Bulletin

Komory daňových poradců ČR

KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR

3/2022

- TÉMA VYDÁNÍ: Účetnictví
- ROZHOVOR: Ing. Mgr. Stanislav Kouba, Ph.D., náměstek ministra financí
- K novému zákonu o účetnictví a definici pojmů v něm
- Účetní řešení přeměn v novém zákoně o účetnictví
- Z aktuální judikatury k účetním závěrkám a rozdělování vlastních zdrojů obchodních korporací

NÁRODNÍ ÚČETNÍ RADA

VÁS ZVE NA

13. ROČNÍK ODBORNÉHO SEMINÁŘE

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE
PREZENČNĚ / ON-LINE STREAM

2. PROSINCE 2022
OD 9:00 DO 16:00 HODIN

Dovolujeme si Vás pozvat již na 13. ročník tradičního odborného semináře pořádaného Národní účetní radou. Hlavním tématem letošního semináře bude nový zákon o účetnictví, jehož schvalování vstoupilo do konečné fáze. Zaměříme se také na doporučení správných postupů v účetnictví, auditu a daních. Seminář je určen pro účetní, auditory, daňové poradce, finanční ředitele, zaměstnance Finanční správy, studenty vysokých škol a další odbornou veřejnost. Účast na semináři se daňovým poradcům, auditorům a certifikovaným účetním započítává do plnění kontinuálního profesního vzdělávání ve výši 6 hodin.

08:00–09:00	**Prezence**	**Přednášející**
09:00–09:15	**Zahájení semináře NÚR**	**doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.** úřadující předseda NÚR
09:15–10:00	**Představení nového zákona o účetnictví**	**Ing. Mgr. Stanislav Kouba, Ph.D.** náměstek ministra financí pro daně a cla
10:00–10:30	**Novinky v daních**	
10:30–11:00	**Přestávka**	
11:00–11:30	**Funkční měna a cizí měna**	**Ing. Libor Vašek, Ph.D.** katedra finančního účetnictví a auditingu FFÚ VŠE v Praze
11:30–12:00	**Dotace a leasingy v novém pojetí**	**Ing. Jiří Pelák, Ph.D.** katedra finančního účetnictví a auditingu FFÚ VŠE v Praze, auditor a první viceprezident KA ČR
12:00–12:30	**Účetní zobrazení přeměn v novém zákoně o účetnictví**	**doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D.** auditorka a daňová poradkyně, členka prezidia KDP ČR, partner TPA
12:30–14:00	**Oběd**	
14:00–14:30	**Nové pojetí účetnictví pro neziskový sektor**	**Ing. Simona Pacáková** auditor, daňový poradce a soudní znalec ADU.CZ s.r.o., předsedkyně metodické rady Svazu účetních ČR
14:30–15:00	**Kompenzace v účetnictví**	**doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.** auditor, proděkan Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze
15:00–15:30	**Výnosy z dlouhodobých stavebních zakázek v judikatuře NSS**	**doc. Ing. David Procházka, Ph.D.** vedoucí katedry finančního účetnictví a auditingu, FFÚ VŠE v Praze
15:30–16:00	**Evropská směrnice k vykazování udržitelnosti (CSRD) – změny požadavků na nefinanční výkaznictví**	**Ing. Petr Vácha, Ph.D., FCCA** auditor, vedoucí partner oddělení auditu, účetních a forenzních služeb, EY
16:00	**Závěr semináře**	

NA SEMINÁŘ SE MŮŽETE PŘIHLÁSIT NA:
WWW.KDPCR.CZ/NUR

Vážené kolegyně, vážení kolegové,

je to už více než osm měsíců, kdy si redakční rada ve svém plánu na rok 2022 vytkla cíl připravit toto číslo na téma nového zákona o účetnictví. Lednová ambice, kdy příprava zákona byla v plném proudu, narazila na obvyklé potíže spojené s prodlužováním lhůt pro dokončení. Ač dle plánů měl být zákon po připomínkovém řízení, tak se do něj teprve chystá. Přesto redakční rada v červnu potvrdila svůj záměr seznámit vás alespoň se základními tezemi připravovaného zákona. Jeho příprava probíhá už několik let, vyžádala si spoustu práce a úsilí řady odborníků, a to nejen ze státní správy. Připravený text je výsledkem společného úsilí pracovníků Ministerstva financí a odborné veřejnosti, proto mu chceme věnovat zaslouženou pozornost.

Hlavní téma začínáme rozhovorem s náměstkem ministra financí panem Stanislavem Koubou. Rozhovor je nejen o novém zákonu o účetnictví, ale považuji za důležité, že v poslední odpovědi na otázku je potvrzeno, že zákon půjde do připomínkového řízení ve druhém pololetí tohoto roku.

Další články jsou věnovány obsahu zákona. První od Ladislava Mejzlíka přináší pohled na potřebnost nového zákona, potřebnost koncepčního rámce pro účetnictví a pohled na definice základních pojmů. Současná absence definic, co je považováno za aktivum, dluh, náklad nebo výnos, komplikuje život všem účetním jednotkám. V novém zákoně by však tyto definice chybět neměly.

Další článek od Libora Vaška se zabývá cizí měnou v účetnictví, což je téma v posledních letech široce diskutované. Alice Šrámková rozebírá konsolidovanou účetní závěrku, tak jak ji upravuje připravovaný zákon o účetnictví. Nový zákon o účetnictví změní také některé používané postupy, jak ukazuje Jana Skálová v článku zaměřeném na účetní řešení přeměn. Nové postupy se týkají zejména účetních závěrek, tedy povinnosti uzavřít účetní knihy před rozhodným dnem.

Pavla Zavadilová a Petr Ryšavý přinášejí pohled na obsah nového zákona v kontextu digitalizace účetnictví. Bohužel konstatují, že současný návrh zákona neposkytuje dostatečnou oporu pro využití dostupných technologií, jeho ustanovení jsou pro praxi nepraktická a časově i finančně náročná.

Další dva texty již nemají přímou návaznost na připravovaný zákon o účetnictví, rozebírají však související témata. Klára Lukešová nás seznamuje s požadavky na nefinanční výkaznictví, které přicházejí ze směrnic EU. David Procházka se věnuje rozboru judikátu Nejvyššího správního soudu na vykazování výnosů ve stavebnictví. Ve svém textu se zabývá i okamžikem vzniku výnosu v účetnictví.

Ve druhé polovině tohoto vydání nejdete články pod společným označením „ostatní". Ráda bych vás upozornila na dva z nich, které považujeme za důležité a máme radost, že se nám je podařilo od význačných autorů získat.

Adam Hexner přináší úvod do novely zákona o skutečných majitelích. Ta nabývá účinnosti 1. října 2022 a mění základní definici skutečného majitele. Toto téma se dotýká všech daňových poradců a musíme na tuto novinku ve své praxi okamžitě reagovat.

Druhý článek je od Petra Čecha k problematice rozdělování vlastního kapitálu v obchodních korporacích. Petr Čech rozebírá řadu judikátů Nejvyššího soudu, které mají společného jmenovatele. Jedná se o kauzy, kdy výplata podílu na zisku byla zpochybněna nebo se společníci dostali do sporu. Znalost právních souvislostí bude užitečná jistě pro všechny z nás, kteří připravují podklady klientům pro rozhodování valných hromad a výplatu vlastního kapitálu.

Nebudu zde vyjmenovávat všechny články tohoto vydání. Na závěr si vás raději dovolím pozvat na tradiční seminář Národní účetní rady, který se bude konat v pátek 2. prosince 2022 v prostorách Vysoké školy ekonomické v Praze. Je zaměřen – stejně jako toto vydání – na připravovaný zákon o účetnictví. Pozvánku na něj s podrobným programem naleznete v tomto čísle nebo na webových stránkách naší Komory https://www.kdpcr.cz/nur.
Přeji vám všem krásné čtení. ■

doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D.,
daňový poradce č. 332, partner TPA Group, docentka na VŠE v Praze

Obsah

Úvodník

doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D. 1

Rozhovor

Ing. Mgr. Stanislav Kouba, Ph.D., náměstek ministra financí 3

Téma vydání: Účetnictví

K novému zákonu o účetnictví a definici pojmů v něm (doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.) 6

Cizí měna v účetnictví (Ing. Libor Vašek, Ph.D.) 21

Konsolidovaná účetní závěrka z pohledu připravovaného nového zákona o účetnictví (Ing. Alice Šrámková) 23

Účetní řešení přeměn v novém zákoně o účetnictví (doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D.) 31

Digitalizace účetnictví ve světle návrhu nového zákona o účetnictví (Pavla Zavadilová, Bc. Petr Ryšavý, M.Sc., Mgr. Ing. Michael Bělehrádek,) 35

Evropské standardy vykazování o udržitelnosti (CSRD) – změny požadavků na nefinanční výkaznictví (Ing. Klára Lukešová) 38

Dlouhodobé smlouvy ve stavebnictví a určení okamžiku uznání výnosů v judikatuře NSS (doc. Ing. David Procházka, Ph.D.) 40

