoho zůstává skryto. Úplnější obraz ekonomické situace získáme zjišťováním nejen majetku, ale i dluhů. Jmění, nikoli majetek, je tedy tím, co lze označit za bohatství. Ideovým základem daně z příjmů je tedy zvýšení jmění, tj. zvýšení majetku a snížení dluhů.

Ideový základ daně je jen jediný. Ač se daň z příjmů dělí na daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob, ideový předmět daně se v těchto částech neliší, i když u fyzických a právnických osob se pochopitelně lze setkat s jinými výjimkami ze zdanění daní z příjmů. Tato univerzálnost ideového základu je patrná z pojetí daňových základů, což bude popisováno dále. Není však vůbec jednoduché ji vysvětlit či obhájit stručně, máme-li ji vyčíst ze zákona.

Co ovšem je v konstrukci daně z příjmů dvojí, je právě zmíněné pojetí základů daně. Daň z příjmů odlišně přistupuje ke stanovení základu daně pro fyzické osoby (které, pokud jde o podnikání, nevedou účetnictví) a pro právnické a fyzické osoby (v roli podnikatelů), které účetnictví vedou. Díky odlišným způsobům stanovení základu daně existuje i dvojí vymezení dvojic „příjem“ a „výdaj“, z jejichž rozdílu se základ daně počítá (jak již bylo naznačeno výše). Rozklíčování těchto pojmů je naprosto zásadní pro praktické výpočty a také pro praktické propojení zisku z účetnictví se základem daně v ZDP.

Ačkoli tento článek nepojednává o příjmech a výdajích osob, které (stručně řečeno) nevedou účetnictví, pro úplné pochopení pojmu „příjem“ je nutné zabývat se i jejich „příjmy“ a „výdaji“.

⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, dostupný na: www.nssoud.cz.

4 Příjem v konstrukci základu daně založeném na cash bázi

Text zákona, ze kterého bychom měli pochopit konstrukci základu daně osob nevedoucích účetnictví (počínaje už § 3 ZDP), je velmi matoucí. Především – jak výše citovaná důvodová zpráva, tak znění § 10 napovídá, že za příjem se považuje zvýšení majetku (nikoli jmění) poplatníka, což na první pohled odporuje tomu, co bylo výše uvedeno o ideovém základu daně. Toto zvýšení může nabýt podoby peněžní i nepeněžní.

To, že „příjem“ je zde vztažen k majetku a nikoli ke jmění, vyvolává spousty praktických otázek. Půjčím-li si od banky sto tisíc Kč, můj majetek se zvýší. To, že toto není zdanitelný příjem, zachraňuje výslovné ustanovení ZDP v § 3 odst. 4 písm. b). Ale co jiné případy? Co když jsem nakoupil dlouhodobý majetek nebo zásoby na dluh se splatností dva roky. Můj majetek se zcela nepochybně (nepeněžně) zvýšil, je to tedy příjem dle ZDP? Nebo: půjčil jsem sousedovi míchačku a mám za to slíbenou tisícovku. Ještě mi ji nedal. Můj majetek se (nepeněžně) zvýšil o pohledávku ve výši tisíc. Je to zdanitelný nepeněžní příjem? Soused mi konečně poslal tisícovku na můj bankovní účet. Pohledávka za sousedem se změnila na pohledávku za bankou, která mi vede účet. Tohle není zdanitelný příjem, nebo ano? Dlužil jsem vzdálenému příbuznému 5 tisíc Kč a ten mi to odpustil. Je tohle vůbec předmětem daně, když se žádný majetek nezvýšil (i když víme, že do základu daně se to přičíst musí dle § 5 ZDP)? Je nebo není to nepeněžní příjem?

Přestože na uvedené otázky umíme zcela jednoznačně odpovědět ohledně toho, zda danit či nedanit, je v podstatě nemožné to najít v textu zákona. Je to způsobeno zejména tím, že „příjem“ je zde pojat jako zvýšení majetku poplatníka. Textu zákona je možné porozumět pouze se znalostí historických okolností, případně nějaké trochy teorie.

Ta teorie spočívá ve znalosti obecných, řekněme i ve světě běžných, konstrukcí základů daně z příjmů. V případě poplatníků nevedoucích účetnictví se jedná o konstrukci založenou tzv. na peněžní (cash) bázi (dále také „peněžní pojetí/koncept základu daně“).

Cílem konstrukcí základů daně je různými cestami se dobrat „ideového“ předmětu daně, kterým je zbohatnutí poplatníka. Konstrukce základu daně založená na cash bázi vychází z jednoduché úvahy, že všechno začíná a končí u peněz: nakoupím zboží, zadlužím se, dluh uhradím, o zboží přijdu při jeho předání zákazníkovi, vznikne mi nárok na peníze, které od něj nakonec obdržím. Tento koncept přistupuje ke zjištění zbohatnutí z takové transakce poměrně laxně (nikoli však nepřesně): zaměřuje se jen na vstup peněz do transakce a kolik peněz z transakce je získáno. Jednotlivá stádia jsou okázale ignorována. Takže

i když uvedený cyklus může trvat roky a dotčené osoby mohou nabývat velmi hodnotných aktiv (jako např. pohledávek za zákazníkem), tento koncept to ignoruje a vyčkává na svůj okamžik. Koncept je založený na vnímání pouhých peněžních „konců“ transakčních cyklů.

To tedy znamená, že zásoby, pohledávky a dluhy jsou tiše ignorovány, a to pro svůj dočasný charakter. I pořízení dlouhodobého majetku je ignorováno v tom smyslu, že se nejedná o přírůstek majetku. Nesrozumitelnost zákona o daních z příjmů ohledně tohoto konceptu je nasnadě: jak tohle elegantně přeložit do řeči zákona? Historicky to bylo jednodušší: stačilo se odkázat na příjmy a výdaje v jednoduchém účetnictví. Se ztrátou tohoto odkazu se ztratila i srozumitelnost zákona. Bez znalosti „jak se to dělá“ je zákon sám o sobě téměř neinterpretovatelný.

Nepeněžní příjmy jsou poměrně cizím elementem v tomto konceptu. Jejich použití je nezbytné z toho důvodu, že ne každý transakční cyklus končí penězi, případně cyklus zůstane nedokončen. Ač tedy zvýšení zásob prostřednictvím nákupu brambor je ignorováno (protože se nachází ve středu cyklu), obdržení brambor jako odměny za vedení účetnictví podchyceno být musí (je to ukončení cyklu). Ještě zajímavější je nákup brambor, za které nezaplátím nikdy: ač dluhy i zásoby jsou přehlíženy, v případě zániku dluhu došlo k majetkovému prospěchu (ponechal jsem si „cizí“ brambory), což se v řeči ZDP řeší jako „zvýšení základu daně o zaniklý dluh“.

Toto vyprávění, které je všem pamětníkům dobře známo, má jediný cíl: zdůraznit, že ideovým předmětem daně z příjmu, i přes nesrozumitelnost zákona, je zbohatnutí, tedy změna jmění a nikoli majetku. Ke zdanění tohoto zbohatnutí se přistupuje zjednodušeně, s určitými časovými posuny způsobenými čekáními na peněžní příjmy a výdaje, ale na podstatě ideového předmětu zdanění to nic nemění. Jedná se pouze o alternativní konstrukci základu daně, nikoli o koncepčně jiné pojetí daně z příjmu.

Jak bylo uvedeno výše, nepeněžní příjmy, případně výdaje této koncepci nejsou vlastní. Mimo problému jejich vymezení diskutovaného výše je s nimi ještě ta potíž, že nemusí být snadné určit okamžik, kdy nastanou. S tímto problémem se svého času potýkal i NSS v již zmiňované věci čj. 2 Afs 42/2005-136, kde šlo o určení toho, kdy se technické zhodnocení provedené nájemcem na najaté nemovitosti stane příjmem pronajímatele (v době sporu toto ještě nebylo výslovně řešeno v § 23 odst. 6 ZDP a mezi stranami nebyla dohoda o tom, kdo zhodnocení bude odpisovat, což zamezovalo nájemci, aby ho daňově prezentoval jako „své“; nicméně se stavebními úpravami pronajímatel souhlasil).

Příčinou celého sporu bylo, že zákon, jak již bylo řečeno, pojem příjmu „pro zjednodušení“ váže na změny majetku a nikoli jmění, k čemuž NSS dospěl hned zkraje své

analýzy. Byl-li by příjem vázán na jmění, problém by ani nenastal, neboť hodnota jmění pronajímatele se nezměnila: na jedné straně získal „stavební úpravy“, na druhé straně za ně dlužil. V podstatě se jednalo o trochu zamotanější příběh „pořízení stavebních úprav“, kdy zhotovitelem byl nájemce. Bylo-li by to prezentováno takto, tak by asi správce daně danit nepeněžní příjem ani nenapadlo; pořízení majetku je přece „tiše ignorovaným“ zvýšením majetku. K příjmu (ve smyslu ideového předmětu daně, tedy zbohatnutí) by mělo dojít až v momentě, kdy by (například) pronajímateli stavební úpravy spadly bezúplatně do klína.

Nejvyšší správní soud, který dle mého nebyl (a ani nemohl být, protože to ze zákona prostě vyčíst nelze) do hloubky seznámen s komplikovanými „ignoracemi“ tu dluhů, tu přírůstků majetku, při hledání odpovědi na položenou otázku vyvinul vlastní doktrínu „skutečného příjmu“. Drže se toho, že se jedná o zvýšení majetku, a tedy o příjem a tedy o předmět daně (jak to zákon i důvodová zpráva naznačují), pustil se do analýzy, *kdy* deklarované zvýšení majetku bylo *přijato*, tj. kdy nepeněžní příjem plynul pronajímateli (NSS místo těchto termínů použil „okamžik nabytí nepeněžního příjmu“). Výsledkem bylo toto poměrně zásadní vyjádření, které si zasluhuje patřičnou pozornost: „... příjem [musí být] skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé.“ Na základě této úvahy NSS dospěl k závěru, že stavební úpravy poplynou pronajímateli jako příjem až v momentě skončení nájmu, kdy se pro něj stanou konečně „skutečně využitelné“ (do té doby je totiž jeho nemovitost pod kontrolou někoho jiného).

Jak jsem uvedl výše, myslím, že vybudování této dle mého soudu povedené teorie nebylo nutné, protože zde šlo spíše o pořízení majetku (které se ignoruje), nikoli o jeho obdržení za vlastní výkony, kam primárně směřuje zdanění nepeněžních příjmů. Na druhou stranu nám však NSS poskytl kvalitní návod do budoucna, jak pracovat s okamžikem přijetí nepeněžních příjmů. Domnívám se tedy, že pokud by tehdy stavební úpravy byly sjednanou odměnou za přenechání nemovitosti k užívání, na okamžiku obdržení příjmu by se nic nezměnilo (a současně by se nejednalo o nadbytečné úvahy).

Doktrína vybudovaná NSS je zajímavá a přijatelná zejména proto, že se snaží sjednotit přístup k peněžním i nepeněžním příjmům. Není-li vznik pohledávky zdanitelným příjmem a je jím až samotné přijetí peněz (tedy moment, kdy peníze jsou poplatníkem skutečně využitelné), dává smysl se obdobně dívat i na nepeněžní příjmy. Taktéž

myšlenka „ukončenosti transakce či cyklu“, která je vlastní konceptu základu daně založenému na cash bázi, je zde v pozadí patrná.

Doktrínu skutečného příjmu lze zřejmě považovat za ustálenou, NSS ji potvrdil i v dalším zajímavém případě⁷, ve kterém šlo o nákup akcií za předem sjednanou cenu (tedy uplatněním opce). Člen dozorčí rady jako odměnu za svou práci obdržel od společnosti opci na nákup jejích akcií za stanovenou cenu. Této opce po letech k nákupu akcií opravdu využil, přičemž tržní hodnota nakoupených akcií vysoce převýšila jejich v opci sjednanou cenu. NSS označil za nepeněžní příjem nikoli získání opce nýbrž získání (tedy nákup) akcií za zvýhodněnou cenu. Dokud opce nebyla využita, příjem (spočívající v rozdílu cen) nebyl považován za přijatý. Teprve získáním akcií za zvýhodněnou cenu se příjem u opce stal „skutečným“. Rozsudek možná překvapivě ani nezvažuje možnost, že by skutečný příjem nastal teprve až při prodeji akcií, a to z toho důvodu, že akcie byly obdrženy odměnou za činnost člena dozorčí rady, nejedná se tedy o jejich „prostý“ nákup, který by jinak zdaněn nebyl (jinak řečeno, získání akcií bylo spíše ukončením cyklu než jeho středem).

O něco málo později se však doktrína skutečného příjmu postarala o pořádný poprask v jiném případě. Vezměme to ale popořádku a vraťme se k poplatníkům vedoucím účetnictví.

5 Příjem v konstrukci základu daně založené na akruální bázi

Konstrukce základu daně poplatníků vedoucích účetnictví je založena na akruální bázi (dále také „akruální základ daně“). Jak to víme? Zejména díky deklarované vazbě v § 21h a § 23 odst. 2 písm. a) ZDP na účetnictví, které je akruální. I kdyby vazba mezi účetnictvím a daní příjmů byla zcela kompromitována judikaturou NSS v rovině stavení rovnítek mezi daňové a účetní pojmy, toto je ta minimální, nezpochybnitelná zpráva, která by z uvedených ustanovení zbyla. (Obdobným způsobem jsme se dozvěděli o konstrukci základu daně na peněžní bázi díky historickému napojení na jednoduché účetnictví, na čemž nic nemění dokonce ani fakt, že toto ustanovení v zákoně o daních z příjmů už není fyzicky přítomno.)

Akruální báze se mnohem více přimyká k ideovému předmětu daně (tj. zbohatnutí) než peněžní báze, která si vystačila s „občasným“ zjišťováním, jak na tom poplatník s bohatstvím je (v důsledku čekání na – v zásadě – peněžní vypořádání transakcí). V akruálním světě nečekáme na ukončenost transakcí, akruální zachycení transakcí splňuje

⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2012, čj. 2 Afs 58/2011-67, dostupný na: www.nssoud.cz.

(i když ne dokonale) nároky na „průběžné“ informování o stavu bohatství. Anglický termín „accrue“ doslova znamená přibývat, narůstat, čímž se má na mysli, že průběžně sledujeme přírůstky (samozřejmě i úbytky) bohatství (a neignorujeme je jako v peněžní bázi).

Akruální báze nepracuje s peněžními a nepeněžními příjmy a neváže tyto pojmy k výhradně majetkovým změnám. Akruální báze se automaticky zabývá celým jměním, tedy celým bohatstvím, protože, jak víme z účetnictví, akruální účetnictví vychází z rozvahy, která obsahuje jak majetek, tak dluhy. Tím, že akruální báze pracuje se změnami všech položek jmění, se na jedné straně vyhýbáme (vskutku) komplikovaným zjednodušením, na druhou stranu musíme strpět to, že je evidenčně náročnější.

Akruální báze je, jak opět víme z účetnictví, spjata s pojmy „výnosy“ a „náklady“, jimiž je bohatnutí a chudnutí zachycováno. Výnos totiž není ničím jiným, než synonymem pro zbohatnutí a náklad pro zchudnutí (pro úplnost: zbohatnutí a zchudnutí v důsledku „vlastnických transakcí“ typu vkladů do základního kapitálu či distribuci zisku ke společníkům ponecháváme stranou).

Pro lepší představu, zde jsou elementární příklady zbohatnutí: v důsledku poskytnutí služby mi přibyl nárok na peníze (pohledávka). Jedná se o zvýšení majetku, zbohatnutí, a tudíž výnos. Za užití cizí kanceláře musím zaplatit. Vznikl mi dluh, mé bohatství se tím snížilo, jedná se o náklad. Nakoupil jsem zboží na dluh: nejsem ani bohatší ani chudší, protože mi přibyl majetek i dluh zároveň, což se navzájem hodnotově zkompenzovalo; nedošlo tedy ani k výnosu, ani nákladu.

Ustanovení § 21h a § 23 odst. 2 písm. a) ZDP jsou nyní křišťálově průzračné: základ daně založený na akruální bázi se snaží o bezprostřední zjištění ideového předmětu daně, tedy zbohatnutí. Proto příjmy a výdaje, o kterých se hovoří v této konstrukci základu daně, jsou ve skutečnosti výnosy a náklady a tak musí být chápány.

Nyní ta horší zpráva: ve kterém předpisu toto vymezení výnosů a nákladů najdeme? V žádném. Tedy alespoň ne v těch, které upravují „české“ účetnictví, na něž se § 23 odst. 2 písm. a) odkazuje.

A zde leží prapříčina komplikovaného vztahu účetnictví a daně z příjmů. Konstatoval-li NSS opakovaně, že příjem (ve smyslu ideového předmětu daně) je ekonomická kategorie, že se jedná o skutečný zásah do majetkové (ať už je tím myšlen majetek či jmění) sféry poplatníka, výnosy a náklady mohou ovlivnit základ daně jen potud, pokud budou stejně tak reálné a hmatatelné (viz omezení č. 3 v úvodní části článku). To, že něco prohlásí za výnos ministerská vyhláška, na stanovení výše daně prostě nebude mít vliv, dokud nebude zřejmé, že se jedná o výnos ve výše uvedeném duchu (tedy že se bude věcně jednat

o zbohatnutí). Pouhé formální označení transakce jako výnosové není způsobilé ke zdanění dané transakce.

Poměrně zásadní otázka zní, odkud se výše uvedené vymezení výnosů a nákladů v akruálním účetnictví vzalo, když ne z právních předpisů upravujících účetnictví? Nejprve však prověříme, co v účetních předpisech přeci jen nalezneme:

Zákon o účetnictví výnosy řadí do předmětu účetnictví (§ 2) a přikazuje o nich účtovat (§ 3). Obsahové vymezení tohoto pojmu je pak svěřeno (ajajaj) prováděcímu předpisu [§ 4 odst. 8 písm. c)].

Při prohledávání prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb., která se v § 1 hlásí k vymezení výnosů, pak zjistíme, že pro vymezení výnosů je poněkud neočekávaně klíčová příloha č. 4 této vyhlášky, kterou je směrná účtová osnova. To, že například prodej zboží je výnosem, se z obecně závazných předpisů lze dozvědět pouze zde, a to pomocí hledání ve výčtu transakcí, kterým je určeno, že se mají zaznamenat v účtové třídě 6, jež se jmenuje – a zde je pointa – výnosy. České účetní předpisy tedy vymezují výnosy dost originálním způsobem, a to jako nijak blíže nepopsanou množinu transakcí bez jakýchkoli věcných charakteristik, kterým je určeno, že mají být zachyceny na účtech, jejichž číselné označení začíná číslicí 6. V zásadě spíše výjimečně vyhláška nějakou transakci subsumuje pod výnosy tak, že takovou transakci přímo za výnos označí. Je tomu tak u ostatních provozních a finančních výnosů (§ 27, 29 a 33).

Pokud je NSS postaveno na jisto, že zdanitelný příjem musí být reálně existující, kde je v uvedených předpisech stanoveno totéž o výnosu? Výnos je zde prezentován jako zápis na účtu v šesté účtové třídě. To je v podstatě tragické. Pokud někdo NSS obviňuje z toho, že z vazby mezi účetnictvím a daní z příjmů dělá vědu a že boří něco, co tak krásně fungovalo, musím se postavit jednoznačně za NSS: Není akceptovatelné, aby se zdaňovalo něco, o čem Ministerstvo financí do vyhlášky *prostě* napíše, že se to má zapsat na účet v šesté účtové třídě.

Co považuji u tohoto způsobu vymezení výnosů za vůbec nejhorší, je to, že v adresátovi právního předpisu vyvolává zcela mylnou představu o podstatě výnosu, a to tím, že zaměňuje příčiny a následky zaznamenání výnosu. Ve skutečnosti je to tak, že to, že nějaká transakce je *věcně* výnosem, je příčinou toho, že má být zaznamenána na výnosové účty (účetnictví výnosy netvoří, nýbrž zaznamenává; vždyť je to jen sofistikovanější zápisník). Opačná úvaha, prezentovaná vyhláškou, že transakce se stane výnosem tím, že je (či má být) zaúčtována na výnosový účet, je scestná.

Co tedy znamená, že transakce je věcně výnosem a jak na to přijít, když to nikde v právních předpisech není uvedeno?

Pointa je v tom, že pojmy výnos, náklad, zisk či vlastní kapitál, jsou stejně jako pojem příjem v ZDP pojmy ekonomické, jakkoli si účetní předpisy snaží připsat zásluhu o jejich vymezení.

Při vymezování legálních definic těchto pojmů má právo poměrně omezené pole působnosti. Proč? Protože účetnictví, které tyto pojmy fakticky vymezuje, není tvořeno ani stvořeno právními předpisy. Účetnictví je lidský vynález, který ke své existenci a funkčnosti žádné právní předpisy nepotřebuje.

Podívejme se např. na analogii třeba s motorem: Právní předpis nedokáže motor, stejně jako účetnictví, stvořit ani ho vymazat z povrchu zemského. Právo tyto svébytné existující „věci“ dokáže jen regulovat a to jen do určité míry. Právo sice může stanovit, že se v motorech smí spalovat pouze bezolovnatý benzín, ale nemůže už stanovit, že se v nich má spalovat voda. Stejně tak lze právem upravit, kde začíná a končí jemná hranice výnosu (např. tím, že zhodnocení zásob se za výnos neoznačí), ale žádný předpis nedokáže stanovit, že nákup zboží je výnos.