Ostatní

Praktický úvod do novely zákona o evidenci skutečných majitelů (Mgr. Adam Hexner) 46

Z aktuální judikatury k účetním závěrkám a rozdělování vlastních zdrojů obchodních korporací (JUDr. Petr Čech, LL.M., Ph.D.) 55

Kdy jsou příjmy ze závislé činnosti vyplácené českou společností českému daňovému nerezidentovi zdanitelné v České republice? (Ing. Lenka Nováková, MBA, Ing. Daniela Králová,) 64

Omezení osvobození převodu obchodních podílů při zvýšení vkladu (Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., prof. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.) 69

Quo vadis, účetní a daňové právo? (Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS.) 74

Ze života KDP ČR

Slavnostní předávání osvědčení novým daňovým poradcům 77

Přípravné kurzy v Praze a Brně 79

Osobní rozvoj 80

Tištěný čtvrtletník
Komora daňových poradců České republiky
Kozí 4, 602 00 Brno, tel.: +420 542 422 311
IČO: 44995059
moje.kdpcr.cz
www.kdpcr.cz
e-mail: kdp@kdpcr.cz
Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR pod číslem E 22060
ISSN 1211-9946
Toto číslo vyšlo **26. 9. 2022**,
Datum předání do tisku: **19. 6. 2022**.
Tisk: impax, spol. s r. o.
Ilustrační fotografie Shutterstock.com a Pixabay.com.

Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:
Mgr. Simona Hornochová, JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D., Ing. Lucie Wadurová, LL.M., doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D., JUDr. PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M., doc. Ing. Jana Tepperová, Ph.D., MVDr. Milan Vodička, Ing. Hana Zídková, Ph.D.

Články procházejí recenzním řízením. Články obsahují názory autorů, které se nemusejí shodovat se stanovisky KDP ČR.
Udělení souhlasu: Autor poskytnutím rukopisu dává redakci souhlas s rozmnožováním, rozšiřováním a sdělováním příspěvku na webových stránkách KDP ČR, v právních informačních systémech a na internetových portálech spolupracujících s KDP ČR.

Objednávky inzerce na inzerce@impax.cz, tel. +420 244 404 555, +420 606 404 953, mediakit a další informace na www.impax.cz.

O účetnictví, daních a přípravě nového zákona o účetnictví

Rozhovor s náměstkem ministra financí **Ing. Mgr. Stanislavem Koubou, Ph.D.**

Otázky kladl doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.

Vystudoval jste práva na Právnické fakultě Masarykovy univerzity v Brně, což by pro většinu lidí byla z hlediska vzdělání dostatečně vysoká meta pro start profesní kariéry. Co Vás vedlo k tomu, že jste se rozhodl pokračovat ještě na MUNI studiem ekonomiky a managementu, dále daní na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze, a nakonec doktorátem na Právnické fakultě Univerzity Karlovy?

Zčásti to bylo dané tehdejší dobou, kdy nezaměstnanost byla vzhledem k dnešním poměrům vysoká, a stejně tak jako řada mých vrstevníků jsem bral souběžné studium právnické fakulty s ekonomickou průpravou jako příležitost, jak si zvýšit vyhlídky na pracovním trhu. Samozřejmě by to patrně nešlo bez kombinace s určitou touhou po poznání, neboť velká část oblastí práva nutně vychází z určité ekonomické reality a rozeznání smyslu a významu právní normy je s ekonomickou průpravou značně snadnější.

Odborná veřejnost Vás má spojeného s Vaší prací na Ministerstvu financí, zejména ve Vaší poslední funkci náměstka pro daně a cla. Reorganizací, která na MF proběhla, se do Vaší pravomoci a odpovědnosti dostala také oblast účetnictví podnikatelů. Já sám jsem od 90. let absolvoval časté diskuse o výhodách a nevýhodách propojení či oddělení regulace účetnictví a daní a zažil jsem obě varianty. Jak vidíte koncepčně řešení této otázky Vy?

V rámci mého působení na Ministerstvu financí jsem zažil minimálně tři varianty organizačního uchopení této agendy. V principu každá z nich má své výhody i své slabiny. Jeden nezávislý útvar, který konsoliduje jak soukromé, tak veřejné účetnictví, má určitě výhodu v tom, že tyto agendy, které mají společný základ v podobě zákona o účetnictví, více provazuje. V tomto kontextu je pak otázkou, v jaké sekci ministerstva má být umístěn – zda v sekci daňové, jejíž základní externí partneři jsou spíše soukromé podniky, poplatníci, anebo v jiné, která má blíže veřejnému sektoru. V každé z těchto variant je vždy slabina v podobě organizačně vzdálenějšího kontaktu s praxí (buď zaměřenou k soukromým podnikům, anebo veřejnému sektoru).

Rozdělení útvaru do dvou sekcí ministerstva sice tento aspekt řeší, ale nevýhodou je, že neexistuje jeden útvar, který má na starosti společnou část problematiky. Tj. žádné řešení z výše uvedených není podle mne univerzálně nejsprávnější. Do velké míry je současné uspořádání dáno současnou potřebou, aby v rámci nového zákona o účetnictví byly dobře navázány daňové zákony, což determinuje potřebu užší spolupráce útvarů účetních a daňových.

Otázkou organizačního spojení nebo oddělení regulace účetnictví se dostáváme k další otázce, která se v odborných diskusích vrací, a to je koncepční otázka vzájemného vztahu účetnictví a daní. Jak těsný má tento vztah podle Vás být, jak přímo má např. základ daně kopírovat výsledek hospodaření zjištěný účetnictvím?

Opět nenajdeme univerzálně správné řešení. Osobně jsem byl ale spíše vždy zastáncem užší vazby daní a účetnictví, tj. že daňové právo by při každém záměru regulace mělo „nahlédnout" do účetnictví, zda při tomto záměru nejsou využitelná data či postupy, které poplatníci realizují pro účely finančního výkaznictví. Tímto se pak zejména předchází zbytečnému, v podstatě dvojímu reportingu obdobných věcí. Naopak odstraňování nedůvodných odchylek „daňového výsledku" od výsledku účetního s sebou nese příležitost ke zjednodušování.

Každopádně vždy musí být podle mého názoru dodrženo jedno podstatné pravidlo, a to, že z důvodů potřeb daňového práva nesmí být ohýbáno účetnictví. Proces sbližování je tedy pouze jednostranný.

Spolu s přesunem oddělení účetnictví podnikatelů se do Vámi řízené sekce přesunul také probíhající projekt přípravy nového zákona o účetnictví, jehož počátky spadají do roku 2017. Jak jste tuto celkem velkou výzvu vnímal? Potřebujeme nový zákon o účetnictví?

Na projektu nového zákona o účetnictví daňová sekce participovala ještě před touto změnou a po nějakém čase začalo být zřejmé, že tento projekt si vyžádá taktéž větší úpravy v daňové oblasti, což rovněž významně ovlivnilo uchopení zmíněné reorganizace a přesun účetnictví podnikatelů právě do daňové sekce.

Od začátku jsem pochopitelně věděl, že jde o velký projekt s obrovskou časovou dotací a přesahem několika let. Nicméně zároveň je to příležitost změnit řadu tíživých věcí současné praxe k lepšímu a uchopit celou oblast koncepčněji a jednodušeji; to je tedy asi základním motivem toho, proč se do uvedeného projektu pouštět.

Obecnou otázku týkající se toho, zda je vhodnou cestou zcela nový zákon či prováděcí změny prostřednictvím novelizací, vnímám jako spíše formální, legislativní. Výsledek může být teoreticky identický, nicméně pokud jsou změny hluboké, principiální a souvisí i s masivnější úpravou terminologie, pak není příliš praktické postupně předpis novelizovat, ale je i jednodušší jak pro regulátora, tak i pro účetní jednotky právní předpis psát zcela znovu.

Stále se setkávám s obecně přijímaným názorem, že existují vedle sebe nezávisle jednak účetnictví podle mezinárodních účetních standardů (IFRS) a jednak podle českých účetních předpisů. Já však stále více vidím, jak se „české" účetnictví stává „mezinárodním" nejen pod vlivem IFRS, ale také tím, jak jsou účetní závěrky českých účetních jednotek využívány v mezinárodním prostředí (při akvizicích, investicích, financování nebo jako součásti konsolidovaných závěrek zahraničních mateřských společností). Jak by, podle Vás, měl být koncepčně vybudován zákon o účetnictví právě s ohledem na zmiňovanou otevřenost české ekonomiky?

Myslím si, že právě vzhledem k otevřenosti a tomu, že jsme součástí jednotného evropského trhu, není možné okolní trendy ignorovat. Je tedy logické a přirozené, že postupem času dochází k přebírání trendů a řešení z mezinárodních účetních standardů. Do velké míry to podle mne přispívá i k tomu, že díky tomu jsou výstupy českého účetnictví více srovnatelné s výstupy výkaznictví jak dle IFRS, tak ale i v jiných státech, kde k obdobným trendům dochází také. V novém zákoně by se tomuto trendu nemělo bránit.

Vzhledem k tomu, že jsem se účastnil prakticky všech zasedání Pracovní skupiny MF k přípravě nového zákona o účetnictví, tak mohu potvrdit otevřenost a konstruktivnost všech těchto jednání a byl jsem potěšen, že MF naslouchá hlasu odborné veřejnosti. Proto mě zajímá, zda jsou pro Vás konzultace s odbornou veřejností skutečnou pomocí, nebo je berete jako povinnou součást legislativního procesu?

Jak jsem již zmiňoval – již od začátku projektu bylo zřejmé, že potřebná časová dotace na nový zákon o účetnictví bude velmi vysoká, a byl jsem do velké míry rád, že v okamžiku, kdy jsem projekt přebíral, byla tato skupina konstituována. Ten rozsah úpravy je samozřejmě strašně široký, tj. není možné v úzkém týmu lidí dopady záměrů a změn jednoduše dohlédnout, tj. do velké míry toto bylo nezbytné, aby řešení, které bude předkládáno, bylo funkční. Nezbývá mi tedy nic jiného než opět poděkovat všem, kteří se dosud na tomto projektu podílejí.

Vím, jak intenzivně jste se osobně podílel na všech krocích přípravy nového zákona, takže máte nepochybně v hlavě všechny jeho části i diskuse, které vedly k jednotlivým řešením. Které změny v novém zákoně považujete ze svého pohledu za nejdůležitější nebo „nejoblíbenější"?

Jako úplně nejdůležitější vnímám posun k principiálnímu uchopení celé regulace, tj. její postavení na zásadách, a nikoliv jednotlivých kauzách. To má velký význam pro stabilitu a nadčasovost daného předpisu a mělo by do budoucna snížit potřebu jeho novelizací a jejich hloubku.

Nejvíce jsem pak byl rád za řešení problematiky účetnictví poboček a zjednodušení vedení účetnictví u neziskového sektoru.

Osobně si nemyslím, že by stávající zákon byl zcela nevyhovující, ale doufám, že text nového zákona bude přehlednější, strukturovanější, stručnější a v řadě ohledů modernější.

Já osobně jsem se hodně angažoval v přípravě té části věcného záměru zákona i návrhu textu vlastního zákona, který představuje koncepční rámec účetnictví a bude obsahovat poprvé v historii regulace českého účetnictví také definice základních účetních pojmů, účetních zásad a předpokladů a kvalitativních charakteristik. Často jsem se setkával s názorem, že tyto věci patří do učebnic, a ne do zákona. Jakou roli, podle Vás, tato koncepční část zákona hraje?

Určitě souhlasím, také si nemyslím, že by stávající zákon byl nefunkční a výstupy účetnictví realizované na jeho platformě by byly nějakým způsobem pochybné. Problematiku stávající regulace vnímám spíše v tom, že na řadě míst obsahuje nepřesnosti, nedokonalosti a místy i zbytečnou regulaci, která poté způsobuje, že výstupy účetnictví by mohly být o něco lepší, předešlo by se zbytečnému úsilí účetních jednotek v některých oblastech a především by byly lépe navázány jiné právní předpisy. Polovinou problému je totiž i to, že jiné zákony odkazují často na zákon o účetnictví ne zcela optimálně.

Samozřejmě vždy při takto komplexním uchopení stojíme před tím, že komplexní změna si na začátku své účinnosti vyžádá určité iniciační náklady, benefit je však v dlouhodobém více komfortním a stabilním systému.

Jedním z úkolů nového zákona je přerozdělení kompetencí mezi zákonem a jeho prováděcí vyhláškou. Mohl byste zmínit hlavní oblasti, kterých se to bude týkat a kdy a jak bude probíhat příprava textu prováděcích vyhlášek?

Tento aspekt se týká legislativně-ústavněprávního požadavku, že povinnosti mohou být ukládány toliko zákonem. Vyhláška pak může např. stanovit technické parametry či podrobnost v mantinelech tohoto zákona. Neočekávám, že by došlo k nějaké radikální změně, nicméně je v principu nutné tímto způsobem stávající vyhlášku „očistit" a normování povinností vložit do zákona. Obdobný problém vzniká i v relaci vyhláška – český účetní standard, kde je zapotřebí respektovat, že standard není závaznou právní normou.

Proč je, podle Vás, důležité, aby se daňoví poradci zajímali o nový zákon o účetnictví, které změny budou pro ně klíčové?

Daň z příjmů je samozřejmě navázána na účetní legislativu a tato vazba se s novým zákonem, resp. úpravami v doprovodném zákoně, bude dále spíše prohlubovat. Za klíčové změny ve fungování této vazby považuji, že zákon o účetnictví bude očištěn o instituty, které do oblasti účetnictví nepatří, a ty budou upraveny přímo v daňovém předpise – např. reportování poboček zahraničních společností. Další významnou oblastí je valuace aktiv, kdy by nově měl zákon o daních z příjmů pracovat s institutem daňové hodnoty. Mimo rámec zákona o účetnictví by mělo dojít ke zjednodušení daňového odpisování (snížení počtu odpisových skupin a způsobů odpisování).

Daň z příjmů je samozřejmě navázána na účetní legislativu a tato vazba se s novým zákonem, resp. úpravami v doprovodném zákoně, bude dále spíše prohlubovat.

Bude nový zákon o účetnictví nějak provázán a synchronizován s novelou zákona o daních z příjmů?

Ano, z povahy věci by měly být změny vyvolané novým zákonem předkládány současně s novým zákonem. Nutno podotknout, že tyto úpravy se netýkají jen zákona o daních z příjmů, ale poměrně velkého množství různých předpisů včetně předpisů občanského práva. Někde půjde samozřejmě toliko o terminologické změny.

V červnu jsme na výjezdním zasedání Národní účetní rady jednali s Vámi a dalšími pracovníky MF intenzivně nad závěrečnými připomínkami k návrhu textu zákona, přičemž je plánováno text předložit vládě po skončení prázdnin. Platí stále tento předpoklad a jaký je časový plán dalších kroků v přípravě, schvalování a účinnosti nového zákona?

Stále předpokládáme předložení do vnějšího připomínkového řízení ve druhém pololetí tohoto roku. ■

K novému zákonu o účetnictví a definici pojmů v něm

doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.,

proděkan Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze

Úvodem

Proč je třeba nový zákon o účetnictví?

Stávající právní úprava účetnictví v ČR je dána především zákonem o účetnictví, který vznikl po roce 1989 na půdorysu předrevoluční vyhlášky o účetnictví z roku 1971 a její novelizované podoby z roku 1990, která představovala dočasné řešení umožňující připravit a schválit první zákon o účetnictví, který historicky Československo v roce 1991 získalo.

Přestože stávající zákon o účetnictví v průběhu své účinnosti prošel celkem 36 novelami, nelze říci, že by byl zcela nevyhovující nebo že by vytvářel nějaké fatální problémy při své aplikaci.

Řada ze zmiňovaných 36 novel byla technického charakteru a těch zásadních, které významně měnily existující právní úpravu účetnictví bylo jen několik. Když se však podíváme na to, čím prošla ČR za těch více než 30 let účinnosti stávajícího zákona, jak se změnily ekonomické a právní podmínky fungování českých účetních jednotek i požadavky na moderní účetní výkaznictví, tak musíme souhlasit s tím co uvádí schválený Věcný záměr nového zákona o účetnictví:

1971

- Nařízení vlády Československé socialistické republiky č. 153/1971 Sb. o informační soustavě organizací
- Vyhláška federálního ministerstva financí č. 154/1971 Sb., o účetnictví

1990

- Vyhláška federálního ministerstva financí č. 23/1990 Sb., o účetnictví
- Šlo o provizorní právní úpravu, která vycházela z dosavadní vyhlášky o účetnictví z roku 1971 a umožňovala překlenout dobu do vytvoření zákona o účetnictví.

1991

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- První Československý zákon o účetnictví, který platí dodnes a který byl v průběhu své účinnosti celkem 36 x novelizován a absorboval jak rozdělení ČSFR, tak i vstup ČR do EU, implementaci IFRS, reformu účetnictví veřejného sektoru a další důležité změny.

2024

- Připravovaný nový zákon o účetnictví s předpokládanou účinností od 1. 1. 2024

„Vytvoření nového zákona o účetnictví a prováděcích právních předpisů je nutností i přesto, že se jedná o velmi stabilní zákon, který nepodléhal turbulentním a častým novelizacím. Struktura tohoto zákona odpovídá stavu poznání v době jeho tvorby a uchopení oblasti účetnictví pravidly tvorby právního předpisu.