Co se týče interpretačních technik právních předpisů, jsem přesvědčen, že kusé výčty v prováděcí vyhlášce o účetnictví nelze označit za přímou a přesně vyjádřenou definici výnosu (a dalších pojmů). Pak nezbyvá, než takový odborný pojem chápat ve významu, jenž nám zprostředkovává disciplína, které je tento pojem imanentní.

Věcné vymezení výnosů a nákladů výše bylo tedy čerpáno z obecné účetní teorie, či možná lépe řečeno, z účetní disciplíny samotné, tak jak se účetnictví vyučuje a předává se z generace na generaci. Stejně jako je tomu u našich znalostí ohledně fungování spalovacího motoru. Rozhodně se nejedná o žádnou novinku.

Pro úplnost je třeba uvést ještě jednu okolnost: výnosy a náklady byly vymezeny jako změny jmění, tj. vymezení výnosů a nákladů je bytostně spjato s vymezením pojmů „majetek“ a „dluhy“. I tyto pojmy je pro účely úvah nad zbohatnutím a zchudnutím třeba chápat ekonomicky. Hezkým příkladem je již zmíněný rozsudek NSS čj. 1 Afs 111/2009-97, který ukázal, že vlastnictví, které vymezuje právní pojetí majetku, není určující pro vymezení majetku pro účely účetnictví a následně daně z příjmů.

Máme-li za sebou vysvětlení, co bylo myšleno omezením č. 3 v úvodu článku, tj. že pro položení rovnítka mezi účetní výnos a zdanitelný příjem je nutné, aby takový výnos měl skutečný ekonomický obsah, podívejme se nyní na omezení č. 1. I toto bude pro všechny zastánce jednoduchého a přímočarého vztahu mezi daní z příjmů a účetnictvím stejně chmurné a v běžné praxi stejně obtížné uchopitelné.

Cíl účetnictví je co nejvěrněji zobrazit ekonomickou situaci (v našem případě) poplatníka. Cíl daně z příjmů je poplatníka obrát o část jeho zbohatnutí. Co může být pro daň z příjmů lepší, než co nejpresnější zobrazení zbohatnutí účetnictvím?

V Německu, které je známé svým silným propojením daně z příjmů a účetnictví, se lze setkat s touto úvahou: Úkolem účetnictví je stanovit zisk, tj. částku, která reprezentuje zbohatnutí obchodní společnosti, tedy částku, kterou si majitelé této společnosti mohou vyplatit, aniž by zasáhli do její majetkové podstaty⁸ (jedná se tedy o sběr plodů, nikoli řezání větví). Protože stát se chová podobně jako vlastníci, tj. také chce ze společnosti odčerpat část jejího bohatství, je správné, aby pro stát a výběr daní platily stejné podmínky jako pro majitele ohledně výplaty zisku, a to proto, aby daňovým zatížením nemohlo dojít k zásahu do majetkové podstaty společnosti. Proto účetnictví a daň z příjmů mají být úzce propojeny.

Problém této úvahy je v tom, že postupem času se funkce účetnictví spočívající ve stanovení disponibilního zisku začala vytrácet. Jistě, věrné zobrazení ekonomické reality pomůže v rozhodování o výši výplat podílů na zisku, ale účetnictví již není schopno jasně, bez dalšího říci, kolik lze vyplatit. Stačí se podívat na přecenění cenných papírů – pokud dojde k zaúčtování jejich zhodnocení, lze rozumně vyplatit takový zisk nebo ne? Účetnictví by dnes mělo být podkladem pro úvahy o výplatě zisku, nikoli zdrojem pouhého čísla, se kterým pracuje zákon o obchodních korporacích. Jak je vidět, obchodní právo na účetnictví spoléhá ještě jak za starých dob.

Ve skutečnosti cílem co nejvěrnějšího zobrazení ekonomické situace v účetnictví je (jakkoli se to z pohledu běžné účetní praxe, jejímž cílem je udržet v podniku pořádek, jeví nepravděpodobné) co nejvěrněji informovat o všem, co může mít vliv na budoucí peněžní toky, a tedy na budoucí hodnotu obchodní společnosti (účetní jednotky); účetnictví je totiž chápáno jako jeden z klíčových informačních zdrojů pro obchodování na kapitálových trzích, na nichž je třeba se rozhodovat, do kterých obchodních společností bude investováno (jejichž podíly budou nakupovány) a do kterých ne (na okraj: protože účetnictví poskytuje informace pro tato finanční rozhodování, hovoří se také často o účetnictví jako o „finančním účetnictví“). Vzletně řečeno, účetnictví má jako informační nástroj potřebný pro fungování kapitálových trhů přispívat k zajištění alokací vzácných zdrojů v ekonomice. Žijeme prostě v době, kde je méně zajímavou informací, zda Amazon může či nemůže vyplácet dividendy, než jak se bude pohybovat tržní cena akcie Amazonu.

Podnikatelé tedy bohatnou i tak, že se celý jejich „byznys“ zhodnocuje a na moderním účetnictví se vyžaduje, aby

⁸ Majetková podstata je v účetní teorii vymezena pomocí jmění, nikoli pouze pomocí majetku.

bylo pokud možno u toho. Jenže co s tím daň z příjmů? Tu přece zajímá ziskovost byznysu (ze které se má něco užít), nikoli jeho hodnota.

Na tomto místě bych měl upozornit, že popis cílů účetnictví je popis spíše trendu ve vývoji účetnictví než konstatace o stávajícím stavu. Velká část účetních informací je přeci jen stále tradičního charakteru a skutečných novinek zase tak moc není. Příklady výše popsaného směřování a vývoje účetnictví představuje např. účtování o reálné hodnotě cenných papírů nebo účtování o derivátech. Není to zas tak dávno, kdy tyto pojmy byly účetnictví cizí.

Cílem daně z příjmů ohledně bohatství poplatníka je zjištění „odebratelného“ zbohatnutí. Za uvedeného vývoje v účetnictví je zcela legitimní se ptát: dává smysl určité sice existující, ale přeci jen „obskurní zbohatnutí“ danit? Bude vůbec z čeho daň zaplatit? Nezasáhne odvedení daně v rozporu se svým ideovým předmětem do majetkové podstaty?

Než se dostaneme ke konkrétním příkladům těchto úvah, podívejme na omezení č. 2, a sice ochotu riskovat, které je s výše uvedenými úvahami poměrně úzce spjato. Jak jistě musí zbohatnutí, příp. zchudnutí být, aby ho diskutované systémy akceptovaly?

Účetnictví (přes deklarovaný konzervatismus čili zásadu opatrnosti) je zjevně větším hazardérem. Kombinace snahy o naplňování co nejvěrnějšího zobrazení ekonomické situace a nedostupnost dokonalých informací vede k nutnosti určité jevy, které ovlivňují výši bohatství, odhadovat. Typickými odhady, které mění pohled na něčí bohatství, jsou kapacita či využitelnost dlouhodobého majetku, vyčíslení nedobytnosti pohledávek nebo procento prodaných výrobků se skrytou, reklamovatelnou vadou.

Ti, kteří na základě údajů z účetnictví dělají finanční rozhodnutí, jsou s tím srozuměni. Nepřesnost odhadů představuje riziko, se kterým lze pracovat. Platí tedy, že odhad provedený kompetentní osobou je i s rizikem chyby v odhadu vždy cennější, než žádná informace (žádný odhad). Proto neexistují žádné „oficiální“ tabulky účetních odpisů nebo účetních opravných položek; odstraněním povinnosti je odhadnout by tyto ztratily na svém informačním významu, tj. přispět k co nejvěrnějšímu zobrazení ekonomické situace.

Daň z příjmů se staví k odhadům velmi skepticky, a to ze dvou protichůdných důvodů: jednak z obav účelového zkreslení těchto odhadů (hrozba krácení daně) a jednak z bezradnosti co dělat, když se odhad bude významně lišit od následně zjištěné skutečnosti (hrozba bezdůvodného zdanění).

V posledně jmenovaném případě jde o to, že nelze zaručit, že daň vybraná na základě odhadnutého zbohatnutí bude

vracena poté, co se ukáže, že k žádnému (či tak velkému) zbohatnutí nedošlo. „Vrácení“ daně na sebe obvykle bere podobu snížení budoucí daňové povinnosti, což je podmíněno existencí dostatečně velké daňové povinnosti, vůči které lze dříve odvedenou „bezdůvodnou“ daň započíst. To také mj. předpokládá, že mezitím nezanikl samotný daňový poplatník (např. z důvodu nepřiměřeně velkého zdanění). Hrozba je nazvána jako hrozba „bezdůvodného zdanění“ z toho důvodu, že opačně nebezpečí nehrozí: v případě podhodnocení zbohatnutí daň bude vybrána prostě jen později, v okamžiku, kdy se zbohatnutí jasně vyjeví.

Příkladem uvedeného problému s odhadem je (skutečný) případ účetní jednotky, která vysoudila na protistranu s ohledem na svou velikost zcela mimořádnou částku (řekněme 1 mld. Kč). Po pravomocném rozsudku tuto částku obdržela. Na částku se nevztahovalo žádné výslovné osvobození ani vynětí z předmětu daně z příjmů. Protistrana však využila mimořádného opravného prostředku a podala dovolání. Dovolání může i nemusí popsanou situaci zvrátit.

Z uvedeného jasně vyplývá, že zbohatnutí ve výši 1 mld. je odhadem. Přesto, že jde o částku stanovenou dle pravomocného rozsudku, potvrzenou zinkasováním dané částky, jde stále o odhad, protože nikdo neví, zda tato 1 mld. Kč účetní jednotce nebude zase odebrána. Zdanění tohoto odhadu může být fatální, protože dojde-li na vrácení vysouzené částky, účetní jednotka ji nebude schopna vrátit, protože část z ní jí odebral stát jako daň z příjmů.

Ne vždy si uvědomujeme, že odhad je téměř všechno, nejen do očí bijící známé odhady jako jsou rezervy či opravné položky. Pokud prodám zákazníkovi zboží za 100.000 Kč na fakturu a vznikne mi pohledávka v uvedené hodnotě, zbohatnutí (výnos) ve výši 100.000 Kč je odhadnuté. Může se totiž stát, že zákazník mi nakonec nic nezaplatí (a to z tisíce různých důvodů). Tyto „skryté odhady“ (tedy odhady, které tak nikdo oficiálně nepojmenuje) jsou integrální součástí aktuální báze a jsou daní za naši touhu mít co nejaktuálnější (a tím pádem, v jistém smyslu, nejpresnější) informace o vývoji bohatství. Chceme-li totiž vědět, jak se naše bohatství vyvíjí, musíme rozsekávat transakční cykly na menší části, a díky neznalosti konečného stavu daného transakčního cyklu je odhadem úplně všechno snad vyjma peněžních příjmů a výdajů (a i ty lze zpochybnit, viz příklad s vysouzenou částkou).

Daň z příjmů na existenci odhadů může technicky vzato reagovat třím způsobem:

- (a) Akceptovat je. Díky aplikaci aktuální báze je toto (zjevně a překvapivě zároveň) nejčastějším případem. S akceptací skrytých odhadů souvisí primárně hrozba bezdůvodného zdanění, prostor pro krácení daně tu je minimální (skryté odhady jsou doprovázeny poměrně průkaznou evidencí o stavu „odhadu“ v dané chvíli). Vedle skrytých odhadů jsou akceptovány i některé zjevné odhady, jako například dohadné položky.

- (b) Ignorovat je. Příkladem jsou prodeje výrobků se skrytou vadou, tedy problematika rezerv na záruční opravy. Daň z příjmů v daném případě neuznává tyto rezervy, čímž zdaňuje vyšší zbohatnutí, než k jakému reálně došlo (vadné výrobky budou muset být – pro zjednodušení – přijaty od zákazníků zpět, čímž dojde k vynulování již zdaněné tržby). Tento přístup pochopitelně vede k hrozbě bezdůvodného zdanění.
- (c) Nahradiť je. Příkladem jsou odpisy. Daň z příjmů akceptuje, že jejich neuznáním by bezdůvodně zdanění nabylo obřích rozměrů. S cílem eliminace hrozby krácení daně tak stanovuje vlastní metodiku, jak vyšší odhadů stanovit.

Rozsekáním transakčních cyklů na menší fáze a tím vyvolanou nutností používat nejisté informace o zbohatnutí se akruální báze dramaticky liší od cash báze, která je naopak, jak již bylo uvedeno, založena na porovnání vstupních a výstupních hodnot (nejčastěji peněz) transakčních cyklů. Výše uvedené tři přístupy daně z příjmů k odhadům vymezují velikost propasti mezi peněžním a akruálním přístupem ke konstrukci základu daně z příjmů.

Shrnuto, akruální báze (reprezentovaná zejména účetnictvím) dává přednost včasné informaci před přesnou (ale pozdě zjištěnou). Pro účetnictví má použití akruální báze (mimo již uvedených) ještě jeden, zcela zásadní benefit: rozfázování transakčních cyklů umožňuje sledovat příčiny zbohatnutí, nikoli jen důsledky (tj. to, že ke zbohatnutí došlo). Zásadní je to z toho důvodu, protože sledování příčiny je vždy důležitější než sledování důsledků; na rozdíl od důsledků je totiž lze řídit.

Vezměme uvedené elementární příklady zbohatnutí a zchudnutí: vznik pohledávky (a v konečném důsledku inkaso peněz) bylo způsobeno poskytnutím služby. Právě to, že došlo k poskytnutí služby, je příčinou uvedeného zbohatnutí. V důsledku užití kanceláře bude třeba zaplatit za její nájem. Příčina vzniku dluhu a následného zaplacení spočívá právě v užití kanceláře. Transakce, které jsou výnosem a nákladem, lze tedy vnímat dvojím způsobem: jako bezprostřední zbohatnutí či zchudnutí vnímané optikou změny jmění a jako příčinu tohoto zbohatnutí a zchudnutí vnímané optikou charakteru dané transakce.

Kdybychom zaznamenávali jen konce transakčních cyklů (v zásadě příjmy a výdaje), přicházeli bychom o informaci o příčinách zbohatnutí a zchudnutí. Je-li účetnictví informačním systémem, tj. informace nejsou prostředek ale cíl, je zřejmé, o co se musí zajímat.

V případě daně z příjmů, kde informace jsou prostředek, nikoli cíl, to tak jasné není. Z jakých důvodů je tedy akruální báze daní z příjmů používána? (1) Z již uvedeného důvodu „přesnosti“ stanovení zbohatnutí v daném okamžiku a tím přiléhavosti k ideovému základu daně. (2) Z důvodu, že pro poplatníky vedoucí účetnictví (a tedy

zaznamenávající své transakce na akruální bázi) by bylo značně administrativně náročné převádět takto zaznamenané do cash báze nehledě na to, že by se jim obtížně odhadovalo daňové zatížení. Tyto důvody jsou natolik závažné, že nelze reálně přemýšlet o jiné alternativě.

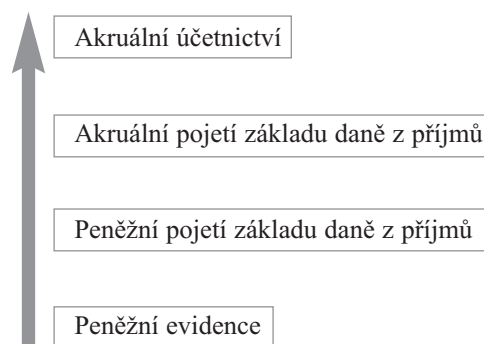
S vědomím všech výše uvedených omezení je však nutno dodat, že akruální báze se hodí toliko ke konstrukci daňových základů „profesionálů“. Vypořádat se se zdaněním neobvyklého nebo odhadnutého výnosu lze vyžadovat pouze po profesionálním podnikateli. Tím mám na mysli korporace a velké podnikatele – fyzické osoby. A tak to také přesně v ZDP máme.

Jsem tedy přesvědčen, že tato profesionalita je dalším faktorem, který musí být brán v úvahu, když budeme zkoumat, zda konkrétní výnos by měl být akceptován za zdanitelný příjem v akruální koncepci základu daně.

Toto je úzce spjato s vnímáním spravedlnosti v oblasti zdanění daní z příjmů. Vlastností profesionála je totiž schopnost předvídat. To znamená, že součástí úvah o realizaci či nerealizaci nějaké transakce je zvážení jejího zdanění. Profesionál tedy může jen s obtížemi argumentovat nedostatky akruálního pojetí základu daně. Neprofesionála (představme si nepodnikatele nebo „podnikatele amatéra“), tedy člověka dopodrobna neznalého daňových konsekvencí svého jednání, může akruální pohled na věc velmi zaskočit, protože takový člověk přirozeně posuzuje svou úspěšnost spíše na základě zcela dokončených transakcí.

Výše uvedenou diskusi ohledně jistoty stanovení zbohatnutí a jeho včasnosti v daní z příjmů a účetnictví lze shrnout graficky takto:

Skutečný stav bohatství a zbohatnutí



Skutečný stav bohatství a zbohatnutí neznáme. Bloomsbury Publishing mělo (a možná má) uzavřenou smlouvu s J. K. Rowlingovou o publikování příběhů Harryho Pottera. Ta smlouva má cenu zlata, ale nikde to nenajdeme. Hodnota byznysu tohoto nakladatelství se uzavřením smlouvy na budoucí publikaci příběhů zvýšila, ale byznys sám nevyprodukoval žádnou transakci, na kterou by umělo napřít svou pozornost účetnictví nebo daň z příjmů.

Takových skutečností, které ovlivňují skutečné bohatství, jsou tisíce a nejsme s to je postihnout.

Zjištění tohoto bohatství je nicméně primárním cílem a více či méně upřímnou snahou účetnictví. Z uvedených možností v diagramu proto nejlépe odráží (za již diskutovaných omezení daných účetními předpisy) skutečnost, a proto je účetnictví umístěno realitě nejbližší. V rámci této kategorie jsou pochopitelně nuance, je poměrně známý fakt, že účetnictví vycházející z IFRS je realitě blíže než české účetnictví (z důvodů zaostalosti, vědomí si vazby na daň z příjmů a charakteru české ekonomiky, která je spíše postavena na malých a středních podnicích, tedy podniků neúčastníků se soutěže o kapitál na finančních trzích).

Akruální pojetí základu daně z příjmů je zobrazeno dále od reality, a to z již uvedených důvodů (jiné cíle, odhady), které omezují schopnost daně z příjmů akceptovat kterýkoli výnos a náklad, resp. cokoli, co účetnictví přinese.

Čím více těchto omezení při konstrukci akruálního základu daně z příjmů akceptujeme, tím více se budeme blížit peněžnímu pojetí základu daně. Ignorací rezerv na záruční opravy rezignujeme na okamžité zjišťování stavu transakčního cyklu, a tím se přibližujeme „vyčkávací“ koncepci peněžního pojetí základu daně.

To má poměrně závažné dopady do vztahu mezi principem věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů v účetnictví a daních z příjmů. Díky akruálnímu rozfázování transakčního cyklu a identifikaci výnosů a nákladů jsme schopni (podle výše diskutovaných „příčin“) určit, do kterého období (účetního a daňového) tyto výnosy a náklady patří.

Obecně lze konstatovat, že čím více je nutné pro naplnění principu věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů použít odhady a čím méně prokazatelné jejich stanovení bude, tím menší chuť bude mít daň z příjmů tento princip dodržet. Např. v oblasti odpisů, opravných položek a rezerv daň z příjmů na princip věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů rezignovala. Na druhou stranu, pokud je tento princip zabudován do ZDP v § 23 odst. 1, mělo by to být interpretováno tak, že zmiňovaná principiální omezení přebírání výnosů a nákladů z účetnictví (daná odlišnými cíli a potřebou odhadů) při aplikaci akruálního pojetí základu daně z příjmů by měla být pojímána spíše restriktivně. To zejména znamená, že by tento princip měl být dodržen i za cenu provádění odhadů.

Podíváme-li se opět na uvedený diagram, peněžní pojetí základu daně je pro své zaměření na konce transakčních cyklů od aktuálního (sic) průběhu bohatnutí vzdáleno ještě více. Nicméně stejně jako některé výjimky přibližují akruální koncept základu daně k peněžnímu, tak i peněžní

pojetí základu daně v ZDP obsahuje některé akruální prvky. I když jde např. třeba o aplikaci daňových odpisů, přeci jen je to realitě blíže než úplné ignorování odpisů.

Princip věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů v rámci zdaňovacího období v peněžním pojetí základu daně neexistuje. Existence tohoto principu je (jak naznačeno i výše) podmíněna akruální bází, lépe řečeno je její integrální součástí. Proto bylo výše uvedeno, že zmínění tohoto principu v ZDP ukazuje spíše na maximalistické než restriktivní pojetí akruálnosti při stanovení základu na akruální bázi. O to více je matoucí jeho uvedení v § 23 odst. 1, který platí pro poplatníky vedoucí i nevedoucí účetnictví. Dle mého soudu se jedná o chybu v zákoně; v rámci peněžního konceptu základu daně je takový požadavek nesplnitelný. Neaplikovatelnost tohoto principu u poplatníků nevedoucích účetnictví potvrzuje konec konců i NSS v rozsudku č. 9 Afs 23/2013-40⁹.