…

Pokud mají být účetní informace srovnatelné na mezinárodní úrovni, je nutné reagovat na mezinárodní trendy v oblasti účetnictví (např. mezinárodní účetní standardy). Touto reakcí se zvýší konkurenceschopnost dotčených jednotek a zároveň nebudou kladeny překážky pro volný pohyb zboží, práce a kapitálu. Z tohoto pohledu je více než žádoucí, aby byly právní předpisy v oblasti účetnictví neustále modernizovány, a tím vyhovovaly aktuálním požadavkům uživatelů na výstupy z účetnictví."

Pokud bychom se podrobněji podívali na hlavní problémy, či nedostatky stávajícího zákona o účetnictví a jeho prováděcích předpisů, tak mezi ně bude patřit:

- Jazyk zákona a jeho koncepce je zastaralá. Zákon se zaměřuje spíše na formální (administrativní) pravidla týkají se vedení účetnictví než na účetní výkaznictví, jehož úkolem je poskytování informací pro rozhodování a zejména pak schopnost uživatelů odhadovat na základě účetních závěrek budoucí vývoj účetních jednotek.

- Stávající zákon vytváří soubor příkazů, zákazů a postupů založený často na výčtech a popisech bez toho, že by obsahoval systematický psaný koncepční rámec obsahující cíle, zásady a kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví a neobsahuje rovněž žádné definice základních pojmů.

- Vzhledem k nejrůznějším subjektivním okolnostem legislativního procesu byly nezbytné úpravy regulace účetnictví prováděny někdy do zákona a někdy do jeho prováděcích vyhlášek bez obecnější koncepce. Výsledkem je to, že některé části zákona mají spíše charakter prováděcího předpisu a měly by být přesunuty do vyhlášky, a naopak některá ustanovení prováděcích vyhlášek představují požadavek, který by měl být stanoven zákonem. Vzájemné kompetence mezi zákonem a vyhláškou by měly být vyřešeny tak, aby byl zákon stručnější a stanovoval jen dlouhodobě platné povinnosti a prováděcí vyhlášky pak způsoby jejich naplnění, které mohou být častěji upravovány dle měnícího se prostředí.

- Potíž stávajícího zákona je také v tom, že upravuje jak účetnictví podnikatelských subjektů, vybraných účetních jednotek veřejného sektoru, neziskový sektor, tak i jednoduché účetnictví. Přitom ustanovení vztahující se k jednotlivým sektorům nejsou jasně na jednom místě zákona, aby bylo zřejmé, které požadavky se vztahují jen na danou skupinu účetních jednotek a které na všechny účetní jednotky bez ohledu na sektor, ve kterém se nachází.

- Objektivní skutečností je to, že když stávající zákon o účetnictví Václav Havel, Alexander Dubček a Marián Čalfa 12. prosince 1991 podepsali, tak to byl zákon České a Slovenské Federativní Republiky (ČSFR) a stalo se tak:
  - před rozdělením Československa;
  - před privatizací, rozvojem zahraničních investic a před úzkým začleněním ČR do globálních ekonomických struktur;
  - před vstupem České republiky do Evropské unie;
  - před implementací IFRS pro veřejně obchodované společnosti;
  - před zásadními změnami v oblasti daní a jejich harmonizací s evropskou regulací;
  - před změnou směrnic a nařízení EU týkajících se účetnictví a auditu;
  - před rekodifikací občanského a obchodního práva v ČR;
  - před prudkým rozvojem informačních a komunikačních technologií (neexistoval internet, elektronická komunikace, elektronická fakturace a výměna informací, elektronické výkaznictví (XML, XBRL, ESEF atd.) a elektronický podpis apod.

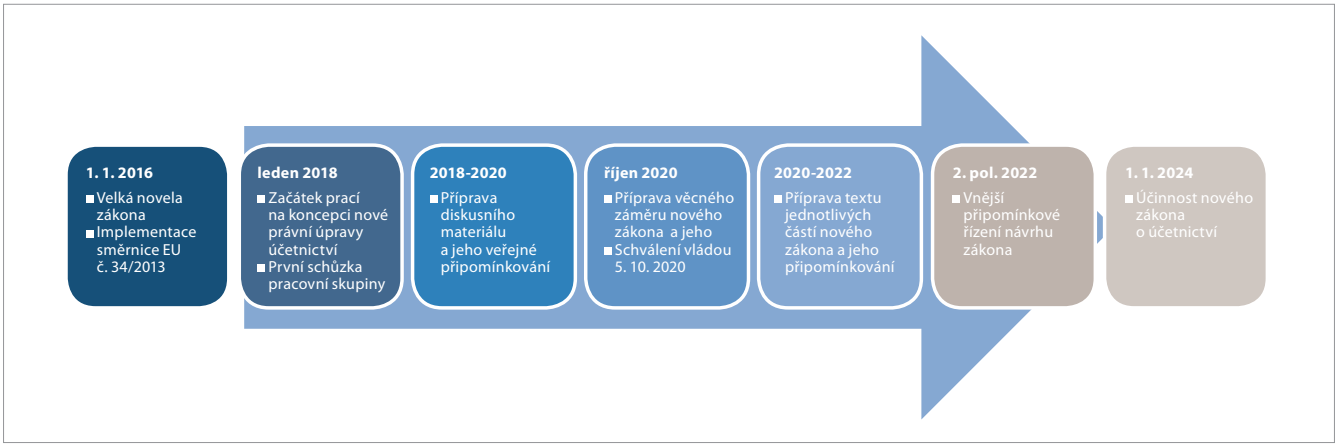
Výše uvedené příklady nejsou úplným výčtem důvodů vedoucích k záměru vytvořit nový text zákona. Našli bychom i další např. legislativně technické důvody, které také vedly k názoru, že pokud se mají vyřešit všechny uvedené výtky a nedostatky zákona, tak k tomu nebude postačovat jen jeho další novela, ale bude vhodnější připravit zcela nový text zákona, který stávající zákon nahradí, a to včetně prováděcích vyhlášek. ČR je malou otevřenou ekonomikou a s určitou nadsázkou ji můžeme nazvat zemí dceřiných společností. V důsledku toho již není „české účetnictví" určeno jen pro české společnosti a české uživatele účetních závěrek. České firmy se intenzivně účastní mezinárodních obchodních vztahů tím, že přijímají zahraniční financování a investice, účastní se mezinárodních akvizic a fúzí a jejich závěrky vstupují do konsolidací zahraničních mateřských společností. Proto potřebujeme moderní zákon reagující na mezinárodní kontext, ve kterém se ČR nachází a který zajistí, že účetní závěrky na jeho základě připravené, auditované a zveřejňované budou mezinárodně srozumitelné a akceptované jejich uživateli i mimo ČR. Pokud se to podaří, tak to bude do budoucna konkurenční výhodou ČR, která nebude jen právně technická, ale bude mít reálný ekonomický přínos pro fungování českých podniků.

Jak probíhala příprava nového zákona?

Úvahy o tom, že bude třeba připravit zcela nový text zákona o účetnictví, jsou již velmi staré, ale hmatatelnou podobu nabyly po velké novele zákona o účetnictví v důsledku implementace směrnice Evropského parlamentu a Rady (č. 2013/34/EU

ze dne 26. 6. 2013) o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, jejíž účinnost je od 1. 1. 2016. První jednání o přípravě nového zákona probíhala individuálně již v průběhu roku 2016 a v lednu 2017 se konala na Ministerstvu financí první schůzka Pracovní skupiny pro přípravu nového zákona o účetnictví, kterou tvořili jak ministerstvem nominovaní odborníci z praxe, pracovníci odboru účetnictví MF, tak i zástupci daňových odborů MF a také Finanční správy. Pracovní skupina v této podobě představovala velmi široké zapojení všech zainteresovaných stran a pracovala jak v plénu, tak i v samostatných pracovních skupinách velmi intenzivně až do ledna 2020, kdy MF publikovalo k veřejné diskusi a připomínkování diskusní materiál *Souhrn koncepce nové účetní legislativy 2020–2030*. Veřejná diskuse a připomínky k tomuto materiálu byly sumarizovány a zveřejněny na stránkách MF a tento koncepční materiál včetně výsledků z jeho veřejné diskuse byly východiskem pro přípravu Věcného záměru zákona o účetnictví včetně Zprávy z hodnocení dopadů nové regulace (RIA). Věcný záměr nového zákona o účetnictví byl následně předložen vládě, která jej schválila svým usnesením z 5. 10. 2020.

V této souvislosti nelze opomenout zmínit, že celkový proces přípravy nového textu zákona o účetnictví provázely nejrůznější potíže, které bylo nutné překonat a které práci brzdily. Patří mezi ně nejen dva roky omezení shromažďování osob v důsledku covidu, kdy jednání Pracovní skupiny přešla na online formu, ale také reorganizace na MF, při které původní odbor účetnictví přešel do kompetence náměstka pro daně a cla a začlenil se jako oddělení do odboru daní z příjmů a účetnictví, což bylo doprovázeno také personálními změnami ve vedení celého projektu, a v neposlední řadě je nutno zmínit také parlamentní volby v roce 2021, které změnily složení vlády a vedení Ministerstva financí.



Je nepochybné, že právě otevřenost celého projektu přípravy nového zákona ze strany MF a zapojení odborné veřejnosti formou Pracovní skupiny pro přípravu nového zákona o účetnictví pomohlo zmíněné bariéry překonat a zachovat kontinuitu práce na projektu. Významnou výhodou bylo také to, že se jednání Pracovní skupiny od počátku účastnili také zástupci daňových odborů MF a GFŘ a jmenovitě pak náměstek ministra financí pro daně a cla pan Stanislav Kouba, který řízení projektu převzal a příprava nového zákona je v jeho kompetenci až do současnosti.

Účel, obsah a postavení koncepčního rámce účetnictví

Neexistuje jedno jediné správné účetnictví, protože účetnictví je informační nástroj (model) umožňující uživatelům účetních závěrek získat ekonomické informace o účetní jednotce. Podobně jako obraz, fotografie nebo model zobrazuje např. Eiffelovu věž pro ty, kteří nebyli v Paříži a neviděli ji na vlastní oči, tak účetní závěrka zobrazuje ekonomickou realitu účetní jednotky pro ty, kteří nejsou její součástí, nenavštívili ji, ani nejsou součástí jejího managementu. Na základě takového modelu si mohou uživatelé udělat názor na hospodaření účetní jednotky a na základě takto získaných informací činit svá ekonomická rozhodnutí.

Stejně tak jako neexistuje jediný možný způsob, jak vyfotografovat Eiffelovku, nebo jak ji namalovat na obraz, či vytvořit její model, tak neexistuje jediné možné řešení toho, jak zobrazit účetnictvím hospodaření účetní jednotky. Přitom nejde jen o to, jaký malíř obraz maluje, resp. jaký účetní sestavuje účetní závěrku.

Zásadní vliv na konstrukci zobrazení reality má zadání, které určuje cíl (účel), za jakým model vytváříme, komu je určen, z jakých předpokladů vycházíme, jakými nástroji (postupy) jej vytvoříme a jakými zásadami a kvalitativními požadavky se přitom budeme řídit. Souboru těchto východisek říkáme v účetnictví koncepční rámec a každý účetní systém má svůj koncepční rámec zohledňující právě cíle, uživatele a zásady, pro které je vytvořen. Proto mají svůj koncepční rámec Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), Všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP) nebo Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS). Koncepční rámec je tedy zadáním, které odráží záměry, s jakými bude na jeho základě daný účetní systém vybudován. Základním východiskem je to, jaké informace chceme prostřednictvím účetnictví získat a k jakému účelu je budou hlavní uživatelé využívat. Koncepční rámce jsou tedy primárně zaměřeny na účetní výkaznictví, tj. na účetní závěrku jako výstupní produkt (výrobek) účetnictví, které je dodává svým odběratelům (uživatelům) tak, aby splnil jejich potřeby.

Pro koho a k čemu je koncepční rámec?

Adresátem koncepčního rámce účetnictví je více zainteresovaných skupin, mezi které patří zejména:

- **Regulátoři** (tvůrci právních předpisů), kterým koncepční rámec vymezuje jakýsi „územní plán", na jehož půdorysu vytváří jednotlivé právní předpisy a jejich ustanovení. Koncepční rámec tak zabezpečuje konzistenci ustanovení následně vytvářených právních předpisů tak, aby sloužily společně k naplnění cílů vytčených koncepčním rámcem a nevznikaly přitom vnitřní rozpory. Z tohoto hlediska koncepční rámec zvyšuje kvalitu právní regulace na jeho základě vytvořené, což potvrzuje i schválený Věcný záměr zákona o účetnictví, když konstatuje, že *„Použití koncepčního rámce je předpokladem tvorby nerozporuplné a užitečné právní úpravy účetnictví, která bude plnit vytčené cíle účetnictví konzistentním způsobem."*

- **Uživatelé** účetních závěrek, kterým slouží jako vodítko umožňující porozumět konstrukci účetního modelu, a vyhodnotit tak správně jeho možnosti, ale i omezení. Díky znalosti koncepčního rámce jsou uživatelé lépe připraveni využít informace poskytované účetní závěrkou při svém rozhodování. Znalost koncepčního rámce eliminuje na straně uživatelů informací z účetních závěrek jejich nenaplněná nebo zavádějící očekávání, a naopak jim poskytuje informaci o tom, na jaké kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví se mohou spolehnout.

- **Předkladatelé** účetních závěrek využijí znalost koncepčního rámce především při volbě správného účetního řešení dané konkrétní transakce, se kterou se setkali, a to zejména tehdy, kdy je přípustných více řešení nebo kdy právní úprava pro danou transakci či situaci řešení nemá. Z tohoto hlediska zvyšuje znalost koncepčního rámce kvalitu účetních závěrek předkládaných účetními jednotkami.

- **Správní orgány a soudy** mohou využít koncepční rámec při posuzování a rozhodování o tom, zda účetní jednotka při zobrazení skutečnosti postupovala správně a objektivně, a naplnila tak cíle vytčené koncepčním rámcem při dodržení jeho zásad a kvalitativních požadavků. Stejně tak se může účetní jednotka dovolávat koncepčního rámce při zdůvodnění a obhajobě správnosti postupu, který při řešení konkrétní transakce zvolila.

Má český zákon o účetnictví koncepční rámec?

Mohlo by se zdát, že stávající české účetní předpisy nemají koncepční rámec, protože rozhodně nenajdeme řádný právní předpis ani jeho část, který by byl uceleným koncepčním rámcem. Na druhou stranu je zřejmé, že text stávajícího zákona o účetnictví myšlenkově vychází z určitých koncepčních zásad, které však nejsou nikde explicitně sepsány, nejsou všeobecně v praxi známy ani používány a byly pouze v mysli tvůrců textu zákona. Tato nevyřčená koncepce tvůrců textu zákona z roku 1991 byla navíc sama o sobě mixem německé účetní tradice, předrevolučního socialistického účetnictví a názorů francouzských poradců, kteří s porevoluční reformou účetnictví v ČR pomáhali. V průběhu téměř třiceti let však tento myšlenkový základ logicky vyprchával a jednotlivé novely zákona o účetnictví a na něj navazujících předpisů k udržení koncepčnosti a konzistence právní úpravy účetnictví také nepřispěly. Dalším faktorem, který současnou situaci absence koncepčního rámce vyhrocuje, je skutečnost, že realita, kterou účetnictví zobrazuje, a požadavky uživatelů na informace o ní, včetně prostředí, ve kterém se nacházíme, je oproti roku 1991 nesrovnatelně odlišné a většinou komplikovanější. Absence explicitního koncepčního rámce v české účetní regulaci tak vede k problémům jak při její konstrukci (v legislativním procesu), tak při jejím uplatňování v praxi.

První hlasy poukazující na absenci psaného koncepčního rámce českého účetnictví se objevily s implementací IFRS do zákona o účetnictví pro emitenty cenných papírů na regulovaném kapitálovém trhu (viz § 19 ZoÚ), což bylo povinností ČR v souvislosti se vstupem do EU. Česká účetní praxe se seznámila s koncepčním rámcem IFRS a uvědomovala si stále více, jak je jeho existence užitečná zejména ve stanovení obecných principů (předpokladů a zásad), vymezení (definici) základních položek účetních výkazů a ve stanovení kvalitativních požadavků na ně kladených. Názor, že obdobnou koncepci by mělo mít i české účetnictví, sílil a stal se všeobecně diskutovaným. Významná role explicitně vysloveného koncepčního rámce při tvorbě nového zákona o účetnictví se projevila mj. i v popisu cíle nového zákona, který je uveden ve shrnutí závěrečné zprávy RIA:

> *„Nová právní úprava by měla být vybudována na základě koncepčního rámce, který se v co největší míře stane ‚psaným' rámcem, což umožní lépe reagovat na nové i stávající trendy v oblasti účetnictví.*

Tento článek se bude dále věnovat právě té části textu připravovaného nového zákona o účetnictví, který představuje koncepční rámec regulace účetnictví v ČR. Fakticky se tedy jedná o Hlavu I a Hlavu II návrhu textu nového zákona tak, jak je k dispozici k 1. září 2022, ještě před oficiálním připomínkovým řízením, projednáním vládou a schvalovacím řízením v Parlamentu. Článek se zaměřuje na text týkající se účetních jednotek podnikatelského charakteru a nerozebírá modifikace definic pro potřeby neziskového sektoru.

Koncepční rámec návrhu nového zákona o účetnictví

Co je předmětem úpravy účetnictví?