Aby maximální vzdálenost od reality byla v diagramu nějak vyznačena, je na nejnižším stupni uvedena hypotetická „peněžní evidence“, tj. systém, který sleduje výhradně peněžní toky. Jak už bylo však uvedeno, ani peněžní pojetí základu daně není takovým extrémem.

6 Nerealizované kurzové zisky

V již zmíněném rozsudku č. 5 Afs 45/2011-94, který debatu o vztahu účetnictví a daní v praxi inicioval, NSS řešil, zda nerealizované kurzové zisky mají být zaúčtovány jako výnosy, zda tento výnos lze přenést do základu daně z příjmů a zda tento výnos lze označit za zdanitelný příjem. Podívejme se na tento spor prizmatem úvah představených v tomto článku.

Jednou z artikulovaných podmínek převzetí výnosu do základu daně je jeho „faktičita“, tj. nesmí se jednat o výnos formálně jen proto, že je vyjmenován v seznamu výnosů (vydaných ministerstvem), nebo se nesmí jednat o virtuální, nereálnou účetní konstrukci existující pouze na papíře.

Kurzové zisky a ztráty nejsou účetním výmyslem; pokud někdo dluží (nebo je mu dluženo; v daném případě šlo o dluh z úvěru) v cizí měně, je vystaven kurzovému riziku. Působení tohoto rizika mění jeho bohatství; jinými slovy, dotyčnému není jedno, jak se mění měnové kurzy. Účetnictví o tomto působení informuje prostřednictvím kurzových zisků a ztrát. Proč se účetnictví zabývá kurzovými rozdíly (bez ohledu na jejich realizovanost), je tedy poměrně jasné. Jde o informace, a jak již bylo vysvětleno, včas je lépe než přesně (až budeme znát realizovaný kurzový zisk).

Přesto zde existuje cesta, jak zpochybnit v daném případě účtování o kurzových ziscích, a sice tím, že budeme

⁹ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2013, dostupné na: www.nssoud.cz.

zkoumat, na co byl použit cizoměnový úvěr a jak měl být splácen. Pokud se totiž např. jednalo o eurový úvěr na stavbu hotelu v Praze, který měl být splácen z eurových tržeb tohoto hotelu, žádné kurzové riziko neexistuje (jinými slovy, majitele hotelu vůbec nebude zajímat kurz Kč/EUR) a účetnictví nemá o čem informovat. Pokud v takovém případě v účetnictví vykážeme (klidně v souladu s předpisy) kurzový zisk, vykážeme neexistující, zcela fiktivní položku. Taková nejenže nemůže být zdaněna, ale upřímně, nemá co dělat ani v účetnictví. (V účetnictví to dnes alespoň částečně řeší ustanovení § 60 odst. 4 vyhl. č. 500/2002 Sb., které přinesla novela č. 397/2005 Sb. a které platí od 1. 1. 2006; spor však pocházel ze zdaňovacích období 2004 a násl.)

Nejvyšší správní soud účtování nezpochybnil, ale pokud by se jednalo o nastíněnou situaci, bylo by mi líto, kdyby NSS propásl takovou šanci vytahat účetní předpisy za uši. Na druhou stranu, pokud by se jednalo o spor sahající pouze do roku 2006 a násl. a jednalo by se o popisovanou situaci tzv. ekonomického zajištění a daňový poplatník by daného účetního postupu nevyužil, myslím, že soudní napadání přenesení takového nerealizovaného zisku do základu daně by bylo přinejmenším chucpe.

Ústavně-právní námitka NSS proti mostu mezi účetnictvím a daněmi již byla zmíněna v úvodu tohoto článku. Ekonomicko-účetně-daňová analýza k tomu nemá co dodat.

V momentě, kdy NSS dospěl k závěru, že není třeba se řídit zaúčtováním transakce, stále měl na výběr ze dvou možností, a to uznat zdanění nerealizovaného kurzového zisku či ho zamítnout.

To, že tento typ zdanitelného příjmu není zákonem o daních z příjmů výslovně zmíněn, není problém, neboť ke zdanění by měla postačovat obecná klauzule o tom, že se zdaňuje příjem. Jako je tomu ostatně například v případě prodeje zboží.

Zopakuji kritéria postupně představená v tomto článku: fakticita výnosu (již diskutováno), shodnost cíle daně a účetnictví, riziko akceptace odhadu, profesionalita poplatníka, podřazení zdanění pod peněžní nebo akuální bázi a s tím případně spjaté aplikování věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů.

Shodnost cíle daní a účetnictví zde hraje velkou roli. Účetnictví se kurzovými rozdíly jako cennou informací musí zabývat, ale z pohledu daní – není to nadbytečná a nepotřebná přesnost? Pro všechny nerealizované zisky platí, že při jejich zdanění hrozí zásah do samotné majetkové podstaty, místo toho, aby byla odnímána pouze část jeho přírůstku, tedy část zbohatnutí.

Výše nerealizovaného kurzového zisku je odhadovaným zbohatnutím (i přes použití „supr-dupr“ kurzu ČNB),

nikoli jistým zbohatnutím, protože dokud úvěr nebyl vypořádán, nejistota existuje dál. Hrozba bezdůvodného zdanění představená v článku výše je zde velmi reálná.

Na druhou stranu daňový poplatník byl profesionál, a tudíž lze předpokládat, že věděl, do čeho se pouští a co mu hrozí, a mohl se na to připravit (toto je pochopitelně spekulace, usuzuji na to z částek, o které ve sporu šlo).

Vážnějším „ale“ je však fakt, že příběh se odehrává v režimu akuálního stanovení základu daně. Koncept realizovaného a nerealizovaného kurzového zisku kopíruje peněžní a akuální koncept přístupu ke zjišťování zbohatnutí. Nerealizované kurzové zisky jsou časovým rozlišením realizovaných kurzových zisků, stejně jako akuální báze časově rozlišuje peněžní příjmy a výdaje pomocí výnosů a nákladů do jednotlivých období. Stanovujeme-li základ daně na akuální bázi, nerealizované kurzové zisky musíme akceptovat pro jejich akuální charakter. Jejich akceptování vede k naplňování principu věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů, protože nerealizované kurzové zisky informují o tom, jak jednotlivá účetní/zdaňovací období přispěla k výslednému a definitivnímu realizovanému kurzovému zisku.

Zde nacházím jedinou slabinu rozsudku NSS, který tento dílčí problém vyřešil použitím již zmiňovaného judikátu čj. 2 Afs 42/2005-136 a v něm vyvinuté doktríny skutečného příjmu. To je velmi překvapivé. Jak již bylo totiž uvedeno, pojetí zdanitelného příjmu je pro peněžní a akuální koncept stanovení základu daně diametrálně odlišné, což NSS vůbec nerozlišil a dokonce se k tomu ani nevyjádřil.

Při používání akuální báze musíme být mnohem opatrnější při používání výrazů jako „skutečné vs. zdánlivé navýšení majetku“, „projevení navýšení majetku v právní sféře poplatníka“ a „skutečně využitelné“. Představme si jednoduchý příklad, kdy zákazník si u podnikatele v loňském roce předplatil montáž oken. Podnikatel zaúčtoval přijetí peněz a dluh vůči zákazníkovi (který nazval přijatá záloha nebo výnosy příštích období). Co se stane v tomto roce? Podnikatel poskytne službu (montáž) a vykáže výnos (zbohatnutí), který se projeví tak, že zanikne dluh vůči zákazníkovi. Je tento zánik dluhu skutečným nebo zdánlivým navýšením majetku? (Bavíme se o majetku nebo o dlužích?) Jak se tento zánik dluhu projevil jako navýšení majetku v právní sféře poplatníka? (Peníze má přeci už dávno.) Opravdu jsou tyto peníze skutečně využitelné až ve druhém roce?

Ještě nepříjemnější je aplikace doktríny skutečného příjmu na prodej na fakturu. Můžeme si klást opět stejné otázky a být stejně rozpačití. Výhrady NSS, kterými podmiňuje, aby byl příjem uznán zdanitelným, jsou v akuálním konceptu spíše přirozenými vlastnostmi některých výnosů. Navíc se bavíme o „profesionálech“, pro které se hranice skutečného a zdánlivého příjmu

(v pojetí NSS) stírá, takže není třeba být zbytečně přecitlivělý: pohledávky lze prodat, úvěr refinancovat, lze uzavřít derivátovou operaci. Dokonce si umím představit i test smysluplnosti a možnosti „zeskutečnění“ daného příjmu.

Kdybychom to vzali do těch nejdramatičtějších důsledků, tak NSS tímto krokem v podstatě zrušil akruální pojetí základu daně z příjmů, protože aplikací doktríny skutečného příjmu řekl, že ZDP obsahuje výhradně jediný pojem příjem, a tudíž příjem je jako příjem v jakékoli části zákona. S tím se osobně neztotožňuji, protože jsem přesvědčen, že to soud nechtěl. Soud aplikoval doktrínu skutečného příjmu, aniž by z jeho argumentace bylo patrné, že tak činí s plným vědomím interpretace akruálního pojetí základu daně. Spíše je to tak, že zmiňovaná vodítka bez jakéhokoliv koncepčního uvažování vzal na pomoc při řešení nerealizovaných kurzových rozdílů z úvěru. Chci tedy věřit, že doktrína skutečného příjmu se v budoucnu při rozhodování případů týkajících se akruálního stanovení základu daně neobjeví.

Tím ovšem nemyslím, že v této kauze bylo rozhodnuto špatně (osobně jsem zastávce tohoto judikátu), zejména s ohledem na fakticitu tohoto konkrétního nerealizovaného rozdílu (což je i účetní problém). Výše pak také bylo uvedeno několik kontroverzí ohledně daňových úvah. Řekl bych, že je to 50 : 50, tedy opravdu tak, že na to potřebujeme soud.

A ještě jedna poznámka: asi je z článku zřejmé, že bych nespolehl na to, že § 21h ZDP zabránil opakování historie. Spíše by chtělo hledat jiné nástroje, jako např. otevření

přiznat existenci dvou odlišných konstrukcí základu daně a vysvětlit odlišnosti. Nebo (ale to je z říše utopie) umožnit volby mezi akruálním a peněžním pojetím základu daně všem poplatníkům. Tak by si oni sami volili, zda chtějí mít nerealizované zisky zdaněny nebo ne.

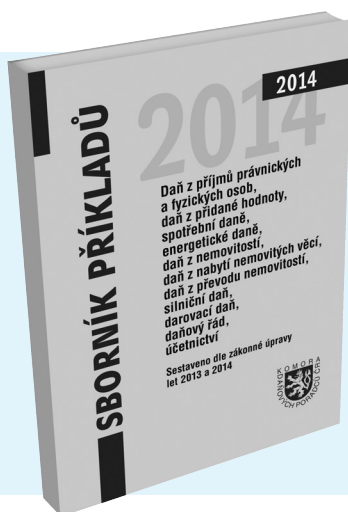
7 Závěrem

Tento článek je o technologii vymezení zdanitelného příjmu, nikoli o politice vymezení příjmu. Proto se nevěnuje kategoriím typu, zda je něco správné či spravedlivé zdanit (nesouvisí-li to vyloženě s technikou výpočtu daňových základů).

Článek se zabýval samotnou podstatou předmětu důchodové daně, nikoli jejím fiskálním, společenským nebo politickým významem. Teleologická argumentace, vedená s cílem vymezení co má a co nemá být zdanitelným příjmem, má pochopitelně mnohem širší pole působnosti, protože ještě bude zohledňovat daňovou politiku vdechnutou zákonodárcem do textu zákona.

Obecné úvahy nad daní z příjmů a účetnictvím se v článku mísí s interpretací české daně z příjmů a českého účetnictví (obojí upraveno českými právními předpisy). Z kontextu by mělo být patrné, v jaké rovině se diskuse vede.

Cílem článku není vše relativizovat a šířit právní nejistotu. Naopak, domnívám se, že ohledně vztahu účetnictví a daně z příjmů v právní nejistotě žijeme. To, co článek předkládá, jsou obecné úvahy, které bychom měli zohlednit, když se právní nejistoty budeme chtít zbavit.



CD – 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 CD je 150 Kč vč. DPH + poštovné.

Sborník je možné objednat na www.kdpcr.cz, email publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozi 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno.

Dokumentace k převodním cenám očima účetnictví

Ing. Ivo Žilka
TPA Horwath Tax, s.r.o., konzultant



Ač je problematika převodních cen v současné době v oblasti korporátních daní jedním ze žhavých témat, dovoluji vám, abych jejich představení věnoval několik vět. Převodní ceny nebo také transferové ceny jsou součástí daňového práva od počátku jeho novodobé historie, ač vystupují do popředí až v posledních několika letech a jsou známy především díky ne příliš populární dokumentaci. Problematika převodních cen však nezačíná a ani zdaleka nekončí onou dokumentací.

1 Úvod

Pokud hovoříme o převodních cenách jako o pojmu, jedná se o ceny, které jsou nebo by měly být uplatňovány ve vztazích mezi spojenými osobami, jak je definuje § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), tedy zjednodušeně osobami majetkově nebo jinak propojenými v takové míře, že jedna strana může přímo či nepřímo ovlivňovat stranu druhou. Díky této možnosti může docházet k ovlivňování těchto převodních cen takovým způsobem, který je v rozporu s tržním prostředím. Toto ovlivnění může mít za následek vznik netržní odměny či transakce a nabourávání daňových základů a přelévání zisků, což je z pohledu finanční správy (ať už české či jiného státu) nežádoucí převážně v kontextu dopadů na výši vybrané daně z příjmů právnických osob.

V tomto bodě je také nezbytné si říci, že § 23 odst. 7 ZDP nepožaduje, aby ceny mezi spojenými osobami byly v souladu s trhem, ale aby daňový poplatník upravil základ daně v daňovém přiznání, pokud nejsou ceny v souladu s tržním odstupem a tento rozdíl není uspokojivě doložen. Cílem finanční správy je tedy zdanit v daném státě ten zisk, který společnosti v tomto státě náleží, není jejím cílem, aby ceny byly nastaveny tak, aby byly tržní. Pokud se máme převodními cenami zabývat jako celkem, je nezbytné si uvědomit, že se tato oblast nedotýká pouze vytvoření jakési dokumentace, nicméně je složena z dílčích částí tvořících celek. Dle mého názoru jsou hlavními aspekty ke snížení rizika převodních cen (i) vytvoření mechanismů a nastavení převodních cen v souladu

s tržním postavením, (ii) vytvoření dokumentace k převodním cenám obsahující popis metodiky a zdůvodnění souladu cen s tržním prostředím, (iii) dodržování této metodiky a pravidelná kontrola.

Cílem tohoto článku není přesvědčit vás, čtenáře, o důležitosti této problematiky a nezbytnosti se jí okamžitě zabývat, ale umožnit vám bližší poznání této problematiky, poskytnout možný návod k jejímu uchopení a posouzení, zda a jakým způsobem si tato problematika zaslouží vaši pozornost.

2 Aktuální situace v ČR

Základní hybnou silou problematiky převodních cen je Směrnice OECD o převodních cenách, která byla poprvé zveřejněna v roce 1995. V souvislosti se Směrnicí OECD byly v roce 2004 vydány Ministerstvem financí výkladové pokyny. V roce 2006 byl Radou Evropské unie přijat tzv. Kodex chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen mezi sdruženými podniky v EU. Směrnice OECD byla následně aktualizována v roce 2010 a v roce 2011 došlo k aktualizaci pokynů MF, ve snaze reagovat na změny a mezinárodní vývoj této problematiky. Počátkem roku 2012 došlo k reorganizaci finanční správy a vzniku Specializovaného finančního úřadu a Generálního finančního ředitelství. V rámci reorganizace došlo i k zintenzivnění a detailnějšímu zaměření finanční správy na problematiku převodních cen. Období počínající rokem 2010 a končící zmíněnou reorganizací znamenalo určitý zlom v přístupu finanční správy k této problematice a lze říci, že rok 2011 byl jakýmsi odrazovým můstkem ke zpřísnění a aktivnímu přístupu k této problematice v posledních několika letech. Dalším takovým rokem byl uplynulý rok 2014, který si troufám říci, lze z pohledu českého poplatníka označit za možná až přelomový. S prvním dnem nového roku 2014 proběhla změna textace § 23 odst. 7 ZDP, kde byl, mimo jiné, nahrazen text „správce daně upraví“, textem „se upraví“. Další významnou událostí byl vznik projektu BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) soustředěný na erozi daňových základů a přesouvání zisků. OECD tímto projektem zintenzivnila snahy o zamezení dvojímu nezdanění za pomoci akčního plánu.

Změnou, která se koncem roku dotkla českých poplatníků, bylo rozeslání „dobrovolného“ dotazníku k převodním cenám nejdříve subjektům sdruženým pod Specializovaným finančním úřadem a následně pak vybraným subjektům jednotlivých finančních úřadů. Tento dotazník se týkal transakcí se spojenými osobami za zdaňovací období 2013 a byl jakousi předzvěstí a přípravou na novou Samostatnou přílohu k daňovému přiznání, kterou česká daňová správa následovala cíle BEPS a snahy OECD v oblasti převodních cen. Tuto přílohu mají povinnost vyplnit všichni poplatníci, kteří splní definovaná kritéria.

Překvapením bylo, jak rychle finanční správa začala využívat informace získané pomocí aktivit prováděných v roce 2014. Konkrétněji, informace sesbírané formou „dobrovolných“ dotazníků, neboť již v únoru bylo možné zaznamenat zahájení několika kontrol, jejichž cílem bylo „ověření“ skutečností uvedených v tomto dotazníku a kontrola převodních cen v dané společnosti. Oproti tomu nebylo překvapením zveřejnění počtu kontrol provedených v oblasti převodních cen za rok 2014, které pouze potvrdilo dosavadní vývoj a to, že kontrol rapidně přibývá a zvyšuje se i množství doměřených daní. O tom, že tento trend bude pokračovat i v roce 2015, se nepřímě zasadil i současný ministr financí Andrej Babiš s jeho ideou zvýšení výběru daní. Lze říci, že v situaci, kdy nedochází k růstu sazeb, je jedním z mála prostředků pro toto zvýšení zajištění důslednějšího výběru daní, a to především za pomoci daňových kontrol a případného doměření daně. Převodní ceny jsou jednou z oblastí, která má v souvislosti s výše uvedenými kroky velice dobré předpoklady, díky skutečnosti, že této problematice nebyla v minulosti věnována velká pozornost, a díky objemu vnitroskupinových transakcí.

Následování tohoto trendu podporuje i jednání některých pracovníků finančních úřadů, kteří při zahájení kontroly předají zaměstnancům společnosti dotazník obsahující cca 230 otázek na oblast převodních cen a v rámci kontroly požadují jeho vyplnění. Charakter těchto otázek přitom věrně kopíruje interní materiály finanční správy, které mají být vyplněny pracovníky FÚ při daňové kontrole převodních cen.

3 Co chce FÚ a jak to získat

V souvislosti s převodními cenami je za základní dokument považována dokumentace. Než však přistoupíme k popisu samotné dokumentace a jejího obsahu, dovolte mi, abych zde uvedl a v krátkosti rozebral i další dokumenty, které poplatník povinně vytváří či vyplňuje. Asi nejvíce zastoupenou a zároveň nejméně konkrétní je u společností v České republice zpráva o vztazích (zpráva o propojených osobách), jejíž sestavení upravuje zákon

č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále jen „ZOK“) následujícím způsobem:

Ve zprávě o vztazích se uvedou:

- a. struktura vztahů mezi osobami,
- b. úloha ovládané osoby v něm,
- c. způsob a prostředky ovládnutí,
- d. přehled jednání učiněných v posledním účetním období, která byla učiněna na popud nebo v zájmu ovládající osoby nebo jí ovládaných osob, pokud se takovéto jednání týkalo majetku, který přesahuje 10 % vlastního kapitálu ovládané osoby zjištěného podle poslední účetní závěrky,
- e. přehled vzájemných smluv mezi osobou ovládanou a osobou ovládající nebo mezi osobami ovládanými a
- f. posouzení toho, zda vznikla ovládané osobě újma, a posouzení jejího vyrovnání podle § 71 a 72.¹

Jak je patrné, vztahy mezi spojenými osobami je nutno se zabývat již při vytváření zprávy, ač ve velice omezené a obecné podobě.

Konkrétnější byl dotazník zasílaný finančními úřady a v současnosti je Samostatná příloha k daňovému přiznání za období začínající od 1. 1. 2014. Oba dokumenty požadují vyplnění částek jednotlivých typů plnění realizovaných mezi spojenými osobami za dané zdaňovací období. V případě samostatné přílohy se jedná o následující rozdělení:

- nákup/prodej dlouhodobého majetku,
- nákup/prodej materiálu, výrobků a zboží,
- výnosy/náklady za poskytnutí/přijetí služeb,
- výnosy/náklady za přijetí/poskytnutí licenčních poplatků,
- úrok z úvěrů, půjček nebo jiných úvěrových finančních nástrojů,
- výše přijatých či poskytnutých úvěrových finančních nástrojů,
- vyplacené/přijaté podíly na zisku nebo dividendy, konečný stav pohledávek a závazků za aktuální a minulé období.

Tyto informace je zároveň povinen poplatník vyplnit za jednotlivé spojené osoby samostatně bez ohledu na množství a výši jednotlivých transakcí. Kde ale informace nezbytné pro vytvoření/vyplnění této samostatné přílohy vzít? Odpověď je velice jednoduchá, **v účetnictví**. K tomu aby bylo možno tyto dokumenty vytvořit, je možné využít a vystačit si s účetnictvím. Dovolte, abych vám poskytl několik názorů a návrhů jak toho docílit.

Jak bylo popsáno výše, je v příloze vykazován objem určitých transakcí se spojenou osobou. Tyto informace nejsou zachyceny nikde jinde než v účetnictví. Otázkou je, jak je

¹ Citace ZOK.

za vynaložení přiměřeného úsilí zobrazit. Základem proto je správné nastavení účetnictví, respektive využití jeho možností a dodržení některých základních účetních zásad. Většina položek vyplňovaných v Samostatné příloze jsou položky tokové, ať už se jedná o pořízení majetku, nákup materiálu či výplatu podílu na zisku, a je tedy nutno zjistit obrát jedné ze stran syntetických účtů, případně konečný zůstatek. K tomu je však nezbytné plně využívat účtový rozvrh, případně využít analytických účtů k oddělení typu transakcí, které jsou povinně vykazovány. Tímto krokem docílíme výběru několika účtů, kde se sledované transakce budou účtovat. Pro to, aby bylo možné sledovat tyto transakce ne jako celek, ale za jednotlivé spojené osoby, je nezbytné tyto spojené osoby od sebe odlišit. Možným řešením je bezpochyby využití samostatných analytických účtů, avšak lepším řešením se mi jeví identifikace partnera (spojené osoby) přímo v rámci účetního případu. Většina účetních softwarů v dnešní době disponuje možností, resp. požaduje určení protistrany při účtování konkrétního účetního případu. Vložením patřičných údajů o konkrétním partnerovi tak lze odlišit veškeré transakce týkající se tohoto partnera. Případně je možné opatřit tohoto partnera speciálním znakem indukujícím spojenou osobu. Následně stačí dotčené účty exportovat do tabulkového editoru a za pomoci souhrnů v poli partnera zjistit požadovanou hodnotu jednotlivých položek k vyplnění. Vhodným nastavením tedy můžete získat potřebné informace velice rychle a efektivně. Informace vložené do účetního systému o konkrétním partnerovi je pak možné využít pro jeho identifikaci v záhlaví přílohy. Je pravdou, že vám účetnictví neposkytne informace o poskytnutí/přijetí bezúplatného plnění či využívání cash pooling, nicméně věřím, že jsou to informace známe odpovědným osobám, a proto jejich zanesení nepředstavuje výrazné komplikace.

4 Obsah dokumentace k převodním cenám

Nejvýznamnějším dokumentem, který však na rozdíl od výše uvedených není povinně tvořen, je samotná dokumentace k převodním cenám. V tomto článku není prostor pro věnování se obsahu dokumentace jako celku, proto zde níže cituji pouze zestručněný doporučený rozsah dle pokynu Ministerstva financí D-334. Podle tohoto pokynu by dokumentace měla obsahovat:

- popis podnikatelské činnosti a podnikatelské strategie skupiny podniků;
- popis organizační, právní a provozní struktury skupiny podniků;
- popis spojených osob, které se účastní obchodních vztahů;
- popis obchodních vztahů včetně popisu toku transakcí (hmotného a nehmotného majetku, služeb, financí atd.), průběhu fakturací a rozsahu transakcí;
- srovnávací analýzu, tj.:
 - funkční analýzu (vykonávané funkce, používané majetek, předpokládaná rizika),
 - smluvní podmínky,
 - ekonomické okolnosti,
 - zvláštní obchodní strategie;

- f. vysvětlení týkající se výběru a uplatňování metod(y) tvorby převodních cen, tj. proč byla zvolena konkrétní metoda tvorby převodních cen a jak byla uplatněna;
- g. případné relevantní informace o vnitřních a/nebo vnějších srovnatelných údajích;
- h. popis způsobu začlenění podniku do celoskupinové politiky převodních cen.

Důležitější než samotný obsah je však nutné zmínit, že dokumentace je pouze jakousi schránkou, do které jsou zaneseny skutečnosti a důkazní prostředky týkající se metodiky převodních cen a jejich uplatňování. Až samotná kvalita těchto důkazních prostředků a skutečností je rozhodným bodem, podle kterého je možno dokumentaci a její důkazní jistotu posuzovat. Dokumentace je pouze dokumentem zachycujícím problematiku převodních cen v konkrétní společnosti. Její kvalita záleží na tom, jak dobře a správně má společnost nastavenou politiku převodních cen a zdůvodněno jejich nastavení. Pokud má společnost převodní ceny nastaveny špatně, ani sebelepší dokumentace není schopna unést důkazní břemeno a jejich nastavení obhájit. Toto platí i v situaci, kdy sice existuje dokument s názvem dokumentace, ale neobsahuje nezbytné důkazní prostředky, ale pouze obecná konstatování.

Nebavme se tedy o tom, jak má dokumentace vypadat, ale o tom, jaké důkazní prostředky jsou potřebné pro zdůvodnění převodních cen a vytvoření dokumentace a kde tyto údaje získat, resp. jaké údaje je možné získat z účetnictví.

Pojďme společně nahlédnout pod pokličku tvorby dokumentace a zjistit, co vše můžeme získat z účetnictví. Pro tuto chvíli nechme stranou popisnou část a pojďme se zabývat cenami samotnými a jejich obhájením, neboť se většina společností nachází v situaci, kdy transakce mezi spojenými osobami již fungují, a je tedy potřeba nalézt zdůvodnění pro převodní ceny již používané. Samotné zdůvodnění, respektive soulad s tržními podmínkami, lze demonstrovat za použití údajů o srovnatelných produktech či transakcích. Přičemž srovnatelné v tomto smyslu znamená transakce, ve kterých jsou vykonávány obdobné funkce, neseny obdobná rizika a použita obdobná aktiva a je srovnatelný předmět transakce. Zjednodušeně řečeno nemohu na základě ceny jablek tvrdit, že prodávám hrušky za cenu tržní. Sama Směrnice OECD preferuje v případě dostupnosti interních srovnatelných údajů využití těchto údajů, namísto hledání externích srovnatelných údajů. K tomu, abychom našli interní srovnatelné údaje, nám může za určitých podmínek pomoci účetnictví, neboť jsou v něm obsaženy údaje o srovnatelné nezávislé ceně, srovnatelné hrubé marži, hrubé přírážce, případně srovnatelném poměru rozdělení zisků a čisté marži či přírážce.

V případě metody srovnatelné nezávislé ceny může srovnatelnou nezávislou cenou být cena, za kterou jsou výrobky, zboží či služby prodávány nespojeným osobám. U srovnatelné ceny je kladen vysoký důraz na srovnávané komodity, proto lze říci, že lze srovnávat pouze totožné výrobky, zboží či služby, které jsou obchodovány se srovnatelnými partnery ve srovnatelném množství. Informace o této srovnatelné ceně lze zjistit jak přímo z účetnictví, tak i za pomoci doprovodných evidencí, jako je například skladová evidence. K tomu stačí pouze správné uzpůsobení účetnictví a ostatní evidence tak, aby získávání těchto informací bylo co nejjednodušší. Pokud dojde například k oddělenému sledování výnosů za zboží za pomoci analytických účtů a rozlišení množství zboží, které bylo prodáno spojené osobě a které osobě nespojené, lze minimálně spočítat průměrné ceny za rok a tyto ceny následně porovnat.

Další možností je zjišťování a porovnávání informací o hrubé příirážce, tedy ziskové příirážce k přímo přiřaditelným nákladům (metoda cost +). Pokud je možné odděleně sledovat náklady a tržby vůči závislým a nezávislým osobám, je možné za určité období vypočítat hrubé ziskové příirážky a tyto příirážky následně porovnat. Opět lze toto sledování zajistit buď použitím rozdílných analytických účtů, anebo za pomoci následného rozdělení podle jednotlivých partnerů. Toto užití je však limitováno srovnatelností produktů. Zároveň je nezbytné, aby byly srovnatelné i základy, ke kterým je tato příirážka počítána. Informace o příirážkách lze také velice dobře získat z manažerského účetnictví, které je součástí účetnictví téměř každého výrobního podniku. V rámci dokumentace k převodním cenám, resp. nastavení metodiky převodních cen, jsou hojně využívány i plánované údaje. Užití plánovaných údajů je možné zejména v případě stanovování metodologie, respektive příirážky, která bude aplikována. Nezbytné však je, aby vždy na konci účetního období docházelo k ověření, že je těchto příirážek skutečně dosahováno. Tato možnost se tedy dá použít v situaci, kdy nakupují vstupy od nezávislých dodavatelů a prodávám je odběratelům jak závislým, tak nezávislým.

Obdobou metody cost + je metoda při opětovném prodeji. Ta však porovnává marži ve vztahu k výnosům vůči nezávislým osobám. Za pomoci výnosů a marže je dopočítán náklad, musí tedy existovat dvě transakce, kde jednou budou vstupy i výstupy vůči nezávislým osobám a druhou, kde budou výstupy vůči nezávislým, a marže bude porovnávána s nezávislou marží, aby bylo možné považovat nákupní ceny za tržní. Pokud tedy opět dokážeme odděleně sledovat náklady a výnosy těchto dvou vztahů, jsme schopni zjistit i jejich marži a následně ji porovnat. Manažerské účetnictví i v tomto případě může poskytnout požadované informace, a to s daleko větší přesností a větší podrobností.

Údaje z účetnictví ohledně čistých marží a příirážek lze využít v případě aplikace transakční metody čistého

rozpětí. Užití této metody je vhodné, pokud není možné zjistit informace o srovnatelné:

- nezávislé ceně u metody srovnatelné nezávislé ceny,
- hrubé příirážky v případě metody cost + nebo
- hrubé marži pro užití metody při opětovném prodeji potřebné k užití těchto metod.

Společnosti, které nedisponují výše uvedenými interními srovnatelnými informacemi (cenou, příirážkou či marží), se musí spolehnout na externí srovnatelné informace. I v tomto případě hraje účetnictví významnou roli, neboť poskytuje informace o ceně, příirážce či marži aplikované v rámci závislé transakce, které jsou následně porovnávány s informacemi zjištěnými z externích zdrojů. V praxi ve většině případů dochází k porovnávání čisté marže nebo příirážky, které je možné zjistit z externích databází. Nejvyužívanější databází pro tyto účely je databáze Amadeus, kterou pro vyhodnocování převodních cen využívá i finanční správa. Za pomoci čisté marže lze (i) posoudit, zda závislá transakce probíhá dle tržních podmínek, (ii) stanovit hrubou marži, resp. příirážku, která bude aplikována při užití metody nákladů a příirážky, resp. metody při opětovném prodeji. V případě stanovení hrubé marže, resp. příirážky, lze opět využít údaje z účetnictví a za pomoci čisté marže či příirážky stanovit tyto hrubé marže či příirážky, které mají být aplikovány v transakcích mezi závislými osobami.

Jak je patrné z výše uvedeného, účetnictví může poskytnout velice cenné informace ohledně srovnatelných transakcí, které mohou být klíčové k obhájení ceny, a to s vynaložením malého množství nákladů, případně alespoň údaje o závislých transakcích, které bude možné následně srovnat s externími informacemi.

Srovnatelné údaje však nejsou jediné údaje, které lze z účetnictví získat. Stejně, jako byla popsána role účetnictví při vyplňování/zjišťování údajů pro Samostatnou přílohu, je možné použít účetnictví pro zjištění rozsahu jednotlivých transakcí, případně základního identifikování těchto transakcí. Opatření spojených osob speciálním znakem, na základě kterého bude možné zjistit veškeré účetní zápisy s konkrétním partnerem, lze využít nejenom pro zjištění celkového rozsahu transakcí, ale i zjištění, jaký podíl v dané transakci zaujímají spojené osoby. Tyto informace jsou opět nedílnou součástí dokumentace a jejich „snadné“ zjištění opět dokáže uspořít náklady na tvorbu této dokumentace. Tyto informace jsou zároveň nezbytné pro sestavení zprávy o propojených osobách, kterou jsou povinny některé společnosti také tvořit.

Pokud se krátce zastavíme u dalších informací, které by v dokumentaci neměly chybět, jsou to:

- a. popis podnikatelské činnosti – údaj často zveřejňovaný na webových stránkách;
- b. popis spojených osob, které se účastní obchodních vztahů – údaj ze zprávy o propojených osobách;

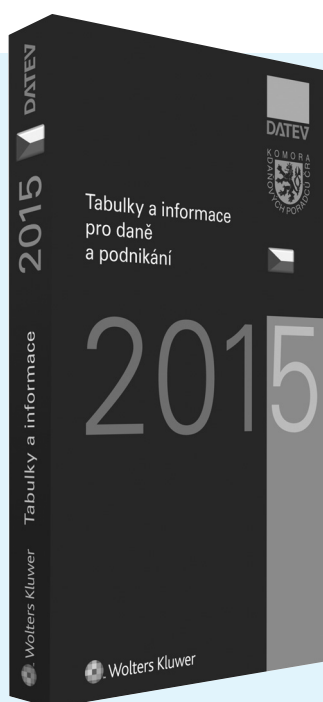
- c. popis obchodních vztahů včetně popisu toku transakcí (hmotného a nehmotného majetku, služeb, financí atd.), průběhu fakturací a rozsahu transakcí – smluvní ujednání mezi jednotlivými společnostmi.

Lze říci, že i tyto informace jsou ve větší či menší míře dostupné poplatníkovi, neboť jsou obsaženy již v jiných dokumentech a lze je použít minimálně jako základní materiál.

5 Závěr

Jak je patrné z výše uvedeného textu, v případě uzpůsobení účetnictví lze získat důležité informace pro tvorbu dokumentace, stejně tak jako je možné využívat dokumenty a informace používané a prezentované v jiných

výstupech (pokud jsou sestaveny) tak, aby bylo jejich využití možné. Stejně jako v případě sestavování daňového přiznání může účetnictví poskytnout informace, na základě kterých je schopna přiznání sestavit sama společnost s minimálním zapojením externích poradců. Existují situace, kdy je společnost schopna zjistit z účetnictví a dalších podpůrných evidencí a zdrojů informace, které jsou stěžejní k přípravě dokumentace k převodním cenám, což opět může znamenat snížení nákladů na její tvorbu. Ostatně dokumentace je interní směrnici společnosti a její vytvoření vždy vychází z informací, které společnost poskytne a může poskytnout, což samo o sobě vybízí, aby poradce plnil funkci poradní, nikoliv pisatelskou. Věřím, že vás můj článek inspiroval nejen k vytvoření dokumentace ale k vytvoření dokumentace s efektivním vynaložením finančních prostředků.



Tabulky a informace pro daně a podnikání 2015

11. vydání oblíbené příručky!

V praktickém kapesním formátu najdete přehled nejdůležitějších pojmů, sazeb, čísel, postupů a údajů z daňových zákonů a ze zákonů s nimi souvisejících.

Tabulky a další přehledy jsou určeny všem, kdo potřebují snadný a rychlý přístup k důležitým údajům, především účetním, auditorům, podnikatelům a vedoucím pracovníkům podnikatelských subjektů.

V publikaci naleznete např.:

- sazby a postupy výpočtů potřebné ke správnému stanovení výše daňové povinnosti ze všech daňových oblastí
- termíny, které je třeba dodržet
- daňové odpisy
- sazby cestovních náhrad
- vyměřovací základy pro pojistné na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení
- přehled dávek nemocenského pojištění a státní sociální podpory
- adresy úřadů v evropských zemích příslušných k vrácení vstupní DPH
- přehled judikatury Evropského soudního dvora z daňové oblasti
- sazby daní v Evropské unii a dalších vybraných státech
- letos nově kapitola „Smluvní vztahy podle občanského zákoníku“.

267 Kč, 432 stran, kapesní formát, brožovaná vazba

Vydává společně nakladatelství Wolters Kluwer, a. s., společnost DATEV.cz s.r.o. a Komora daňových poradců ČR.

Publikaci je možné objednat na www.kdpcr.cz, email publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Koží 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno nebo na www.wolterskluwer.cz, email obchod@wolterskluwer.cz, tel. 246 040 400 nebo na adrese Wolters Kluwer, a. s., U Nákladového nádraží 6, 130 00 Praha 3. Při osobním nákupu přímo v nakladatelství získáte slevu 15 %.

Vlastnictví více podílů a druhy podílů ve společnosti s ručením omezeným

prof. JUDr. Jan Dědič¹

Kocián Šolc Balašík,
advokátní kancelář, s.r.o.
Vysoká škola ekonomická v Praze

JUDr. Jan Lasák, LL.M.²

Kocián Šolc Balašík,
advokátní kancelář, s.r.o.
Právnická fakulta
Univerzity Palackého v Olomouci

Rekodifikace soukromého práva, která nabyla účinnosti dne 1. 1. 2014, přináší na poli právní úpravy společnosti s ručením omezeným několik zcela revolučních novinek. Vedle citlivého tématu, jakým je v podstatě opuštění požadavku na tvorbu základního kapitálu společnosti, patří mezi významné změny právní úpravy zavedení možnosti, aby jeden společník vlastnil více podílů v jedné společnosti, a výslovná úprava různých druhů podílů v § 135 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále jen „ZOK“), s tím, že jeden společník může vlastnit jak více podílů jednoho druhu, tak různého druhu.³ Nicméně je třeba předestřít, že ani předchozí obchodní zákoník existenci různých druhů (obchodních) podílů nevylučoval. Teorie i praxe se shodovala v tom, že s (obchodním) podílem společníka nemusí být spojena stejná práva a povinnosti, avšak obchodní zákoník tuto situaci neoznačoval jako případ, kdy jde o (obchodní) podíly různého druhu.

1 Úvod

Možnost společnosti s ručením omezeným vydávat různé druhy podílů je projevem flexibility společnosti přispívající



k širším možnostem získávání zdrojů financování společnosti, zvyšování atraktivity právní formy společnosti s ručením omezeným pro širší skupinu investorů s rozdílnými investičními plány a celkově k pestřejší paletě podnikatelských záměrů, ke kterým může být společnost s ručením omezeným využita. Předkládaný příspěvek je zaměřen na posouzení vybraných výkladových problémů, které jsou s právní úpravou vlastnictví více podílů, respektive s vydáním různých druhů podílů, spojeny.

2 Možnost vlastnit více podílů

Základní „revoluční“ novinkou zákona o obchodních korporacích je možnost, aby společník vlastnil více podílů (§ 135 odst. 2 ZOK), což za účinnosti obchodního zákoníku nebylo možné. Obchodní zákoník byl totiž postaven na koncepci, podle níž nabytím dalšího (obchodního) podílu ve společnosti s ručením omezeným se stávající (obchodní) podíl společníka navýšil (tj. nabývaný podíl společníkovi „přirostl“ k jeho dosavadnímu podílu).⁴

Zákon o obchodních korporacích naproti tomu výslovně dává zakladatelům (společníkům) možnost volby, zda má být aplikováno toto standardní pravidlo známé z obchodního

- ¹ Prof. JUDr. Jan Dědič je advokátem a společníkem v advokátní kanceláři Kocián Šolc Balašík, advokátní kancelář, s.r.o., a vysokoškolským pedagogem.
- ² JUDr. Jan Lasák, LL.M. (Columbia), je Lawrence A. Wien Fellow (Columbia Law School) a advokátem v advokátní kanceláři Kocián Šolc Balašík, advokátní kancelář, s.r.o. Příspěvek je součástí řešení projektu č. APVV-0809-12. Poděkování za spolupráci náleží Tomáši Zachovi.
- ³ Podle § 135 odst. 1 ZOK může společenská smlouva „připustit vznik různých druhů podílů. Podíly, se kterými jsou spojena stejná práva a povinnosti, tvoří jeden druh. Podíl, se kterým nejsou spojena žádná zvláštní práva a povinnosti, je podíl základní“.
- ⁴ Přesto však bylo nutno ve výjimečných případech dovodit, že ke „srůstání“ (obchodních) podílů ani za účinnosti obchodního zákoníku dojít nemohlo. Šlo především o situaci, kdy společník zdědil podíl spolu s dalšími dědici (nespolečníky). Pak byl společník majitelem

zákoníku (tedy pravidlo o „přirůstání“ podílů), anebo zda má být aplikován princip samostatnosti podílů. Princip samostatnosti podílů znamená, že v případě, kdy společník nabude další podíl ve společnosti s ručením omezeným, tento (další) podíl „nepřiroste“ k jeho původnímu podílu, a zůstane tak „samostatnou“ věcí nehmotnou. Zjednodušeně řečeno bude důsledek stejný, jako by akcionář nabyl další akcie téže společnosti. Je tedy i možné, aby jediný společník společnosti vlastnil více podílů, avšak stále půjde o společnost s jediným společníkem. Právní úprava jednočlenné společnosti není totiž navázána na počet podílů, ale na počet společníků.