České účetní předpisy byly ještě z předrevolučních dob zaměřeny přednostně a rozsáhle na stanovení pravidel pro vedení účetnictví, které bylo chápáno tradičně jako zaznamenávání

účetních případů do účetních knih na základě účetních dokladů. Tomu by spíš odpovídal český termín „účtování" než pojem „účetnictví", který je zjevně širší a zahrnuje i další činnosti navazující na vlastní zaúčtování. Tyto činnosti, jako je sestavení účetní závěrky, její ověření a zveřejnění, se do ustanovení stávajícího zákona dostávaly postupně jako jakési „doplňkové" administrativní činnosti, které automaticky navazují na účtování. Myšlenkový koncept takové právní úpravy tedy měl těžiště ve stanovení pravidel účtování, která šla až do úrovně souvztažností na jednotlivých účtech, a teprve ve druhé řadě v poskytování informací pro rozhodování, přičemž požadavek na to, že má být účetní závěrka sestavena *„... tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá (dále jen ‚uživatel'), činit ekonomická rozhodnutí"*, byla do textu § 7 stávajícího zákona přidána až od 1. 1. 2016.

Pokud však přijmeme myšlenku, že základním úkolem není účtovat (vést účetnictví), nýbrž poskytovat informace pro ekonomické rozhodování externích uživatelů účetních závěrek, pak se zásadně mění pohled na obsah a strukturu právní úpravy účetnictví. Hlavním úkolem účetnictví je tedy sestavit a zveřejnit ověřenou účetní závěrku a k tomu, aby toho byla účetní jednotka schopna, musí účtovat (vést účetnictví).

Na první pohled by se mohlo zdát, že jde jen o teoretické „cvičení", ale tato koncepční změna má řadu praktických důsledků např. i v konstrukci sankcí, které rozlišují mezi nedodržením pravidel pro vedení účetnictví a pravidel pro zveřejnění informací, která jsou považována za závažnější.

V souladu s tímto myšlenkovým konceptem návrh textu nového zákona v části Hlava I Předmět úpravy, § 1 Vymezení předmětu konstatuje, že zákon navazuje na předpisy Evropské unie a jeho hlavním úkolem je naplnit cíle účetního výkaznictví tím, že *„... upravuje vykazování účetních a jiných finančních a nefinančních informací, ověřování vykazovaných informací, jejich zpřístupnění, vedení účetnictví a použití pro potřeby účetního výkaznictví státu."* Graficky je tento koncept znázorněn v následujícím schématu:

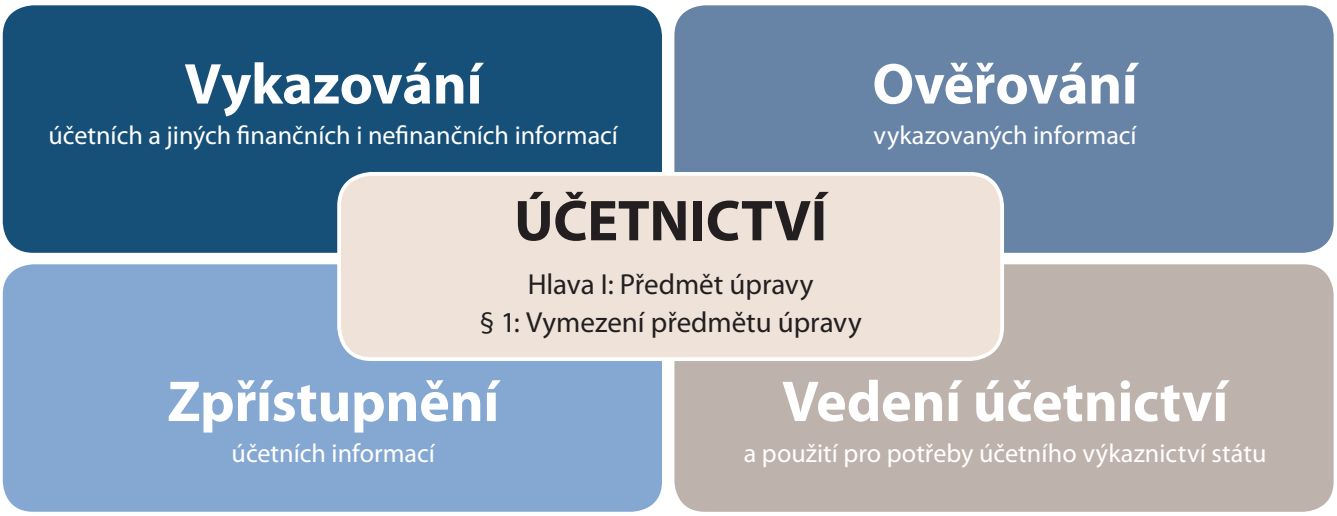
Co je cílem účetního výkaznictví a jakými zásadami se řídí?

Právě diskuse o koncepčním rámci (cíli, zásadách a definicích) účetního výkaznictví zabírala od počátku zcela logicky významnou část diskusí a jednání Pracovní skupiny pro přípravu nového zákona. Často bylo nutné si vzájemně vyjasnit i to, jak se obecné zásady koncepčního rámce přenášejí do konkrétních ustanovení zákona a jaké to bude mít praktické dopady při aplikaci zákona. Diskuse se také vedly o tom, zda tato koncepční část má být formálně součástí zákona nebo jen Věcného záměru zákona, či důvodové zprávy k novému zákonu. Výsledkem těchto diskusí bylo to, že se koncepčnímu rámci věnuje relativně rozsáhlá úvodní část schváleného Věcného záměru zákona o účetnictví, která se v částečně pozměněné a zkrácené verzi promítla do prvních dvou částí (hlav) navrhovaného textu nového zákona o účetnictví.

Prostřednictvím následujících dvou schémat si můžete sami udělat srovnání mezi tím, v jaké podobě byla navrhována struktura a obsah koncepčního rámce ve schváleném Věcném záměru nového zákona a tím jakou má koncepční rámec strukturu a obsah v aktuální podobě návrhu textu nového zákona o účetnictví. Přestože návrh textu nového zákona nepřevzal koncepční rámec z Věcného záměru beze změny, lze konstatovat, že jeho základní myšlenky byly zachovány a do návrhu nového zákona převzaty.

Stručné shrnutí rozdílů mezi návrhem koncepčního rámce ve Věcném záměru nového zákona a aktuálním návrhem textu nového zákona o účetnictví:

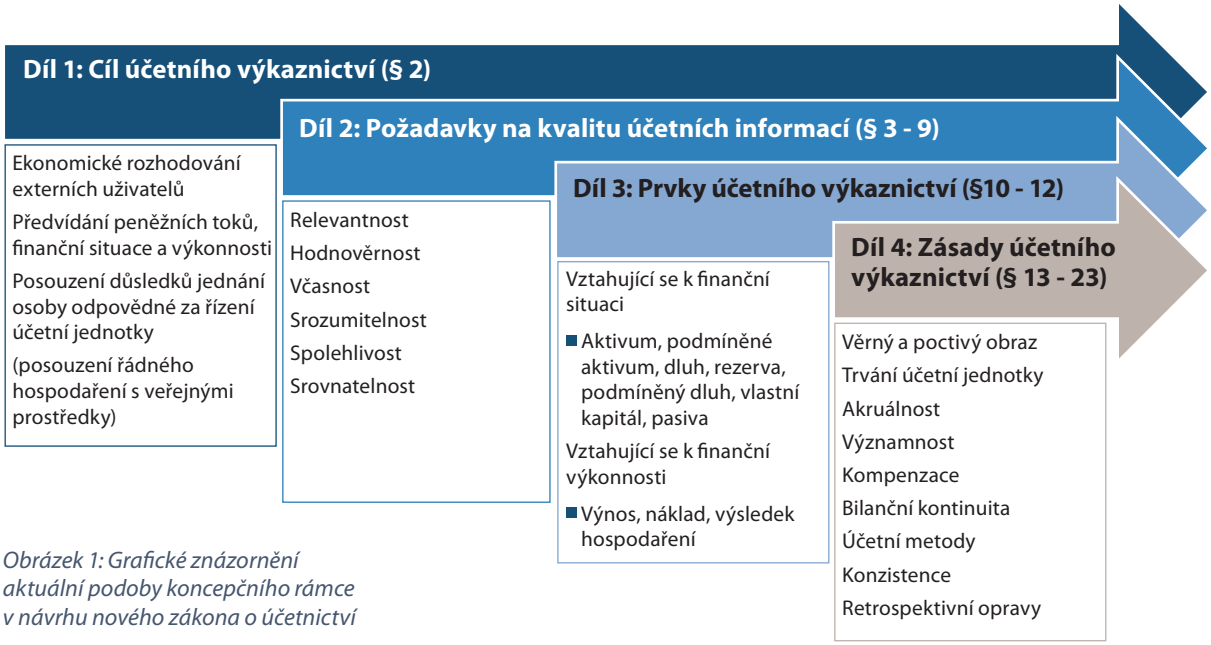
- Do první části definující cíle účetního výkaznictví byl přidán bod, který klade za cíl účetního výkaznictví také umožnit posoudit důsledky jednání osob odpovědných za řízení účetní jednotky a v případě vybraných účetních jednotek veřejného sektoru schopnost posoudit řádné hospodaření s veřejnými prostředky spravovanými účetní jednotkou. Tato změna je v souladu s obdobným ustanovením v definici cílů účetního výkaznictví jak v US GAAP nebo IFRS, ale i IPSAS, a je tedy vylepšením oproti Věcnému záměru zákona.