Zákon stanoví, že princip samostatnosti podílů se uplatní pouze v případě, že tak stanoví společenská smlouva. Pokud společenská smlouva v tomto ohledu mlčí, uplatní se tradiční princip přirůstání podílů. Pokud tak byl ve společnosti s ručením omezeným vydán toliko jeden druh podílu, pak nabude-li společník v souladu se zákonem a společenskou smlouvou další podíly, zásadně nabývaný podíl „přiroste“ k jeho původnímu podílu (o výši nabývaného podílu se zvýší jeho stávající podíl), a to i když to zákon ani společenská smlouva výslovně nestanoví.⁵

I v případě, kdy společenská smlouva mlčí a od principu přirůstání podílů se neodchýlí, však může nastat situace, kdy se princip samostatnosti podílů aplikuje, a to tehdy, pokud společenská smlouva připouští existenci více druhů podílů. Existence více druhů podílů totiž automaticky znamená připuštění vlastnictví více podílů, avšak pouze různého druhu. Podíly různých druhů nemohou vzájemně přirůstat, neboť se z hlediska práva jedná o kvalitativně rozdílnou věc. Jinak řečeno, pokud společnost vydala více druhů podílů a současně nezavedla princip samostatnosti podílů (viz výše), pak podíly přirůstají pouze v rámci téhož druhu. V tomto ohledu tak považujeme ustanovení § 135 odst. 2 ZOK za ne zcela přesné, neboť z našeho pohledu může společník vlastnit více podílů, aniž tak stanoví společenská smlouva, a to za situace, kdy společník vlastní

podíly různého druhu (odhlížíme v tuto chvíli od možnosti společnosti s ručením omezeným emitovat kmenové listy, které rovněž – z povahy věci – samy o sobě k sobě nepřirůstají, a proto nemohou přirůstat ani podíly, které ztělesňují).

3 Vymezení druhu podílu

Zákon v § 135 odst. 1 ZOK stanoví, že společenská smlouva může připustit vydání různých druhů podílů. Podíly, se kterými jsou spojena stejná práva a povinnosti, tvoří podle § 135 odst. 1 ZOK jeden druh podílů. Současně zákon stanoví, že podíl, se kterým nejsou spojena žádná zvláštní práva a povinnosti, je podíl základní.

V souvislosti s existencí základního podílu ve smyslu § 135 odst. 1 ZOK však vzniká otázka, jak posuzovat situaci, kdy se společenská smlouva odchýlí od zákonné úpravy, avšak zákonné nastavení práv a povinností upraví odchylně pro veškeré podíly vydané společností. Společenská smlouva například může všem podílům přiznat pevný podíl na zisku (srov. § 161 odst. 3 ZOK). Znamená to, že společnost vydala v souladu s § 135 odst. 1, respektive § 136 ZOK, zvláštní druh podílu (tj. nikoliv podíl základní ve smyslu § 135 odst. 1 ZOK) a jako takový je nutné jej též zapsat i do obchodního rejstříku v souladu s § 48 odst. 1 písm. j) zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob (dále jen „ZVR“)?⁶

Koncepce základního podílu ve společnosti s ručením omezeným v zásadě odpovídá koncepci kmenových akcií v akciové společnosti. Kmenovou akcií se v souladu s § 276 odst. 1 ZOK rozumí akcie, se kterou není spojeno „žádné zvláštní právo“. Základní podíl ve společnosti s ručením omezeným je pak vymezen tak, že s ním nejsou spojena „žádná zvláštní práva a povinnosti“. Vzniká tak otázka, jak rozumět oné „zvláštnosti“. Publikované názory se přiklání k tomu, že zvláštním podílem je ten, do kterého jsou inkorporována práva a/nebo povinnosti odchylně od zákona (*princip odchylky*).⁷ Pokud tak

jednoho (obchodního) podílu a spolumajitelem dalšího (obchodního) podílu, který zdědil. Bylo ale nutno zjednat dodatečně nápravu, jinak společnosti hrozilo zrušení soudem.

⁵ Opačný názor T. Dvořáka in BĚLOHLÁVEK, J. Alexander a kol. *Komentář k zákonu o obchodních korporacích*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013, s. 666–667 považujeme v tomto směru za nesprávný. V tomto směru odkazujeme především na příspěvek J. Juroška a M. Zavadila (viz JUROŠEK, Jan a Matouš ZAVADIL. Přirůstání podílů v obchodní korporaci dle zákona o obchodních korporacích. *Právní rozhledy*. 2015, č. 11, s. 402 a násl.), kteří mj. uvádí, že „pokud společenská smlouva nestanoví, že jeden společník může vlastnit více podílů, a contrario může každý společník vlastnit pouze jeden podíl, přičemž v rámci zákona o obchodních korporacích nebo nového občanského zákoníku neexistuje ustanovení, které by možnost přirůstání (spojování) podílů vylučovalo“, respektive, „jestliže připustíme, že zákon o obchodních korporacích obecně neupravuje postup pro spojení (přirůstání) podílů, neměli bychom problém jednoduše uzavřít tím, že podíl nelze převést, nebo že takový převod by byl absolutně neplatný. Naopak bychom měli vyhledat jiné blízké ustanovení, ze kterého by bylo možné přiměřeně vycházet. Tímto ustanovením je § 229 odst. 1 ZOK, který se zabývá spojováním (přirůstáním) podílů v případě zvýšení základního kapitálu společnosti z vlastních zdrojů“.

⁶ V souladu s § 48 odst. 1 písm. j) ZVR se do obchodního rejstříku zapíše též „druh podílu a popis práv a povinností s ním spojených alespoň odkazem na společenskou smlouvu uloženou ve sbírce listin“.

⁷ Viz např. Pokorná, J. in LASÁK, Jan, Jarmila POKORNÁ, Zdeněk ČÁP a Tomáš DOLEŽIL. *Zákon o obchodních korporacích. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 872: „Bude tak nutno chápat jako základní práva a povinnosti taková práva a takové povinnosti, které upravuje přímo zákon. Základní podíl by měl obsahovat celý soubor těchto práv a povinností, odchylky v podobě dalších práv nebo naopak absence některých zákonných práv by potom představovaly jednotlivé zvláštní druhy podílů.“ A patrně i B. Havel in ŠTENGLOVÁ, Ivana, Bohumil HAVEL, Filip CILEČEK, Petr KUHN a Petr ŠUK. *Zákon o obchodních korporacích. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 277: „Základním podílem je pouze ten podíl, se kterým nejsou spojena jiná práva a povinnosti než ty, které stanoví zákon.“

například bude s každým podílem ve společnosti spojena příplatková povinnost (§ 162 ZOK), znamená to, že společnost vydala zvláštní druh podílu, když ze zákona s žádným podílem příplatková povinnost není spojena? Domníváme se, že nikoliv. V takovém případě by v ČR v podstatě žádné základní podíly neexistovaly, pokud by se společenská smlouva z hlediska práv a povinností společníků byl jen v jediném případě odchýlila od zákonné úpravy.

Koncepci druhu podílu naopak vnímáme tak, že „zvláštnost“ je nutné poměřovat nikoliv ve vztahu k právní úpravě, nýbrž ve vztahu k ostatním podílům vydaným společností (*principle reference*). Aby tak bylo možné hovořit o zvláštním druhu podílu, je nezbytné, aby ve společnosti byl vydán alespoň jeden podíl, se kterým by byla spojena odlišná práva či povinnosti ve srovnání s ostatními podíly, které byly společností vydány.⁸ Takto lze například uvažovat o tom, že zatímco s některými podíly (druhu A) bude spojeno přednostní právo na převzetí nového vkladu, pak s podíly druhu B toto přednostní právo na převzetí nového kladu spojeno nebude (srov. § 220 ZOK). Stejně tak lze uvažovat o tom, že zatímco převoditelnost některého druhu podílu bude omezena, převoditelnost jiného druhu podílu nikoliv (§ 207 ZOK), nebo o tom, že zatímco s určitým druhem podílu bude spojeno „abandonní“ právo ve smyslu § 202 ZOK, s jiným druhem podílu nikoliv.

Uvedenou logikou máme též za to, že pokud společenská smlouva spojí s každým podílem příplatkovou povinnost či pracovní povinnost, bude se z našeho pohledu stále jednat o „základní podíl“, neboť „zvláštní“ povinnost je spojena s každým podílem bez rozdílu. Pouhá odchylka od zákonné úpravy nezakládá z našeho pohledu vznik zvláštního podílu, vztahuje-li se tato odchylka na veškeré vydané podíly. To platí podle našeho názoru i v případě, kdy práva či povinnosti spojená s podílem jsou shodná pro všechny podíly, avšak mohou být ve vztahu k jednotlivým společníkům nerovná. Pokud tak například společenská smlouva určí, že na každý podíl ve společnosti s ručením omezeným připadá jeden hlas, pak takto nastavená hlasovací práva neodráží výši vkladu každého společníka, nicméně jedná se o pravidlo aplikované na všechny podíly bez rozdílu. Tudíž z tohoto pohledu není takový podíl „zvláštní“ ve srovnání s jiným podílem. Ať zájemce nabude jakýkoliv podíl ve společnosti, vždy s ním bude spojen jen jeden hlas.

4 Obecné poznámky k různým druhům podílů

Zákon o obchodních korporacích (na rozdíl od obchodního zákoníku) výslovně stanoví, že společenská smlouva

může připustit vznik různých druhů podílů, nicméně ani obchodní zákoník existenci různých druhů (obchodních) podílů nevylučoval. Teorie i praxe se shodovala v tom, že s (obchodním) podílem společníka nemusí být spojena stejná práva a povinnosti, nicméně obchodní zákoník tuto situaci neoznačoval jako případ, kdy jde o (obchodní) podíly různého druhu.

Možnost společnosti vydávat různé druhy podílů může být velice praktická například v rámci menších společností s ručením omezeným, ve kterých „otcové zakladatelé“ postupně předávají řízení „svých“ společností potomkům či jiným následovníkům. Lze si tak například představit, že „otec zakladatel“ bude vlastnit dva druhy podílů, jeden s právem a povinností podílet se na činnosti společnosti („pracovní“ podíl) a druhý bez této povinnosti („důchodcovský“ podíl), který by naopak mohl být spojen s pevným podílem na zisku a minimem hlasovacích práv (případně i bez nich, jakkoliv to může být rizikové – viz dále). V souvislosti s odchodem do důchodu může otec zakladatel „pracovní“ podíl převést a ponechat si jen podíl „důchodcovský“, který mu – za podmínky kladných hospodářských výsledků společnosti – garantuje určitou rentu na základě pevného podílu na zisku.

Výše uvedený ilustrativní příklad byl jen jedním z mnoha možných příběhů, ve kterých mohou různé druhy podílů nalézt své využití. Různé druhy podílů je přitom nutné „šít“ vždy na míru konkrétní společnosti, respektive jejich společníků (zakladatelů). Po technické stránce přitom může různost druhů podílů vyplývat z rozdílně nastavených (i) „majetkových“ práv; (ii) „nemajetkových“ práv; popřípadě (iii) povinností spojených s vydaným podílem.

Ad (i) Rozdílná „majetková“ práva

Z hlediska majetkových práv mají zakladatelé (společníci) relativně široké pole volnosti nastavení různých druhů podílů ve vztahu k jednotlivým „majetkovým“ právům, kterými pro účely tohoto příspěvku rozumíme podíl na zisku, podíl na jiných vlastních zdrojích, podíl na likvidačním zůstatku společnosti, případně – byť s dílčími odlišnostmi – právo na vypořádací podíl. Rozdílnost z hlediska jednotlivých práv přitom může být – obecně vzato – konstruována na rozličných principech, a to:

(a) Princip preference

Preferenční nastavení „majetkových“ práv spojených s podíly se odvíjí od práva přednosti určitých podílů. Například si lze v této souvislosti představit, že do určité částky určené valnou hromadou k rozdělení mezi společníky se na dividendě podílí pouze společníci vlastníci podílů druhu A, a veškerý zisk určený nejvyšším orgánem k rozdělení mezi společníky nad tuto částku bude rozdělen mezi společníky vlastníci podílů druhu B.

⁸ Na rozdíl od akciové společnosti, ve které nelze vydat zvláštní druh akcie, s níž by byla spojena určitá povinnost nad rámec zákona, přestože z textace § 48 odst. 1 písm. k) ZVR by bylo možné dovozovat opak.

Tento princip lze aplikovat též ve vztahu k podílu na jiných vlastních zdrojích, respektive k výpočtu podílu na likvidačním zůstatku připadajícího na jednotlivé druhy podílů. Ve vztahu k vypořádacímu podílu naopak není tento princip dost dobře použitelný.

(b) Princip rozdílnosti

Princip „rozdílnosti“ nastavení „majetkových“ práv spojených s podíly se odvíjí od vyššího podílu na zisku, který valná hromada společnosti schválila k rozdělení mezi společníky, pro vlastníky vlastníci určitý druh podílu, oproti podílu na zisku, který připadá na vlastníky jiných / ostatních podílů (srov. § 276 odst. 3 ZOK, kde je právo na rozdílný podíl na zisku výslovně zmíněno v podmínkách akciové společnosti).

Například si lze v této souvislosti představit, že celkový zisk určený valnou hromadou k rozdělení mezi společníky se dělí tak, že 70 % zisku připadá na společníky vlastníci podíly druhu A, zatímco na společníky vlastníci podíly druhu B připadá 30 % zisku, který valná hromada určila k rozdělení mezi společníky. Rozdílnost může být konstruována rovněž na principu „*tracking share*“. Má-li společnost například dva závody, z nichž každý vyrábí odlišný produkt (například boty a kabáty), pak lze například vydat podíly A, na které bude připadat podíl na zisku odvislý od výsledku hospodaření připadajícího na závod, ve kterém se vyrábí boty, a podíly B, na které bude připadat podíl na zisku odvislý od výsledku hospodaření připadajícího na závod vyrábějící kabáty. V obou případech je však rozdělení zisku mezi společníky podmíněno tím, že na úrovni celé společnosti byl vytvořen zisk, který je možné rozdělit mezi společníky společnosti (§ 34 a 161 ZOK).

Tento princip lze aplikovat též ve vztahu k podílu na jiných vlastních zdrojích, respektive k výpočtu podílu na likvidačním zůstatku připadajícího na jednotlivé druhy podílů. Například si tak lze představit rozdílné právo na plnění při efektivním snížení základního kapitálu, tedy že částka připadající k výplatě společníkům v návaznosti na efektivní snížení základního kapitálu bude rozdělena mezi společníky tak, že 70 % případně na podíly druhu A a zbylých 30 % případně na podíly druhu B.

Stejně jako v případě principu preference není ve vztahu k vypořádacímu podílu tento princip dost dobře použitelný.

(c) Princip nezávislosti

Princip nezávislosti lze aplikovat v zásadě výhradně ve vztahu k podílu na zisku a je spojen především s existencí podílů, do nichž je inkorporován tzv. pevný podíl na zisku (srov. § 161 odst. 3 ZOK). Zatímco v rámci standardního aranžmá mají společníci právo pouze na takový podíl na zisku, který valná hromada schválila k rozdělení mezi

společníky, je právo na pevný podíl na zisku na tomto rozhodnutí nezávislý. Je-li s podílem spojeno právo na pevný podíl na zisku, pak právo na podíl na zisku vznikne ve stanoveném rozsahu okamžikem schválení účetní závěrky, z níž právo na podíl na zisku vyplývá, je-li (řádná) účetní závěrka schválena do 6 měsíců ode dne skončení účetního období.⁹

Například tak lze uvažovat o takovém nastavení, v jehož rámci vždy 40 % ze zisku vykázaného v řádné účetní závěrce bude rozděleno mezi společníky vlastníci podíly druhu A (v takovém případě se nevyžaduje, aby rozdělení zisku mezi společníky vlastníci podíl druhu A v rozsahu 40 % ze zisku vykázaného v řádné účetní závěrce schválila valná hromada společnosti), zatímco na podíl druhu B připadne takový zisk, jehož rozdělení mezi společníky (po odečtení zisku připadajícího na podíl druhu A) schválí valná hromada.

Na rozdíl od právní úpravy akciové společnosti zákon výslovně nezmiňuje vedle práva na pevný podíl na zisku též právo na podřízený podíl na zisku (viz § 276 odst. 3 ZOK), jímž se rozumí například takové schéma, které neumožní vyplatit společníkům podíl na zisku připadající na takové podíly, dokud nebude splněn dluh společnosti, jemuž jsou podíly „podřízeny“. Nevidíme však důvod, proč by nebylo možné právo na podřízený podíl ze zisku do zvláštního druhu podílu inkorporovat.

Ad (ii) Rozdílná „nemajetková“ práva

Z hlediska nemajetkových práv mají zakladatelé (společníci) rovněž dílčí volnost nastavení různých druhů podílů ve vztahu k jednotlivým „nemajetkovým“ právům. Na rozdíl od „majetkových“ práv je však nutné rozdílnost z hlediska nastavení druhů podílů konstruovat samostatně pro jednotlivá nemajetková práva.

Společenská smlouva může například rozdílně nastavit hlasovací práva. Může tak například stanovit, že na 1.000 Kč vkladu spojeného s podílem druhu A připadá 1 hlas, zatímco na 1.000 Kč vkladu spojeného s podílem druhu B připadá 50 hlasů. Dovedeme si též představit vydání podílu, se kterým bude spojeno zvláštní poradní právo. Budou-li tak členové statutárního orgánu uvažovat o určité transakci, jejíž schválení nespadá do působnosti valné hromady společnosti, mohlo by být do podílu inkorporováno právo na přednostní „konzultaci“, pokud jde o předeem vymezené podnikatelské záměry.

Vedle hlasovacích práv lze rovněž uvažovat o tom, že s určitým druhem podílu bude spojeno širší právo na informace než s jiným druhem podílu (srov. § 155 ZOK připouštějící, aby společenská smlouva rozšířila právo na informace).

⁹ Srov. závěry Nejvyššího soudu přijaté dne 30. 9. 2009 v rozhodnutí sp. zn. 29 Cdo 4284/2007, popřípadě v rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 29 Cdo 2363/2011 k tzv. šestiměsíčnímu testu.

Ad (iii) Rozdílné povinnosti

Na rozdíl od akciové společnosti je přípustné vtělit do podílu též určité povinnosti. V tomto ohledu lze například s podíly druhu A spojit příplatkovou povinnost ve smyslu § 162 odst. 1 ZOK, zatímco s podíly druhu B žádná příplatková povinnost spojena nebude. Stejně tak je podle našeho názoru možné spojit pracovní povinnost (povinnost podílet se na činnosti společnosti podle § 211 odst. 2 ZOK) jen s některým druhem podílů, zatímco s jiným nikoliv.

5 Limity zvláštních práv spojených s podílem

a) Absolutní limity

Zůstává sporné, jaké jsou zákonné limity nastavení různých práv a povinností spojených s podílem. Existence zákonných limitů je významná, neboť v souladu s § 245 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „NOZ“), které se podle § 45 odst. 1 ZOK použije též na obchodní korporace, se na usnesení nejvyššího orgánu společnosti s ručením omezeným, kterým se mění společenská smlouva tak, že její obsah odporuje donucujícím ustanovením zákona, hledí, jako by nebylo přijato, tj. ani k právům a povinnostem spojeným s podíly v rozporu s kogentním ustanovením zákona by nebylo možné přihlížet (nebyly by do příslušného podílu „vtěleny“).

V uvedeném ohledu bude proto nutné rozlišovat limity absolutní a limity relativní. Jinými slovy soudíme, že zatímco některá práva lze nastavit v rámci podílu odchylně, v případě jiných práv vtělených do podílu toto nebude přípustné vůbec. V tomto ohledu například z našeho pohledu nelze zbavit společníka práva podat návrh na vyslovení neplatnosti usnesení valné hromady podle § 191 a násl. ZOK, neboť by tím bylo podle našeho názoru zasaženo do veřejného pořádku¹⁰, případně práva podat společnickou žalobu proti členům orgánů společnosti (§ 157 ZOK), neboť by tím – z hlediska procesního – mohlo dojít k omezování odpovědnosti členů orgánů společnosti (§ 53 odst. 2 ZOK).

Společenská smlouva se nesmí dostat do rozporu s dobrými mravy. Pokud by šlo o zjevný rozpor s dobrými mravy,

nebylo by možné k právům a povinnostem vtěleným do zvláštního druhu podílu přihlížet, neboť takové ujednání by bylo absolutně neplatné podle § 588 NOZ. V této souvislosti se objevuje argument, že vymezení zvláštního druhu podílu ve společnosti s ručením omezeným se může dostat do rozporu s ustanovením § 212 odst. 1 NOZ, podle kterého „korporace nesmí svého člena bezdůvodně zvýhodňovat ani znevýhodňovat“. Bývá argumentováno, že nastavení různých práv a povinností ve společenské smlouvě nesmí bezdůvodně určeného společníka zvýhodňovat či znevýhodňovat.¹¹ Tento názor nepovažujeme za zcela správný. „Důvodem“ pro zvýhodnění či znevýhodnění společníka je totiž právě existence různých podílů, respektive tomu odpovídající úprava společenské smlouvy.¹² Jinými slovy, je-li důvodem pro zvýhodnění či znevýhodnění společníka vlastnické právo ke zvláštnímu druhu podílu, nemůže se z našeho pohledu zásadně jednat o zvýhodnění či znevýhodnění bezdůvodné (existence různých práv a povinností spojených s podílem bude zpravidla spojena s rozdílnou cenou podílu, popřípadě mohou rozdílně nastavená práva a povinnosti spojená s podílem vyplývat z širšího kontextu určité obchodní transakce apod.). Navíc, jde-li o různé druhy podílů, rozhodují o právech a povinnostech vtělených do podílu sami společníci, nikoliv korporace jako entita odlišná od společníků. Jinak řečeno, o případném zvýhodnění nebo nezvýhodnění nerozhoduje korporace, ale sami společníci.

Absolutním limitem může být též výslovný zákaz určitého práva. Zákon o obchodních korporacích například výslovně zakazuje sjednat a vyplácet úroky z emisního kurzu podílů (viz § 16 odst. 2 ZOK). Obdobně nelze do podílu vtělit ani právo na vrácení předmětu vkladu (viz § 16 odst. 1 ZOK).

b) Relativní limity

V kontextu relativních limitů může být otázkou, zda určité překážky z hlediska nastavení různých práv a povinností spojených s podílem nevyplynou ze samotné podstaty podílu. Lze tak například zcela vyloučit některá práva s podílem spojená? V praxi bývá nejčastěji diskutována možnost zbavit podíl hlasovacích práv, respektive práva na podíl na zisku, popřípadě práva na vypořádací podíl či likvidační zůstatek.

¹⁰ Srov. např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 6. 2013, sp. zn. 29 Cdo 647/2012: „Řízení o vyslovení neplatnosti usnesení valné hromady je zákonem předvidaným nástrojem obecné ochrany zákonitosti ve vnitřních poměrech společnosti, resp. souladu těchto vnitřních poměrů s autonomní úpravou provedenou v zakladatelských dokumentech či stanovách, a to s ohledem na širší kontext ochrany společnosti, resp. všech osob oprávněných takový návrh podat, jakož i dalších osob, jež mohou být těmito vnitřními poměry dotčeny.“

¹¹ Tento názor publikoval ve vztahu k § 212 odst. 1 NOZ (byť v kontextu akciové společnosti) např. P. Čech (viz ČECH, Petr. Akcie po rekonstrukci. Právní rádce. 2012, č. 10, s. 36: „Korporace nesmí svého člena bezdůvodně zvýhodňovat ani znevýhodňovat a musí šetřit jeho členská práva i oprávněné zájmy. Jakoukoliv disproporci (zvýhodnění i znevýhodnění) tak bude nutno ospravedlnit – obhajitelnými důvody a rozumnou přiměřeností.“

¹² Shodně Lasák, J. in LAVICKÝ, Petr a kol. Občanský zákoník I. Obecná část (§ 16–54). Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014, s. 1077–1078: „Z textace § 212 odst. 1 lze dovodit, že korporace může některé své členy zvýhodňovat nebo znevýhodňovat, nemůže tak však činit bezdůvodně. Posouzení, zda korporace zvýhodnila nebo naopak znevýhodnila člena korporace oprávněně či nikoliv, bude nutné učinit v podmínkách konkrétního případu. Oprávněné zvýhodnění nebo znevýhodnění může vyplývat ze zákona (srov. např. úpravu práv kvalifikovaných akcionářů podle § 365 an. ZOK), případně z povahy členství (odlišné zacházení může vyplývat např. z různých druhů podílů společníků společnosti s ručením omezeným nebo různých druhů akcií).“

(i) Podíl na zisku a likvidačním zůstatku

Pokud jde o možnost vydat ve společnosti s ručením omezeným podíl bez práva na podíl na zisku, bylo by možné vyjít z § 34 odst. 1 ZOK, podle kterého lze podíl na zisku rozdělit pouze mezi společníky, ledaže společenská smlouva určí jinak. Podíváme-li se současně na definici podílu v § 31 ZOK, vyplývá z ní, že podíl představuje účast společníka v obchodní korporaci a „*práva a povinnosti z této účasti plynoucí*“. Na rozdíl od akciové společnosti pak právní úprava společnosti s ručením omezeným nestanoví, že v podílu musí být obsažené právo na podíl na zisku (srov. definici akcie v § 256 odst. 1 ZOK).¹³ Z uvedeného důvodu soudíme, že zákon nevylučuje vydání zvláštního druhu podílu ve společnosti s ručením omezeným, se kterým by nebylo spojeno žádné právo na podíl na zisku¹⁴, budou-li s tím samozřejmě společníci, kteří tím mají být dotčeni, souhlasit (ať už v souvislosti se založením společnosti nebo za jejího trvání – srov. § 171 odst. 2 ZOK). Ostatně tuto dispozitivitu podporuje též textace § 161 odst. 1 ZOK, podle kterého se společníci „*podílejí na zisku určeném valnou hromadou k rozdělení mezi společníky v poměru svých podílů, ledaže společenská smlouva určí jinak*“.

Lze si např. dobře představit, že společník „se vzdá“ práva na podíl na zisku (spokojí se s podílem bez podílu na zisku), výměnou za to, že bude mít vyšší podíl na likvidačním zůstatku a vypořádací podíl, protože na základě dohody s ostatními společníky je ve společnosti pouze dočasně za účelem realizace určitého záměru. Navíc jestliže společnost s ručením omezeným nemusí být vůbec založena za účelem dosahování zisku, pak nelze podle našeho názoru argumentovat tím, že podíl na zisku je pojmovým znakem účasti ve společnosti, protože taková společnost zisk ani nevytvoří.

Za podíl s vyloučením práva na podíl na zisku však nelze podle našeho názoru považovat, pokud podle ujednání ve společenské smlouvě nebude společnost po určitou dobu nebo dobu realizace určitého podnikatelského záměru rozdělovat zisk mezi společníky.

Obdobný závěr lze podle našeho názoru dovodit též ve vztahu k právu na podíl na likvidačním zůstatku podle § 38 odst. 3 ZOK, z něho plyne, že společenská smlouva může podíl společníka na likvidačním zůstatku vyloučit.¹⁵ Je dobře možné, že společnost bude založena jako veřejně prospěšná a společenská smlouva bude určovat, že celý

likvidační zůstatek má přejít na jinou právnickou osobu s obdobným účelem. Proč něčemu takovému bránit?

Dalším limitem vydání různých podílů je podle našeho názoru obcházení pravidel pro rozdělování zisku či jiných vlastních zdrojů. Za příklad lze uvést právo společníka společnosti s ručením omezeným vlastníci bytový dům, do něž by bylo inkorporováno též právo bezplatného nájmu bytu v dotčeném bytovém domě. Takové oprávnění totiž zasahuje do rozdělování vlastních zdrojů společnosti. Společnost by mohla dotčený byt pronajímat a mít z nájmu výnosy, které takto, zjednodušeně řečeno, připadají konkrétnímu společníkovi. Stejně tak bude zásadně nutné posoudit veškerá práva nesouvisející s účastí společníka ve společnosti (například oprávnění parkovat na vymezeném parkovacím místě ve vlastnictví společnosti apod.).

(ii) Právo na vypořádací podíl

Právo společníka na vypořádací podíl zřejmě zcela vyloučit nelze. Podle § 36 odst. 1 ZOK při zániku účasti společníka za jejího trvání jinak než převodem podílu nebo udělením příklepu v řízení o výkonu rozhodnutí vzniká společníkovi nebo jeho právnímu nástupci vypořádací podíl, ledaže jiný právní předpis stanoví jinak. V souladu s § 36 odst. 2 ZOK pak platí, že neurčí-li společenská smlouva jinak, stanoví se výše vypořádacího podílu ke dni zániku účasti společníka z vlastního kapitálu zjištěného z mezitímní, řádné nebo mimořádné účetní závěrky sestavené ke dni zániku účasti společníka ve společnosti. Konečně podle § 36 odst. 3 ZOK se tento způsob výpočtu vypořádacího podílu nepoužije, liší-li se podstatně reálná hodnota majetku společnosti od jeho ocenění v účetnictví. V takovém případě se při určení výše vypořádacího podílu vychází z reálné hodnoty majetku snížené o výši dluhů vykázaných v příslušné účetní závěrce. Společenská smlouva však může určit jiný vhodný způsob určení vypořádacího podílu.

Právě z § 36 odst. 3 poslední věty ZOK vyplývá omezená dispozitivita, pokud jde o určení práva společníka na vypořádací podíl. Byť tak lze podle našeho názoru nastavit výpočet vypořádacího podílu pro různé druhy podílů odlišně, musí být v každém případě takový rozdílný výpočet vypořádacího podílu „vhodný“ ve smyslu § 36 odst. 3 ZOK. Bude-li právo společníka na vypořádací podíl vyloučeno, je otázkou, zda takový způsob jeho výpočtu bude „vhodný“. Dovedeme si jej nicméně představit, a to například tak, že vypořádací podíl připadající na podíly

¹³ Podle § 256 odst. 1 ZOK: „*Akcie je cenný papír nebo zaknihovaný cenný papír, s nímž jsou spojena práva akcionáře jako společníka podílet se podle tohoto zákona a stanov společnosti na jejím řízení, jejím zisku a na likvidačním zůstatku při jejím zrušení s likvidací.*“

¹⁴ Opačně PELIKÁN, Robert. Kogentní a dispozitivní ustanovení v novém zákonu o obchodních korporacích. *Obchodněprávní revue*. 2012, č. 9, s. 246 a násl.: „*Co se týče práv a povinností společníka ke společnosti, považují za nepochybné, že společník může společenskou smlouvou své postavení oproti zákonné úpravě zhoršit, přece ale s určitými omezeními. Nesmí zasáhnout do samotné podstaty institutu společnosti nebo družstva. Jeho účast tedy musí směřovat k tomu, aby ze společnosti nebo družstva pobíral zisk nebo jiné výhody (základních společností). Zároveň se nemůže zcela zříci účasti na řízení korporace, neboť pak by již nebyl společníkem.*“

¹⁵ Podle § 38 odst. 3 ZOK se použijí ustanovení § 37 a § 38 odst. 1 ZOK, určí-li tak společenská smlouva. Právo společníka na podíl na likvidačním zůstatku ve společnosti s ručením omezeným plyne však výlučně jen z § 37 odst. 1 ZOK, který může společenská smlouva vyloučit.

druhu B se rovná nule, pokud již byly na podíly druhu B vyplaceny podíly na zisku či jiných vlastních zdrojích v určité částce (například vložená investice vynásobená určitým koeficientem), ovšem pouze za podmínky, že s tím dotčení společníci budou souhlasit (viz § 171 odst. 2 ZOK).

(iii) Hlasovací práva

Stejně tak může být otázkou, zda lze vydat ve společnosti s ručením omezeným podíly, se kterými by nebyla spojena hlasovací práva. Zákon předně nevymezuje podíl ve společnosti s ručením omezeným jako věc, se kterou by vždy musela být spojena hlasovací práva (srov. § 31 ZOK). Navíc zákon v § 173 ZOK stanoví, ve kterých případech nemůže společník společnosti s ručením omezeným vykonávat své hlasovací právo. Jinými slovy, zákon nepřepokládá, že hlasovací právo je nezbytnou náležitostí podílu ve společnosti s ručením omezeným. Z uvedeného důvodu není podle našeho názoru vyloučeno, aby společnost s ručením omezeným vydala zvláštní druh podílu, se kterým by nebyla spojena žádná hlasovací práva, zejména pak v případech, kdy je s absencí hlasovacích práv spojena určitá kompenzace – například přednostní právo na podíl na zisku.¹⁶

Obecně vzato však nevyklučujeme ani oprávnění vydat podíl, se kterým nebude žádné hlasovací právo spojeno, přičemž absence hlasovacích práv nebude ani jiným způsobem společníkovi kompenzována, ovšem pouze za podmínky, že s tím bude společník souhlasit (§ 171 odst. 2 ZOK). I kdyby však bylo možné vydat takový zvláštní druh podílu, vždy by podle našeho názoru bylo nutné přiznat těmto podílům hlasovací práva v případě, pokud by mělo být zasaženo (změnou společenské smlouvy) do práv a povinností společníků vlastnicích tyto podíly (§ 171 odst. 2 ZOK).

Pochybnosti však máme o tom, zda lze vydat podíl bez práva účasti na valné hromadě a bez práva na informace. Byl by vlastník takového podílu ještě vůbec společníkem?

6 Limity zvláštních povinností spojených s podílem

Další limity z hlediska nastavení zvláštních práv a povinností budou vyplývat přímo ze zákonné úpravy. Zjevně nelze do podílu inkorporovat povinnosti, jejichž plněním by se společník dopouštěl protiprávního jednání. Rovněž nebude možné vydat podíly, se kterými by nebyla spojena solidární ručitelská povinnost do výše, v jaké společníci nesplnili vkladové povinnosti podle stavu zapsaného v obchodním rejstříku v době, kdy byli věřitelem vyzváni k plnění (§ 132 odst. 1 ZOK). Stejně tak nebude možné vydat podíl, který by připouštěl, aby společník splnil svou vkladovou povinnost ve lhůtě delší než 5 let ode dne vzniku společnosti nebo od převzetí vkladové povinnosti (viz § 150 odst. 1 ZOK). Obecně tak lze říci, že nelze vydat podíly, se kterými by nebyla spojena žádná vkladová povinnost.

7 Závěr

Možnost variability podílů ve společnosti s ručením omezeným je odůvodněna především tím, že žádnému společníkovi (zakladateli) nelze vnutit proti jeho vůli změny v právech a povinnostech, které tvoří jeho podíl. Pokud společník (zakladatel) souhlasí se svým právním postavením, není důvodu, proč by zákon neměl být vykládán tak, aby byla v maximální možné míře respektována svobodná vůle společníků (zakladatelů) při tvorbě druhů podílů. Předkládaný text představuje náš příspěvek k aktuálně probíhající debatě o konturách a limitech vlastnictví více podílů, respektive vydávání různých druhů podílů ve společnosti s ručením omezeným, a to se zaměřením na vybrané výkladové problémy, které jsou s právní úpravou vlastnictví více podílů, respektive vydáním různých druhů podílů, spojeny. Budeme jedině rádi, pokud tímto příspěvkem tato probíhající debata neskončí.

¹⁶ Srov. Pokorná, J. in LASÁK, Jan, Jarmila POKORNÁ, Zdeněk ČÁP a Tomáš DOLEŽIL. *Zákon o obchodních korporacích. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 874: „Společnosti by zde mohly využívat konstrukcí obdobných prioritním akciím, byla by posílena výnosová oprávnění (...) a naopak oslabena oprávnění rozhodovací, pokud bude v těchto případech určeno, že podíly s přednostními právy na výnos nebo na likvidační zůstatek nebudou spojeny s hlasovacími právy.“

Profesní odpovědnost daňově poradenských společností

Ing. Jan Molín, Ph.D.
daňový poradce č. 3261
MIVO s.r.o.

VŠE v Praze, katedra finančního
účetnictví a auditingu



Poskytování daňového poradenství je činností relativně významně regulovanou. Daňoví poradci musejí při poskytování svých služeb – vedle „svého“ profesního zákona – tj. zákona o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky – respektovat i řadu jiných právních předpisů. V případě, že jejich jednání překročí mantinely stanovené příslušnými právními normami, může být založena odpovědnost v intencích norem práva soukromého, správního nebo dokonce trestního. Právě v poslední zmíněné oblasti – tj. v oblasti trestního práva – došlo v posledních několika letech k podstatným změnám. Je tomu tak i proto, že do českého právního řádu byla s účinností od 1. 1. 2012 zavedena trestní odpovědnost právnických osob. Cílem tohoto článku je tak zabývat se s určitým časovým odstupem některými principy dotčené právní úpravy, jakož i naznačit, jak se právní úprava trestní odpovědnosti právnických osob může dotýkat činnosti daňově poradenských společností.

1 K diskuzi týkající se zavedení trestní odpovědnosti právnických osob do právního řádu České republiky

Diskuze týkající se zavedení trestní odpovědnosti právnických osob a vztahující se zejména k zemím, kde se uplatňuje tzv. kontinentálně-evropský právní systém¹, lze sledovat poměrně dlouhou dobu. Jejich počátek se datuje zhruba do 70. let minulého století, kdy vyústily v přijetí první právní úpravy v Nizozemsku (v roce 1976).

Postupem času se tato problematika stala i předmětem různých mezinárodních dokumentů (tj. smluv, úmluv, rezolucí apod.) a právních předpisů ES/EU. Tyto materiály

v zásadě požadují či doporučují zavedení „účinných, přiměřených a odstrašujících“ („effective, proportionate and dissuasive“) sankcí, které by měly být ukládány právnickým osobám za jejich protiprávní jednání. Nutnost trestat právnické osoby se zdůvodňuje zejména tím, že:

- jednou z nejčastějších oblastí, ve které dochází k páčání trestných činů, je hospodářská činnost; ta se přitom uskutečňuje zejména prostřednictvím právnických osob, které koncentrují významné množství kapitálu a jejichž reálná ekonomická moc tak značně sílí,
- škodlivé následky spojené s páčáním hospodářské kriminality podstatně rostou, zvyšuje se bezohlednost a celková nebezpečnost trestných činů, kdy v důsledku globalizačních tendencí dochází k šíření kriminality mimo území toliko jednoho státu, jinými slovy v rámci činnosti právnických osob dochází k závažným formám společensky škodlivého jednání s významnými škodlivými následky majícími přeshraniční rozměr, a
- podstatným způsobem se změnila charakteristika pachatelů, přičemž se v této souvislosti uvádí, že oproti minulosti, kdy trestnou činnost páchaly zejména osoby se sociální či psychickou poruchou, se v současnosti řada pachatelů rekrutuje z řad „normální populace“, navíc řada z nich koná tuto trestnou činnost v zájmu či ve prospěch konkrétních právnických osob.²

Ohledně výše uvedených skutečností se objevuje relativní shoda, avšak nejsou totožné názory na řešení takové situace. Trestní odpovědnost právnických osob a tendence k jejímu zavedení je téma kontroverzní, jež rozděluje jak kruhy politické, tak odborné, přičemž i pro oblast trestněprávní teorie platí, že se jedná o jednu z nejspornějších otázek. Mezi zásadní argumenty odpůrců této koncepce se přitom řadí následující skutečnosti:

- koncepce trestní odpovědnosti právnických osob je problematická z toho důvodu, že zcela mění dosavadní (osvědčené) principy základů trestní odpovědnosti;

¹ K tomu nutno podotknout, že jiná situace se týká států s tzv. anglo-americkým systémem práva, kde má trestní odpovědnost právnických osob relativně dlouhou tradici.

² Blíže viz např. JELÍNEK, Jiří a Jiří HERCZEG. *Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim. Komentář s judikaturou*. Praha: Leges, 2012, s. 12–13.

mezi jeden z principů uplatňovaný po celou dobu dosavadního historického vývoje přitom patřilo, že trestní odpovědnost se vyvozovala pouze vůči fyzickým osobám (pro právnické osoby platilo, že ty se trestné činnosti dopustit nemohly – zásada „societas-delinquere non potest“), a to navíc na základě jejich zaviněného jednání (tzv. subjektivní odpovědnost – viz dále),

- koncepce přináší dosud neznámou „kolektivní“ odpovědnost, v rámci které se uplatnění trestní sankce může jevit jako nespravedlivé vůči konkrétním fyzickým osobám působícím u právnické osoby (a v mnoha případech vůči těm fyzickým osobám, které se žádné trestné činnosti nedopustily a mnohdy nemohly proti právní jednání právnické osoby ani ovlivnit),
- trestní odpovědnost právnických osob může vést ke „kriminalizaci podnikání“ či kriminalizaci obchodních vztahů, jako důsledek se často zmiňuje, že může dojít ještě ve větší míře ke zneužívání trestních oznámení za účelem přenesení povinnosti opatrování důkazů na orgány činné v trestním řízení, resp. za účelem zablokování určitých změn týkajících se konkrétní právnické osoby (viz dále).

Řada těchto připomínek je formulována jak právní praxí, resp. širokou odbornou veřejností, tak i právními teoretiky, kteří současně se zavedením trestní odpovědnosti právnických osob upozorňují na teoreticky možné selhání celého systému trestání: „Zavedení trestní odpovědnosti právnických osob je průlomem do integrity ustáleného klasického systému trestní odpovědnosti a jako každý podstatný zásah do nějakého systému může způsobit jeho oslabení, nestabilitu nebo dokonce jeho zhroucení.“³

Přes všechny tyto skutečnosti byl Vládou České republiky v březnu 2011 předložen návrh zákona o trestní odpovědnosti právnických osob (po již jednou zamítnutém návrhu zákona z roku 2004). Zmíněné diskuze provázely i samotný legislativní proces a svým způsobem vyústily i v uplatnění veta prezidenta republiky, jak jej připouští čl. 62 písm. h) Ústavy České republiky (zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů). Toto tzv. suspenzivní veto bylo následně prolomeno, legislativně-technicky tím, že Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky většinou svých poslanců setrvala na vráceném zákonu. Dne 22. 12. 2011 tak vyšel ve Sbírce zákonů zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim (dále též jen „zákon o trestní odpovědnosti právnických osob“), který nabyl účinnosti dnem 1. 1. 2012.⁴ Česká republika se tím zařadila po bok většiny ostatních evropských zemí, které již trestní odpovědnost právnických osob zavedenu mají (po

již zmíněném Nizozemsku se vyskytuje například od roku 1986 ve Švédsku, od roku 2006 v Rakousku či od roku 2010 na Slovensku).