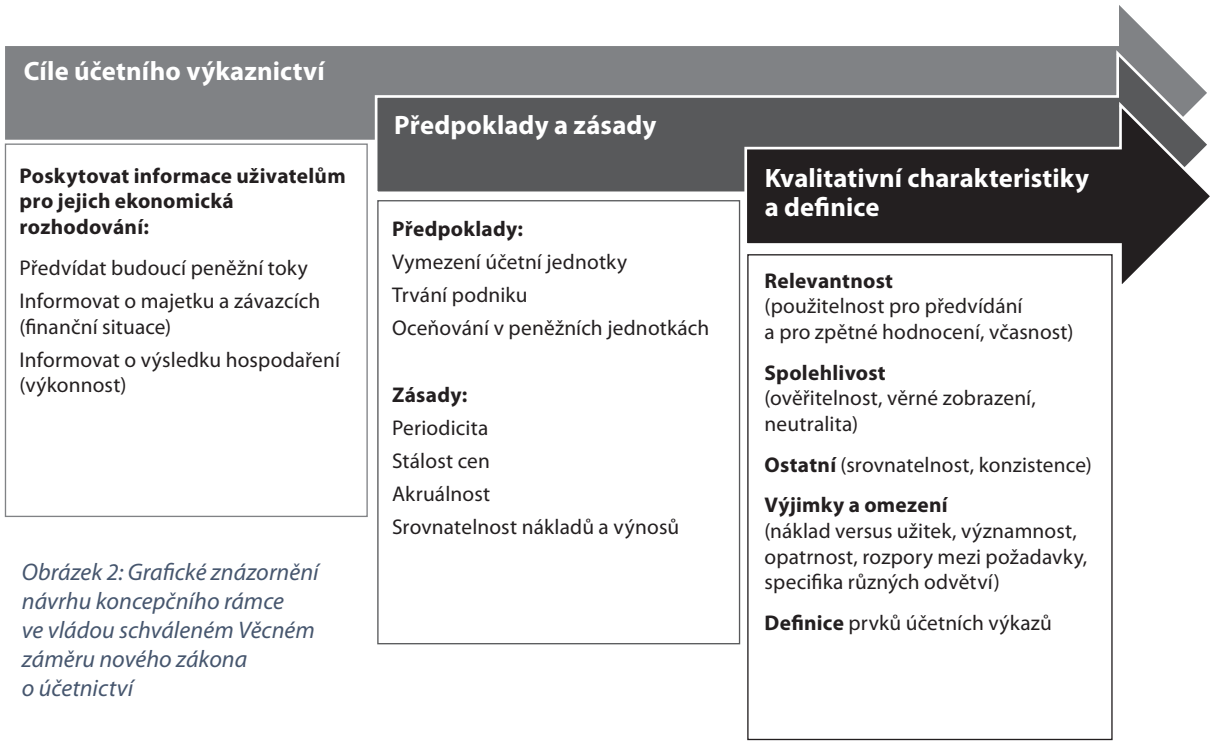
Tento bod je východiskem pro integraci finančních a nefinančních informací do účetního výkaznictví tak, aby externí uživatelé mohli posuzovat nejen hospodářské výsledky účetní jednotky, ale také to, jak se řídící orgány společnosti zhostily své role při správě společnosti. To zahrnuje nejen ekonomickou efektivnost dosahování cílů společnosti, ale také např. environmentální a sociální odpovědnost a udržitelnost správy společnosti, které patří k aktuálním trendům podnikového výkaznictví.

- Je škoda, že návrh textu nového zákona nepřevzal ze schváleného Věcného záměru zákona rozdělení na předpoklady a zásady a spojil je s kvalitativními požadavky do jedné skupiny, do které přidal i některé „typicky české" zásady, které nejsou součástí jiných koncepčních rámců (IFRS, US GAAP nebo IPSAS). Na druhou stranu v této souhrnné skupině zásad účetního výkaznictví některé předpoklady, zásady či kvalitativní charakteristiky oproti Věcnému záměru chybí.

Přes tuto určitou nesystematičnost lze konstatovat, že se nejedná o skutečnosti, které by strukturu a obsah koncepčního rámce v navrhovaném textu nového zákona o účetnictví významně poškozovaly, a postupně se podíváme na jednotlivé části a jejich podobu v navrhovaném textu zákona.



Obrázek 1: Grafické znázornění aktuální podoby koncepčního rámce v návrhu nového zákona o účetnictví



Obrázek 2: Grafické znázornění návrhu koncepčního rámce ve vládou schváleném Věcném záměru nového zákona o účetnictví

Cíl účetního výkaznictví

Cíl účetního výkaznictví upravuje Hlava II, Díl 1, § 2 odst. 1 návrhu nového zákona o účetnictví. Navrhovaný text je v souladu s obvyklou definicí cílů účetního výkaznictví v jiných koncepčních rámcích a vzhledem k tomu, že definice cíle účetního výkaznictví v koncepčním rámci IFRS a US GAAP byla v rámci konvergenčního projektu sjednocena, je navrhovaná definice českého zákona kompatibilní s oběma těmito účetními systémy (viz následující tabulka).

Aktuální text návrhu nového zákona o účetnictví	Koncepční rámec IFRS (a US GAAP)	
	Překlad do češtiny	Originál v angličtině
Cílem účetního výkaznictví je poskytnout vnějšímu uživateli účetní informace, kterými se rozumí informace o finanční situaci, finanční výkonnosti a jiných změnách finanční situace, nezbytné pro: ■ jeho ekonomické rozhodování, ■ předvídání budoucích peněžních toků, finanční situace a finanční výkonnosti, ■ posuzování důsledků jednání osoby odpovědné za řízení účetní jednotky, ■ posuzování řádného hospodaření s veřejnými prostředky při výkonu veřejné správy v případě účetního výkaznictví účetní jednotky veřejného sektoru.	Cílem účetního výkaznictví pro obecné účely je poskytovat finanční informace o vykazující jednotce, které jsou využitelné stávajícími i potenciálními investory, poskytovateli finančních prostředků a dalšími věřiteli při svém rozhodování o poskytování zdrojů účetní jednotce. K posouzení částky, načasování a nejistoty (vyhlídky) budoucích čistých peněžních přítoků do účetní jednotky potřebují stávající i potenciální investoři, poskytovatelé finančních prostředků a další věřitelé informace o: ■ ekonomických zdrojích účetní jednotky, pohledávkách vůči účetní jednotce, ■ změnách v těchto zdrojích a ■ o tom, s jakým výsledkem a jak efektivně se vedení účetní jednotky a její řídící orgány zhostily své povinnosti spravovat ekonomické zdroje účetní jednotky.	The objective of general-purpose financial reporting is to provide financial information about the reporting entity that is useful to existing and potential investors, lenders and other creditors in making decisions relating to providing resources to the entity. To make the assessments of the amount, timing and uncertainty of (the prospects for) future net cash inflows to the entity existing and potential investors, lenders and other creditors need information about: ■ the economic resources of the entity, claims against the entity, ■ changes in those resources, and ■ how efficiently and effectively the entity's management and governing board have discharged their responsibilities to use the entity's economic resources.

Obrázek 3: Porovnání definice cíle účetního výkaznictví v návrhu nového zákona o účetnictví a v koncepčním rámci IFRS a US GAAP

Ustanovení § 2 odst. 2 rozvádí a doplňuje definici obsaženou v odst. 1 o vymezení některých pojmů použitých v definici cílů účetního výkaznictví:

- Jedná se o vymezení pojmu „vnější (externí) uživatel", kterým se chápe ten, kdo stojí mimo účetní jednotku, nepodílí se na tvorbě účetních informací, nemá privilegovaný přístup k informacím o účetní jednotce, a musí se tedy spolehnout na informace, které mu vedení účetní jednotky předkládá.

- Dále je stanoveno, že finanční situací se rozumí stav aktiv a pasiv a finanční výkonností změny ve finanční situaci projevující se změnou vlastního kapitálu prostřednictvím výsledku hospodaření.

- Peněžní tok je vymezen jako přírůstky a úbytky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů, kterými se rozumí krátkodobá finanční aktiva snadno a pohotově směnitelná za předem známou částku peněžních prostředků, u kterých se nepředpokládá významná změna hodnoty v čase.

V této souvislosti je nezbytné poznamenat, že uvedené cíle jsou vymezeny v návrhu textu nového zákona pro akruální účetnictví. Pro účetnictví založené primárně na sledování příjmů a výdajů používá navrhovaný zákon pojem „hotovostní účetnictví". Zároveň návrh textu nového zákona o účetnictví upouští od dělení účetnictví na podvojné a jednoduché, což je dělení založené formálně na tom, zda je při zaznamenávání účetních operací využíván podvojný princip či ne, přičemž i hotovostní účetnictví může být vedeno podvojně, obdobně jako je tomu při bližším zkoumání u stávající daňové evidence (či jednoduchého účetnictví).