Závazky a doporučení vyplývající ze zmíněných mezinárodních dokumentů se však nutně nemusejí vždy promítnout do norem trestního práva (criminal law). Mezinárodní smlouvy a úmluvy připouští, že je v obecné rovině možné řešit problematiku trestání právnických osob pomocí norem práva správního (administrative law), teoreticky i norem práva soukromého (civil law). Abstrahuje-li se od v pořadí třetí možnosti, definují se (a v evropských zemích také spatřují) tři možné koncepce deliktů odpovědnosti právnických osob:

1. tzv. pravá trestní odpovědnost právnických osob, kterou uplatňuje například Nizozemí, Francie, Polsko a Rakousko a která spočívá v tom, že právnickým osobám jsou ukládány trestní sankce v trestním řízení; právnickou osobu lze navíc postihnout i v případě, pokud se nepodaří prokázat (například z důvodu složité organizační struktury), která konkrétní fyzická osoba spáchala trestný čin,
2. tzv. nepravá trestní odpovědnost právnických osob, kterou uplatňuje například Švédsko a Slovensko a jež se vyznačuje tím, že trestní odpovědnost respektuje koncept individuální odpovědnosti fyzické osoby, nicméně vedle trestu uloženého fyzické osobě je možné postihnout právnickou osobu tzv. quasitrestní sankcí, na rozdíl od prvního konceptu zde tedy pouze za situace, kdy se podaří trestní odpovědnost uplatnit vůči konkrétní fyzické osobě, a
3. správněprávní koncept, který z evropských států uplatňuje Německo; podstatou tohoto modelu je skutečnost, že právnické osoby jsou postihovány prostřednictvím tzv. správních deliktů a k nim se vztahujících sankcí. K tomu také viz důvodová zpráva k návrhu zákona o trestní odpovědnosti právnických osob, která mimo jiné formuluje nedostatky tohoto řešení, a tedy jeho nevhodnost pro zavedení v České republice – zejména pochybnost o ústavnosti tohoto řešení, nutnost vymezení nových skutkových podstat správních deliktů a řízení o nich včetně posílení pravomocí správních orgánů, absenci možnosti mezinárodní spolupráce atp.

Je možné dovodit, že povaha řešení trestní odpovědnosti právnických osob v České republice bez dalšího naplňuje znaky prvního uvedeného modelu, tj. pravé trestní odpovědnosti právnických osob. Do českého právního řádu se tak přijetím nové právní úpravy zavádí revoluční instituty jako:

- zásada kolektivní trestněprávní odpovědnosti,

³ JELÍNEK, Jiří a Jiří HERCZEG. *Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim. Komentář s judikaturou*. Praha: Leges, 2012, s. 12.

⁴ Pro úplnost je nutné doplnit, že uvedený zákon byl k datu psaní tohoto článku celkem třikrát novelizován, přičemž další novela je nyní projednávána v Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky (viz dále).

- zásada nezávislé souběžné trestní odpovědnosti fyzické a právnické osoby,
- zásada trestní odpovědnosti nástupce právnické osoby (viz dále) atp.

2 Pojem trestného činu a otázka zavinění

Lze konstatovat, že do 31. 12. 2011 bylo trestní právo v České republice tvořeno zejména zákonem č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „trestní zákoník“) – pro oblast hmotněprávní – a zákonem č. 141/1961 Sb., trestní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „trestní řád“) – pro oblast procesní. Nutno podotknout, že vedle těchto předpisů se oblasti trestní odpovědnosti dotýkal ještě například zákon č. 218/2003 Sb., o odpovědnosti mládeže za protiprávní činy a o soudnictví ve věcech mládeže a o změně některých zákonů (zákon o soudnictví ve věcech mládeže).

Při volbě „techniky řešení“ trestní odpovědnosti právnických osob bylo nakonec zvoleno, že příslušná ustanovení nebudou zakomponována do výše zmíněných předpisů, ale bude přijata samostatná právní úprava formou zvláštního zákona. Vedle toho ale současně platí, že řada obecných institutů jak hmotného, tak procesního práva při uplatnění trestního postihu fyzických i právnických osob je a může být stejná. Jevilo se tedy jako nadbytečné duplicitně formulovat různé pojmy a zásady pro obě oblasti, a proto byl zákon o trestní odpovědnosti právnických osob přijat jako tzv. vedlejší trestní zákon⁵, v němž jsou odlišně upraveny pouze ty instituty, které se dotýkají trestní odpovědnosti právnických osob a trestního řízení proti nim. Platí také, že v ostatním se subsidiárně použije stávající právní úprava, tedy trestní zákoník a trestní řád, není-li to samozřejmě z povahy věci vyloučeno (viz ustanovení § 1 odst. 2 zákona o trestní odpovědnosti právnických osob). Jinými slovy lze vyvodit, že obecné trestní předpisy se použijí za situace, kdy v zákoně o trestní odpovědnosti právnických osob není jiná úprava.

Předpis je smíšené povahy, obsahuje normy jak trestního práva hmotného (tj. odpovídá na otázku, co je trestným činem, kdo je pachatelem, jaké hrozí trestní sankce atp.), tak práva procesního (tj. pro právnické osoby v určitých ohledech modifikuje oblast trestního řízení).

Jde-li o samotnou klíčovou otázku, tj. zhodnocení, co se v kontextu činnosti právnických osob rozumí pojmem trestného činu, lze tuto diskuzi zahájit komparací úpravy týkající se trestní odpovědnosti fyzických osob. Platí, že pojem trestného činu je uveden v ustanovení § 13 odst. 1 trestního zákoníku, kde se vymezuje, že trestným činem je

„protiprávní čin, který trestní zákon označuje za trestný a který vykazuje znaky uvedené v takovém zákoně“. Dodává se současně, že k uplatnění trestní odpovědnosti je třeba úmyslného zavinění, nestanoví-li trestní zákon výslovně, že postačí zavinění z nedbalosti. Jinými slovy trestní odpovědnost fyzických osob je (jak již bylo zmíněno) vybudována na systému zavinění.

Zavinění lze přitom koncipovat jako psychický vztah pachatele k jednání a jeho škodlivému následku mající dvě možné formy (úmysl a nedbalost), přičemž platí, že úmyslně jedná ten, kdo:

- a) chtěl způsobem uvedeným v trestním zákoně porušit nebo ohrozit zájem chráněný takovým zákonem (tj. definuje se tzv. úmysl přímý), nebo
- b) věděl, že svým jednáním může takové porušení nebo ohrožení způsobit, a pro případ, že je způsobí, byl s tím srozuměn (úmysl nepřímý).

Jednáním nedbalostním je pak situace, kdy pachatel:

- a) věděl, že může způsobem uvedeným v trestním zákoně porušit nebo ohrozit zájem chráněný takovým zákonem, ale bez přiměřených důvodů spoléhal, že takové porušení nebo ohrožení nezpůsobí (nedbalost vědomá), nebo
- b) nevěděl, že svým jednáním může takové porušení nebo ohrožení způsobit, ač o tom vzhledem k okolnostem a k svým osobním poměrům vědět měl a mohl (pro obě formy zavinění viz ustanovení § 15 odst. 1 a 2 a § 16 odst. 1 trestního zákoníku).

Z uvedeného je tedy zřejmé, že zavinění fyzické osoby je vystavěno na dvou složkách, a to složce intelektuální (složka vědění či představová, která vyjadřuje, že pachatel má na základě svého vnímání jistou představu o trestném činu a skutku, který je jeho základem, tedy především o svém jednání a jeho následcích) a na složce volní (složka vůle, která zahrnuje především „chtění“ a „srozumění“). Odstupňováním obou složek se pak určují jednotlivé formy zavinění.⁶

Je nutné přijmout tezi, že zavinění právnické osoby nelze na těchto principech vybudovat. Je tomu tak proto, že právnická osoba jako uměle vytvořený právní útvar sama o sobě fakticky nemůže projevit vůli, nýbrž vlastním jednáním právnické osoby jsou ty projevy vůle, které za ni činí oprávněné fyzické osoby (tj. zejména členové statutárního orgánu, ale i další osoby). Jedná se tedy o meritum úvah trestní odpovědnosti právnických osob (a zároveň nejvíce problematický bod celé úpravy) spočívající v odpovědi na otázku, či jednání (tj. kterých osob) naplňující znaky některého z trestných činů bude zároveň považováno (popřípadě za jakých podmínek) za jednání samotné právnické osoby s trestněprávními důsledky.

⁵ Viz ustanovení § 110 trestního zákoníku: „Trestním zákonem se rozumí tento zákon a podle povahy věci i zákon o soudnictví ve věcech mládeže a zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim.“

⁶ Viz např. HERCZEG, Jiří. Zavinění a omyl v novém trestním kodexu. *Bulletin advokacie*. 2009, č. 10, s. 50.

Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob vyřešil tuto otázku vytvořením konceptu tzv. přičitatelnosti. Ustanovení § 8 odst. 1 zákona o trestní odpovědnosti právnických osob tak stanoví, že trestným činem spáchaným právnickou osobou je:

- protiprávní čin,
- spáchaný jménem právnické osoby, v jejím zájmu nebo v rámci její činnosti,
- jednal-li tak:
 - a) statutární orgán (nebo člen statutárního orgánu), anebo jiná osoba, která je oprávněna jménem nebo za právnickou osobu jednat (tedy typicky například smluvní zástupce),
 - b) ten, kdo u této právnické osoby vykonává řídicí nebo kontrolní činnost, aniž by byl osobou uvedenou v písmenu a),
 - c) ten, kdo vykonává rozhodující vliv na řízení právnické osoby, jestliže jeho jednání bylo alespoň jednou z podmínek vzniku následku zakládajícího trestní odpovědnost právnické osoby, nebo
 - d) zaměstnanec (nebo osoba v obdobném postavení) při plnění pracovních úkolů, i když není osobou uvedenou v předcházejícím výčtu,
- avšak za předpokladu, že jednání konkrétní osoby lze právnické osobě přičítat.

Pojem tzv. přičitatelnosti je řešen v navazujícím ustanovení, přičemž se definuje, že právnické osobě se přičítají:

- a) jednání orgánů právnické osoby a osob uvedených ve výčtu pod písmeny a) až c) a
- b) jednání zaměstnance nebo obdobné osoby, ale pouze:
 - na podkladě rozhodnutí, schválení nebo pokynu orgánů právnické osoby nebo osob uvedených ve výčtu pod písmeny a) až c) anebo tehdy:
 - pokud orgány právnické osoby neprovedly taková opatření, která měly provést (podle jiného právního předpisu) nebo která po nich lze spravedlivě požadovat, zejména
 - neprovedly povinnou nebo potřebnou kontrolu nad činností zaměstnanců nebo jiných osob, jimž jsou nadřizeny, anebo
 - neučinily nezbytná opatření k zamezení nebo odvrácení následků spáchaného trestného činu (ustanovení § 8 odst. 2 zákona o trestní odpovědnosti právnických osob).

Lze-li tedy na tomto místě rekapitulovat, zákon de facto vytváří zvláštní koncept zavinění (resp. fikci zavinění) právnické osoby, a to tak, že za trestný čin právnické osoby se „bez dalšího“ považuje vždy jednání osob

uvedených ve výčtu pod písmeny a) až c), a to za předpokladu, že jejich protiprávní jednání naplňuje znaky trestného činu, který spáchají v jejím zájmu, v rámci její činnosti nebo jejím jménem. Dále se právnické osobě přičítá i jednání zaměstnanců (a dalších obdobných osob), tam však dále za podmínky, že jde o jednání v rámci plnění jejich pracovních úkolů a současně tehdy, kdy k takovému jednání dala pokyn osoba (či bylo jednáno s jejím souhlasem nebo na podkladě jejího rozhodnutí), jejíž jednání se právnické osobě přičítá bez dalšího, a/nebo zaměstnanec tak jednal v důsledku skutečnosti, že právnická osoba, resp. její orgány neprovedly výše uvedená opatření.

Na jednu stranu platí, že uvedené formulace o příslušných opatřeních jsou velmi obecné (navíc jsou uvozeny slovem „zejména“, jedná se tedy pouze o demonstrativní výčet) a že bude až otázkou výkladové praxe, jaké konkrétní kroky bude muset právnická osoba učinit, aby jí protiprávní jednání jejích zaměstnanců nebylo přičitatelné. Na druhou stranu lze ale konstatovat, že by neměla být vůči právnické osobě dovozena trestněprávní odpovědnost za výlučný exces jejího zaměstnance. V této souvislosti se často doporučuje (po vzoru britského Bribery Act) zpracovat důkladná interní opatření k předcházení trestné činnosti právnické osoby včetně jejích následků.⁷

Cílem koncepce trestní odpovědnosti právnických osob je tak předcházení protiprávnímu jednání tím, že právnické osoby jsou pod hrozbou sankce motivovány k tomu, aby přijaly vhodné vnitřní regulační procesy, které zajistí účinný dohled nad jednáním zaměstnanců. Smyslem trestní odpovědnosti právnických osob je, aby náklady právnické osoby vyvolané v důsledku porušení práva byly vyšší, než jsou náklady spojené s jeho dodržováním (tj. s vytvořením vhodných kontrolních mechanismů).⁸

Právnická osoba se může z trestní odpovědnosti vyvinut za situace, kdy bude v rámci trestního řízení prokázáno, že zmíněná opatření provedla. Podmínkou je, že tato opatření nejen přijme, ale také zabezpečí jejich faktické naplňování.⁹

Tato koncepce také zakládá jiný rozměr týkající se odpovědnosti samotného statutárního orgánu (či jeho členů). Pokud by například statutární orgán nepřijal „nezbytná opatření, která lze po něm spravedlivě požadovat“ a v důsledku toho by zaměstnanec právnické osoby v souvislosti s její činností spáchal některý z trestných činů, za který by byla právnická osoba odpovědná, pak by takové „nekonání“ mohlo založit jeho odpovědnost za náhradu vzniklé škody (kterou může být mj. peněžitý trest – viz dále).

⁷ Např. FENYK, Jaroslav a Ladislav SMEJKAL. *Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim. Komentář. Příloha: Modelová interní opatření k předcházení trestné činnosti právnické osoby*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2012, s. 28; nebo BOHUSLAV, Lukáš. Jak nastavit compliance programy. *Právní rádce*. 2014, č. 6, s. 20–23.

⁸ KAVĚNA, Martin. Trestní odpovědnost právnických osob ve vybraných státech EU. Studie č. 5. 270 Parlamentního institutu. Parlamentní institut [online]. [cit. 2015-08-24]. Praha. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=20954>.

⁹ K tomu blíže viz např. ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní odpovědnost právnických osob. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 211–213, 820 s. ISBN 978-80-7400-116-1.

Uplatnění koncepce trestní odpovědnosti právnických osob je nutné brát v úvahu i při volbě právní formy podnikání (zejména v případě malých a středních subjektů). Zdá se totiž, že v důsledku jejího uplatnění se při rozhodování, zda podnikatelskou činnost vykonávat jako fyzická osoba, resp. prostřednictvím právnické osoby, vytrácí jedna z „výhod“ provádění podnikatelské činnosti prostřednictvím obchodní společnosti.

V trestním právu platí, že jednotlivé trestné činy jsou rozlišovány pomocí tzv. skutkových podstat. Skutkovou podstatou se přitom v tomto kontextu rozumí souhrn objektivních a subjektivních znaků, které určují jednotlivé druhy trestných činů. Při tvorbě konceptu trestní odpovědnosti právnických osob bylo nutné odpovědět na otázku, za které skutkové podstaty (trestné činy) bude moci být konkrétní právnická osoba postižena. V úvahu v zásadě přicházely dva způsoby řešení:

- a) trestní odpovědnost právnické osoby bude založena veškerými trestnými činy, jak je zná trestní zákoník v souvislosti s trestáním fyzických osob, bude-li to samozřejmě z povahy věci možné, nebo
- b) budou vyjmenovány konkrétní případy trestných činů, které se budou odpovědnosti právnických osob dotýkat.

Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob nakonec vyšel z druhé varianty, tj. v současné podobě taxativně vyjmenovává celkem 87 trestných činů upravených trestním zákoníkem (a majících povahu jak přečinů, tak zločinů). Mezi možné trestné činy právnických osob se tak řadí:

- široká množina majetkových trestných činů (včetně trestných činů podvodu, pojištného podvodu, úvěrového podvodu, dotačního podvodu a dále trestných činů legalizace výnosů z trestné činnosti a legalizace výnosů z trestné činnosti z nedbalosti),
- vybrané hospodářské trestné činy (včetně trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění),
- korupční trestné činy,
- jakož i další vybrané trestné činy proti pořádku ve věcech veřejných, proti životnímu prostředí, proti České republice, cizímu státu a mezinárodní organizaci, proti lidskosti, proti míru a válečné trestné činy a trestné činy obecně nebezpečné.

V souladu s textem důvodové zprávy lze konstatovat, že volba konkrétních skutkových podstat byla realizována tak, aby výčet odpovídal deliktům, jež mají být podle mezinárodních závazků a právních předpisů ES/EU postižitelné. K tomu nutno dále konstatovat, že tento rozsah byl

v průběhu přípravy návrhu zákona o trestní odpovědnosti právnických osob rozšířen i o trestné činy daňové, a to s odůvodněním, že by České republice měla být poskytnuta stejná ochrana finančních zájmů, jako je poskytována Evropské unii.

Je zřejmé, že ve výčtu trestných činů jsou zařazeny i takové trestné činy, které mohou založit trestní odpovědnost daňově poradenských společností, a to zejména ve formě účastenství na trestném činu klienta.¹⁰ Jakkoliv výčet zahrnuje velké množství trestných činů, které se činnosti právnické osoby mohou týkat, v zákoně o trestní odpovědnosti právnických osob v současném znění nejsou pojaty některé skutkové podstaty, které se přímo dotýkají činnosti daňově poradenských společností, zejména trestné činy řazené do skupiny tzv. zvláštních forem trestné součinnosti, tedy zejména trestný čin nepřekážení trestného činu podle § 367 trestního zákoníku a trestný čin neoznámení trestného činu podle § 368 trestního zákoníku.

K pojetí trestní odpovědnosti právnických osob, resp. k výčtu trestných činů, za něž může být právnická osoba trestně odpovědná, je však nutné poznamenat, že v současné době je v Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky projednáván návrh novely zákona o trestní odpovědnosti právnických osob (sněmovní tisk č. 304). Tento návrh v zásadě opouští dosavadní koncepci, tj. že právnická osoba může být trestně odpovědná pouze za vyjmenované trestné činy, a navrhuje řešení, že právnická osoba by byla obecně postižitelná za všechny přečiny a zločiny, které vymezuje trestní zákoník, s výjimkou vyjmenovaných trestných činů (např. trestný čin zabití, trestný čin vraždy novorozeného dítěte matkou atp.). Bude-li tak tento návrh v legislativním procesu schválen, bude to znamenat další rozšíření rozsahu profesní odpovědnosti (nejen) daňově poradenských společností.¹¹ Nově by tak byly právnické osoby trestně odpovědné například právě za trestné činy týkající se nepřekážení nebo neoznámení (závažné) trestné činnosti jiného.

3 Pachatel trestného činu a širší souvislosti tzv. trestné součinnosti se zaměřením na profesní odpovědnost daňově poradenských společností

Ustanovení § 9 odst. 1 zákona o trestní odpovědnosti právnických osob definuje, že pachatelem trestného činu je právnická osoba, které lze přičítat porušení nebo ohrožení zájmu chráněného trestním zákonem způsobem popsáním

¹⁰ K jednotlivým skutkovým podstatám trestných činů souvisejících s poskytováním daňového poradenství si dovoluji odkázat na některé dřívější články – např. MOLÍN, Jan. Trestněprávní limity výkonu profese daňového poradce. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2013, č. 3, s. 37–43.

¹¹ V kontextu právě projednávaných změn si dovoluji také upozornit na v naší profesi hojně diskutovaný návrh novely trestního zákoníku a úpravy trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby zejména v oblasti trestnosti přípravy tohoto trestného činu.

výše. Současně dodává, že pachatelem je i ta právnická osoba, která k provedení činu užila jiné právnické nebo fyzické osoby.

Zákon nedefinuje samotný pojem právnické osoby a nechává ho tak na úpravě soukromého práva. Z trestní odpovědnosti jsou nicméně vyloučeny dva okruhy subjektů, a to:

- a) Česká republika, což se jeví jako logické uplatnění principu, že „stát nebude trestat sám sebe“, jinými slovy se má za to, že trestné činy představitelů státu jsou výlučně jejich osobními trestnými činy; v tomto kontextu je na místě dovodit, že trestně odpovědné nejsou ani organizační složky státu, neboť ty samy o sobě nejsou právnickou osobou. Zároveň se nepředpokládá, že by trestní odpovědnost byla uplatňována vůči jiným státům, a to na základě principu suverenity, ani vůči mezinárodním organizacím, kde to není možné z povahy věci, neboť požívají výsady a imunity podle mezinárodního práva, a
- b) územní samosprávné celky (tj. obce, kraje a hlavní město Praha), avšak pouze při výkonu veřejné moci.

Doplňuje se současně, že majetková účast České republiky, resp. územních samosprávných celků, na jiné právnické osobě nevyklučuje případnou trestní odpovědnost takového subjektu.

Z hlediska profesní odpovědnosti daňově poradenské společnosti je pak důležitá obecná skutečnost, že trestní právo nepostihuje výlučně pachatele trestného činu, ale širší okruh osob, které mohou být do trestné činnosti zapojeny. Tuto tzv. trestní součinnost upravují příslušná ustanovení trestního zákoníku (jež, jak již bylo výše uvedeno, se pro oblast trestní odpovědnosti právnických osob použijí subsidiárně), ze kterých vyplývá, že v dosahu trestní odpovědnosti je kromě pachatele také spolupachatel (tj. za situace, kdy byl trestný čin spáchán úmyslným společným jednáním dvou nebo více osob, odpovídá každá z nich, jako by trestný čin spáchala sama) a tzv. účastník na trestném činu, přičemž účastenství se vymezuje ve formě:

- a) organizátorství (tj. trestně odpovědný je ten, kdo spáchání trestného činu zosnoval nebo řídil – organizátor),
- b) návodu (účastníkem na trestném činu je ten, kdo vzbudil v jiném rozhodnutí spáchat trestný čin) a
- c) pomoci.

Právě forma součinnosti ve formě pomoci je přitom pro závěry tohoto článku klíčová, neboť trestní zákoník v ustanovení § 24 odst. 1 písm. c) stanoví, že pomocníkem je ten, kdo jinému spáchání trestného činu umožnil nebo usnadnil, a to mimo jiné například poskytnutím rady. V případě daňově poradenských společností by tak trestní odpovědnost mohlo založit i úmyslné poskytnutí rady, za pomoci které by mohl být spáchán například trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby nebo trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění.

S účinností od 1. 1. 2012 byl tak do právního řádu České republiky včleněn další rozměr profesní odpovědnosti dopadající na situace, kdy jsou daňové (či účetní nebo auditorské) služby poskytovány prostřednictvím právnických osob. V tomto kontextu je zároveň možné čistě schematicky dovodit, že společnost, jež poskytuje daňové, účetní nebo auditorské služby, se v zásadě může vystavit trestní odpovědnosti za spáchání:

- a) „svého vlastního“ trestného činu, tj. situace, kdy bude (samostatným) pachatelem nebo
- b) účasti na trestném činu svého klienta.

Není však možné tvrdit, že tato úvaha by neplatila v době, kdy ještě zákon o trestní odpovědnosti právnických osob nebyl účinný. I dříve bylo možné (na základě trestní odpovědnosti fyzických osob) dovodit, že uvedených skupin trestných činů se mohl daňový poradce, účetní nebo auditor dopustit, avšak výlučně jako fyzická osoba. Nový rozměr je tak nutné zdůraznit v případech, kdy uvedené služby jsou poskytovány prostřednictvím právnických osob. Platí přitom, že případná trestná jednání mohou založit kromě konkrétní fyzické osoby i odpovědnost osoby právnické.

4 Právní nástupnictví ve vztahu k trestní odpovědnosti právnických osob aneb Revoluce v právním pojetí tzv. odpovědnostního vztahu

Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob z logických příčin nastoluje opatření směřující k tomu, aby konkrétní právnická osoba nemohla definitivně „uniknout“ trestněprávní odpovědnosti. Tento problém zde přirozeně vzniká proto, že (jak již bylo uvedeno) právnická osoba je oproti fyzické osobě do jisté míry abstraktní společenský útvar, který je tak možné při splnění určitých podmínek i zrušit. Z tohoto důvodu jsou v zákoně například procesní ustanovení, která vyjadřují, že jakmile bylo proti konkrétní právnické osobě zahájeno trestní řízení, pak lze jakékoliv kroky týkající se jejího zrušení, popř. zániku činit v zásadě pouze se souhlasem soudu.

Zmíněná úprava se však nedotýká pouze situací, kdy by mělo dojít ke zrušení (a zániku) právnické osoby, ale též případů, kdy chce právnická osoba realizovat některou z forem přeměn. Vedle výše popsaného zde totiž zákon navíc konstruuje novou (průlomovou) zásadu tzv. trestní odpovědnosti nástupce právnické osoby, kdy podle ustanovení § 10 odst. 1 zákona o trestní odpovědnosti právnických osob explicitně platí, že trestní odpovědnost právnické osoby přechází na všechny její právní nástupce. Jinými slovy to znamená, že jde o objektivní, na zavinění právnické osoby nezávislý přechod trestní odpovědnosti, slovy trestněprávní teorie dochází k rozšíření dosavadního ryze osobního základního trestněprávního vztahu mezi

orgánem činným v trestním řízení a pachatelem i na situaci, kdy trestní odpovědnost bude moci být uplatňována i vůči osobě, která vůbec nebyla pachatelem trestného činu: „Jedná se o zcela nový, pro dosavadní trestní právo neznámý způsob vzniku trestní odpovědnosti ex lege.“¹²

Podstatné je potom konstatování, že přechod trestní odpovědnosti není „ohraňován“ co se týče doby spáchání trestného činu. Lze tak nesporně dovodit, že trestní odpovědnost přechází na právního nástupce i za situace, kdy trestní řízení nebylo zahájeno, dokonce i za situace, kdy právní nástupce nemá vůbec žádné povědomí o tom, že mohlo dojít ke spáchání trestného činu. Je to tak nutné přiřazovat k dalším důsledkům (a rizikům) transakcí v kapitálových společnostech, kromě řady jiných.¹³

5 Zánik trestní odpovědnosti právnických osob

Je pravidlem, že obecné trestní předpisy často formulují případy, kdy zaniká trestní odpovědnost subjektu, který se trestného jednání dopustil. U fyzické osoby je to například mimo jiné její smrtí.

Vedle toho trestní právo stanoví dvě obecné okolnosti zániku trestní odpovědnosti, kterými jsou promlčení trestního stíhání a tzv. účinná lítost. Promlčení se obvykle zdůvodňuje tím, že uplynutím času postupně slábne, až docela zaniká potřeba trestněprávní reakce na trestný čin, a to jak z pohledu generální prevence, tak z pohledu prevence individuální.¹⁴ Lze konstatovat, že promlčení je u trestní odpovědnosti právnických osob nastaveno v zásadě obdobně jako u osob fyzických.

Druhou diskutovanou možností zániku trestní odpovědnosti je zmíněná účinná lítost. V tomto případě jde o situaci, kdy stát nabízí beztrestnost, avšak za podmínky, že pachatel dobrovolně upustí od dalšího protiprávního jednání a zamezí vzniku nebo napraví jím způsobený škodlivý následek (resp. učiní oznámení o trestném činu příslušnému orgánu v době, kdy je možné škodlivému následku zabránit).¹⁵

Množina trestných činů, u nichž lze účinnou lítost uplatnit, je širší, než skupina trestných činů fyzických osob. Je tomu tak proto, že zákon vychází z řešení, že účinnou lítost lze uplatnit (až na výjimku – viz dále) u všech trestných činů, jichž se může právnická osoba dopustit (naproti tomu v případě fyzických osob jsou taxativně vyjmenovány trestné činy, jichž se možnost projevení

účinné lítosti dotýká). Je tedy možné dojít k závěru, že stát v případě právnických osob více preferuje napravení škodlivého stavu, než samotné potrestání pachatele.

Zmíněnou výjimku pak v souladu s mezinárodními závazky tvoří skupina tří tzv. korupčních trestných činů (resp. přesněji vyjádřeno trestných činů úplatkářství), tj. trestný čin přijetí úplatku, trestný čin uplácení a trestný čin nepřímého úplatkářství. V tomto případě tak platí, že popsáním dobrovolným jednáním nemůže zaniknout trestní odpovědnost právnické (ale ani fyzické) osoby.

6 Tresty předjímané zákonem o trestní odpovědnosti právnických osob a jejich možná aplikace na daňově poradenské společnosti

Je přirozené, že jde-li o druhy trestů, které lze ukládat právnickým osobám, nebylo z povahy věci možné přijmout stejnou úpravu, jako je to v případě fyzických osob. Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob tak konstruuje jinou množinu trestních sankcí (tj. trestů a ochranného opatření), jakož i vymezuje vzájemné vztahy mezi nimi.

V tomto kontextu je nutné si uvědomit, že trestání právnické osoby trpí do jisté míry tou zvláštností, že případný trest ve svém důsledku dopadá na konkrétní fyzické osoby, ze kterých je právnická osoba tvořena a které ani nemusejí mít žádný vztah k trestné činnosti právnické osoby. Vedle toho se uložený trest může dotknout také případných věřitelů, resp. dalších osob. Proto zákon o trestní odpovědnosti právnických osob v ustanovení § 14 odst. 3 zakotvuje pravidlo, podle kterého má soud přihlédnout i k důsledkům, které může mít uložení trestních sankcí na třetí osoby, zejména má přihlédnout k právům chráněným zájmům osob poškozených trestným činem a věřitelů právnické osoby, jejichž pohledávky vznikly v dobré víře a nesouvisí s trestnou činností.

Dále obecně platí, že soud má při ukládání trestu právnické osobě přihlédnout k:

- a) povaze a závažnosti trestného činu,
- b) poměrům právnické osoby (včetně její dosavadní činnosti a jejích majetkových poměrů),
- c) okolnosti, zda právnická osoba vykonává činnost ve veřejném zájmu, která má strategický nebo obtížně nahraditelný význam pro národní hospodářství, obranu nebo bezpečnost; literatura přitom v této souvislosti

¹² Např. FENYK, Jaroslav a Ladislav SMEJKAL. *Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim. Komentář. Příloha: Modelová interní opatření k předcházení trestné činnosti právnické osoby*. Praha: Wolters Kluwer, 2012, s. 47.

¹³ Viz např. SKÁLOVÁ, Jana. *Účetní a daňové souvislosti přeměn*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015.

¹⁴ Např. ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník I. § 1 až 139. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 454.

¹⁵ V naší profesi je hojně diskutována otázka účinné lítosti u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby – k tomu viz např. PELC, Vladimír. Účinná lítost u trestného činu zkrácení daně a aktuální stav judikatury. *Bulletin advokacie*. 2014, č. 4, s. 34–38.

- upozorňuje na možné výkladové problémy při aplikaci tohoto ustanovení, jakož i na širší ústavněprávní rozměr týkající se (ne)rovnosti před zákonem¹⁶,
- d) působení právnické osoby po činu, zejména k její případné účinné snaze nahradit škodu nebo odstranit jiné škodlivé následky činu, a
 - e) účinkům a důsledkům, které lze očekávat od trestu pro budoucí činnost právnické osoby.

Co se týče jednotlivých druhů trestů, zákon o trestní odpovědnosti právnických osob definuje, že právnickým osobám mohou být uloženy tyto sankce:

- a) zrušení právnické osoby jakožto nejprísnejší trest, který bude moci být uplatněn za situace, kdy činnost právnické osoby spočívala zcela nebo převážně v páchání trestné činnosti,
- b) propadnutí majetku,
- c) peněžitý trest, u kterého se předpokládá, že bude nejčastěji uplatňovanou trestněprávní sankcí; konkrétní peněžitý trest se určí násobkem počtu tzv. denních sazeb (denní sazby by měly odrážet povahu a závažnost trestného činu) a výše denní sazby, která činí nejméně 1.000 Kč a nejvýše 2 mil. Kč a která má být určena s ohledem na majetkové poměry právnické osoby,
- d) propadnutí věci, u něhož je podstatou odčerpání nástrojů a výnosů z trestné činnosti,
- e) zákaz činnosti, jímž se pachatel trestného činu zakazuje výkon činnosti, kterou zneužil ke spáchání trestné činnosti a jež by mu poskytovala příležitost páchat trestnou činnost v budoucnosti,
- f) zákaz plnění veřejných zakázek, účasti v koncesním řízení nebo ve veřejné soutěži,
- g) zákaz přijímání dotací a subvencí a
- h) uveřejnění rozsudku.

7 Závěr

V uplynulých několika letech docházelo v České republice k významným změnám v oblasti trestního práva. Tyto změny započaly v roce 2009 rekodifikací trestního práva hmotného, kdy byl přijat nový trestní zákoník, který nabyl účinnosti dnem 1. 1. 2010. Vedle toho můžeme od 1. 1. 2012 sledovat další změnu, kterou je zavedení trestní odpovědnosti právnických osob. Česká republika tímto krokem, a to i přes významné hlasy některých kritiků, následovala většinu ostatních evropských států řadících se do kontinentálního typu právní kultury.

Česká republika aplikovala při přijetí této koncepce způsob, že přijala samostatný zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim. Tento právní předpis je smíšené povahy (tj. obsahuje normy jak hmotného, tak procesního práva), přičemž současně platí, že subsidiárně se použijí ustanovení (obecného) trestního zákoníku a trestního řádu. Lze uzavřít, že zmíněný zákon je do jisté míry revoluční úpravou, která do našeho právního řádu přináší například:

- zásadu kolektivní trestněprávní odpovědnosti a novou koncepci „zavinění“ právnické osoby vybudovanou na teorii tzv. přičitatelnosti,
- zásadu nezávislé souběžné trestní odpovědnosti fyzické a právnické osoby, kdy je mimo jiné právnickou osobu možné postihnout i v případech, kdy se nepodaří zjistit, která konkrétní fyzická osoba spáchala trestný čin,
- zásadu trestní odpovědnosti nástupce právnické osoby a
- nový systém trestních sankcí.

Bude samozřejmě otázkou až aplikační praxe, jak budou tyto instituty proti právnickým osobám uplatňovány.

¹⁶ JELÍNEK, Jiří a Jiří HERCZEG. *Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim. Komentář s judikaturou*. Praha: Leges, 2012, s. 104.

Daňový poradce (asi) v ohrožení

Ing. Petra Pospíšilová,
viceprezidentka KDP ČR,
daňová poradkyně,
č. osvědčení 2309

Možná tento název článku není zcela přesný a určitě bych nechtěla, aby zaváděl pocity obecného ohrožení pro daňové poradce, ale přece jen se kolem nás dějí věci, které stojí za pozornost a které se buď přímo, nebo zprostředkovaně, dotýkají daňového poradenství, a tím přímo nás, daňových poradců. Také musím konstatovat, že je pro mě až překvapivé, že tyto tlaky v mnoha případech ani nepochází z Ministerstva financí ČR jako orgánu, který má regulaci profese a dohled nad ní ve své kompetenci, ale ze stran, ze kterých bychom to očekávali už méně.

Diskuse o možných změnách v úpravě zákona o daňovém poradenství, které byly na Ministerstvu financí hitem v předchozích letech, nyní prakticky utichly. Může to být tím, že Ministerstvo financí a orgány jím řízené si své priority stanovilo v jiných oblastech. Nejčastěji asi narážíme na aktivity související s daňovými podvody. V posledních měsících nás proto velmi zaměstnávaly diskuse o trestnosti různých činů souvisejících s daněmi, povinnostmi daňových poradců, které by se na to měly vázat. Tato aktivita byla vedena zejména ze strany Ministerstva spravedlnosti. Komora daňových poradců ČR (dále také jen „Komora“) se v této oblasti činila, a díky usilovné práci mnoha lidí se tak podařilo docílit alespoň dílčích úspěchů, zejména pak vypuštění povinnosti překazít trestný čin daňový podle § 367 odst. 1 trestního zákoníku. Snad se tedy klienti nebudou bát se přijít poradit s obavou, že daňový poradce bude muset přistoupit k zabránění přípravy trestného činu, když klienta ani nenapadlo, že by dělal něco, co může být potenciálně špatně.

Ruku v ruce s tím často jde diskuse o rozsahu mlčenlivosti daňového poradce. Pokud se podíváte do zákona o daňovém poradenství a případně do daňového řádu, zjistíte, že mlčenlivost (alespoň v tom rozsahu, jak je zde definována) je jednou z mála posledních výhod, kterou mají daňoví poradci ve srovnání s jinými profesemi, které se zabývají ekonomikou a ekonomickým poradenstvím. I když se nejedná o tak širokou mlčenlivost, jakou mají advokáti, i tak je mnohdy trnem v oku těm, kteří by z daňových poradců radši udělali prodlouženou ruku správce daně. Naposledy jsme tlak na omezení mlčenlivosti odvraceli ze strany OECD a v tomto případě můžu



řici i díky pomoci a součinnosti Ministerstva financí. V každém případě bych však vás, jako své kolegy, chtěla ujistit, že v současném Prezidiu děláme vše pro to, aby současný stav zůstal zachován. I když bychom to možná rádi viděli, rozšíření naší mlčenlivosti do většího rozsahu se jeví bohužel jako zcela nereálné.

Ze strany Ministerstva školství zase čas od času přijde iniciativa, kdy tento úřad sestavuje přehled regulovaných profesí v České republice (ve srovnání s jinými státy EU jich máme údajně neúměrně mnoho) a zkoumá, jestli by nebylo vhodné regulaci daňového poradenství zrušit. K dalším krokům zatím (nikdy) nepřistoupilo, ale nelze vyloučit, že se tyto diskuse znovu vrátí. S něčím podobným se už setkali daňoví poradci v Polsku, kdy možnost vykonávat profesi daňového poradce byla zcela uvolněna, a členům polské komory zůstalo pouze oprávnění se označovat „daňový poradce“.

Před naší Komorou daňových poradců tak budou do budoucnosti stát poměrně důležité otázky, a to zejména v následujících oblastech:

- Komora se musí zasazovat o to, aby regulace daňového poradenství byla pokud možno vyvážená v tom, co všem, kteří se daňovým poradenstvím živí, ukládá za povinnosti, a tím, co jim na druhé straně nabízí. Jak jsem se už zmínila výše toho, co současná regulace nabízí, je pomálu, mlčenlivost a povinné pojištění (a tím určitá jistota klienta, že v případě pochybení na straně daňového poradce bude jeho škoda kompenzována) jsou téměř ty poslední „benefity“. Povinností je na druhé straně čím dál tím více, navíc nám je neukládá jen náš profesní předpis, ale infiltrují se do profese přes další zákony (zejména v oblasti trestního práva včetně předpisů proti praní špinavých peněz). Kdykoli se otevře diskuse s Ministerstvem financí, má i tento úřad spoustu nápadů ohledně dalších povinností buď přímo pro daňové poradce, nebo pro Komoru jako samosprávnou organizaci, která má na činnost daňových poradců a plnění jejich povinností dohlížet. Tato diskuse není jednoduchá, hlavně v situaci, kdy je profese daňového poradce často připodobňována k profesi auditora. Postavení a role daňových poradců je přitom zcela jiná a máme-li někde hledat podobnost,

tak je to spíše v profesi advokáta než auditora. Rozdíl však není mnoha zainteresovaným stranám jasný, a často i na Ministerstvu financí vidí větší podobnost v profesi auditora a daňového poradce (hlavně obě tyto profese spadají do jejich kompetence).

- Komora musí usilovat o maximální efektivitu u všech činností, které je ze zákona povinna vykonávat. Je potřeba si uvědomit, že každá další činnost, která je Komoře uložena, stojí nějaké peníze a úsilí, a Komoru financují daňoví poradci svými členskými příspěvky. I proto je nutné se pořád vracet k odrážce výše a hledat rovnováhu mezi povinnostmi regulací uloženými a výhodami, které náležitost k profesi přináší. Z dlouhodobého hlediska nemůžeme zcela vyloučit, že by zrušení regulace daňového poradenství přineslo menší škody, než plnění dalších povinností na straně daňových poradců nebo Komory.
- Komora musí usilovat o propagaci profese daňového poradenství a o to, aby široká veřejnost rozuměla tomu, kdo je daňový poradce a co může svým klientům nabídnout. Vysoká odbornost, mlčenlivost a povinné pojištění jsou atributy, které je třeba v těchto situacích

opakovaně zmiňovat. Komora na druhou stranu potřebuje nástroje, aby se v situacích, kdy se daňový poradce dopouští jednání, které není slučitelné s pravidly výkonu daňového poradenství, mohla účinně bránit a pokračování takového jednání zamezit. Potřebujeme také hledat nástroje, jak ochránit daňové poradce před neoprávněným poskytováním daňového poradenství ze strany subjektů, které nemají pro tuto činnost relevantní oprávnění.

Vážení kolegové, toto je jen omezený výčet toho, co nás v Komoře čeká. V listopadu se bude konat valná hromada, na které se bude volit vedení Komory na další tři roky. Prezidium bude pak to těleso, které v diskusích na výše uvedená témata bude za Komoru jednat, bude bránit, snažit se udržet nebo (možná v lepším případě) zlepšit postavení daňových poradců a Komory jako instituce, která daňové poradce zastřešuje.

Chtěla bych vás proto jménem svým a snad i celého stávajícího Prezidia na jednání valné hromady pozvat a vyzvat vás, abyste svou volbou přispěli k rozhodnutí o tom, kdo vás bude v tomto vyjednávání v následujících třech letech zastupovat.

**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, www.kdpcr.org, www.kdpcr.cz

IČ: 44995059

Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:

Mgr. Simona Hornochová, 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.

Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR pod číslem E 22060.

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

Datum předání do tisku: 9. září 2015

ISSN 1211-9946

Nakladatelsky a redakčně zajišťuje:



Wolters Kluwer

Česká republika

Wolters Kluwer ČR, a. s.
U Nákladového nádraží 6
130 00 Praha 3
tel.: +420 246 040 444
www.wkcr.cz
redakce: Andrea Doušová