Kvalitativní požadavky

Požadavky na kvalitu účetních informací upravuje Díl 2, který v § 3 stanoví, že pro naplnění cíle účetního výkaznictví musí být účetní informace:

- **Relevantní** (§ 4)

Účetní informace je relevantní (užitečná) tehdy, pokud má její vykázání vliv (dopad) na rozhodování vnějších (externích) uživatelů. Při posuzování relevance se nebere v úvahu, zda danou informaci chtějí individuálně jen někteří uživatelé a jiní ne nebo zda si ji uživatelé mohou zjistit z jiných zdrojů. Zároveň se při posuzování relevance nehodnotí vzdělání nebo zkušenosti vnějších uživatelů, které jsou ke správnému rozhodnutí na základě poskytnutých informací nezbytné, a předpokládá se, že je věcí a zodpovědností uživatele být takovými znalostmi dostatečně vybaven.

- **Hodnověrná** (§ 5)

Účetní informace je hodnověrná, pokud vystihuje ekonomickou podstatu zobrazované skutečnosti úplně, neutrálně a správně.

V této souvislosti je nutné upozornit na možné rozdíly mezi právním chápáním skutečnosti (v podobě právních jednání a událostí), které nemusí mít vliv na finanční situaci a výkonnost účetní jednotky, a ekonomickou (věcnou) podstatou transakcí, které finanční situaci a výkonnost účetní jednotky ovlivňují. Ve většině případů se právní pojetí shoduje s ekonomickou podstatou transakcí, pokud však tomu tak není, musí dát účetní jednotka přednost obsahu před formou a při účetním zobrazení skutečnosti upřednostnit ekonomickou podstatu dané transakce. Tento princip je zásadní pro definice pojmů pohledávka, závazek nebo dluh, které se nemusí krýt s pojetím civilního práva, a proto pro ně byly v návrhu nového zákona použity termíny účetní pohledávka, resp. účetní dluh, aby byla zajištěna bezrozpornost práva a nebyl v různých právních předpisech používán stejný termín v různém významu.

Dalšími aspekty odlišení právní a ekonomické podstaty je klasifikace aktiv podle účelu, za jakým jsou držena. Stavba ve vlastnictví účetní jednotky může být vykázána jako nemovitost, finanční investice nebo zboží podle toho, k čemu účetní jednotce slouží, a tuto klasifikaci může i měnit podle změny účelu užívání bez ohledu na to, že se z právního hlediska jedná o stále stejnou stavbu.

Naplnění hodnověrnosti účetní informace vyžaduje splnění tří dalších výše uvedených kvalitativních požadavků:

- Zobrazení ekonomické podstaty je **úplné**, pokud obsahuje vše, co je nezbytné pro ucelené pochopení zobrazované skutečnosti externím uživatelem.
- **Neutralita** zobrazení skutečnosti je chápána jako nestrannost (objektivita), při kterém účetní jednotka nestraní takovému účetnímu řešení nebo postupu, které by vedly k předem požadovanému výsledku, a tím k ovlivnění schopnosti vnějšího uživatele se na základě předložené informace správně rozhodnout. V případě, že si účetní jednotka není jistá, jaké má zvolit účetní řešení nebo postup, protože existuje více možností, postupuje **opatrně**, tzn. tak, aby nenadhodnotila aktiva nebo výnosy, resp. nepodhodnotila dluhy nebo náklady. Opatrnost však nesmí být neopodstatněná, jinak by vedla naopak ke ztrátě neutrality.
- Účetní informace je **správná**, pokud je výsledkem pro danou situaci vhodného účetního řečení či postupu, který byl použit bezchybně a zohlednil všechny dostupné údaje o zobrazované skutečnosti.

- **Včasná** (§ 6)

Účetní informace je včasná v takovém případě, kdy je vnějšímu uživateli k dispozici v takovém okamžiku, kdy ještě může ovlivnit jeho rozhodování. Jedná se o kvalitativní požadavek spojený s relevancí účetní informace, která se ztrácí, pokud není informace poskytnuta včas a je tedy zastaralá. Některé informace jsou relevantní jen v určitém krátkém období, a proto požadavek na jejich včasnost může vést např. k vyššímu využití odhadů při jejich zjišťování nebo odpuštění některých postupů, které by byly za jiných okolností vyžadovány, nebo jiná zjednodušení či úlevy. Typickým příkladem jsou např. mezitímní účetní závěrky.

- **Srozumitelná** (§ 7)

Účetní informace je srozumitelná, pokud je uspořádaná, označená, jasná a výstižná. Aby účetní výkaznictví plnilo efektivně svůj cíl poskytovat informace pro rozhodování vnějších uživatelů, záleží také na uspořádání účetní závěrky, jasném a výstižném označení jejích jednotlivých částí, aby jí poskytované údaje byly srozumitelné. Důležitou součástí účetní závěrky je proto také příloha, která poskytuje informace o použitých účetních pravidlech a obsahuje doplňující rozpisy a vysvětlení významných položek účetních výkazů, resp. zveřejňuje další informace o položkách, které nejsou součástí účetních výkazů.

- **Spolehlivá** (§ 8)

Účetní informace je spolehlivá, pokud umožňuje, aby ji osoba s relevantními odbornými znalostmi nezávislá na účetní jednotce, které se tato informace týká, shledala hodnověrnou.

Základním principem, na kterém stojí spolehlivost účetní informace, je schopnost účetní jednotky hodnověrnost účetní informace prokázat. Jednotlivé požadavky na ověřitelnost (průkaznost) účetních informací jsou obsaženy v části zákona zabývající se vedením účetnictví. K naplnění požadavku spolehlivosti účetní informace mohou být využívány také osoby nezávislé na účetní jednotce, které ověří splnění požadavků na vedení účetnictví, popř. provedou opakovaně některé postupy či odhady a ověří, zda došly ke stejnému výsledku jako účetní jednotka.

- **Srovnatelná** (§ 9)

Účetní informace je srovnatelná, pokud její porovnání s jinou účetní informací umožňuje učinit závěr ohledně jejich podobnosti

nebo odlišnosti mezi účetními obdobími účetní jednotky nebo mezi různými účetními jednotkami.

Požadavek na srovnatelnost má tedy dvě dimenze. Jednak srovnatelnost mezi jednotlivými účetními obdobími v rámci stejné účetní jednotky a pak srovnatelnost účetních informací různých účetních jednotek za stejné účetní období.

Předpokladem srovnatelnosti je konzistentní uplatňování účetních pravidel účetní jednotkou v průběhu účetního období a také retrospektivní úprava srovnávacích údajů minulého období v případě změny účetních metod nebo oprav chyb minulých období.

Prvky účetního výkaznictví

Definice jednotlivých prvků účetních výkazů jsou obsahem Dílu 3 navrhovaného textu nového zákona o účetnictví a jsou rozděleny na základní prvky rozvahy (informace o finanční situaci) a na základní prvky výsledovky (informace o finanční výkonnosti). Návrh textu nového zákona se zaměřuje jen na základní prvky (stavební kameny) rozvahy a výsledovky na nejvyšší úrovni jejího členění a nezabývá se nižší (podrobnější) úrovní členění, které je ponecháno na definici struktury účetních výkazů obsaženou v prováděcí vyhlášce.

Definice prvků účetních výkazů vyhází z definic používaných koncepčním rámcem IFRS a jednotlivými standardy. Nejsou sice jejich doslovnou kopií, ale neobsahují koncepční rozpory mezi nimi. Touto „kompatibilitou" definic je minimalizována nutnost konverzí (převodových můstků), které by vyplývaly z rozdílnosti definic základních stavebních prvků účetních výkazů.

Prvky účetního výkaznictví vztahující se k finanční situaci (§ 11)

Termín	Definice	Komentář
Aktivum	Aktivem se rozumí spolehlivě ocenitelný zdroj budoucího ekonomického užitku plynoucího účetní jednotce, který má účetní jednotka v důsledku minulé události pod svou kontrolou.	Definice zdůrazňuje, že podstatou aktiva je jakýkoliv zdroj budoucího ekonomického užitku bez ohledu na jeho fyzickou podobu. K tomu, aby bylo aktivum možno vykázat v účetnictví, musí být spolehlivě ocenitelné a účetní jednotka je musí ovládat (mít je pod ekonomickou kontrolou), tzn. že musí být reálně schopna zamezit přístupu jiných stran k užitkům plynoucím z daného aktiva. Další podmínkou je to, že se jedná o současný zdroj budoucího ekonomického užitku, který již účetní jednotka k datu účetní závěrky ovládá jako důsledek události, která proběhla v minulosti. Nemůže se tedy jednat o „budoucí" aktiva.
Podmíněné aktivum	Podmíněným aktivem se rozumí: a) potenciální zdroj budoucího ekonomického užitku plynoucího účetní jednotce, který bude aktivem, pokud bude potvrzen událostí nezávislou na účetní jednotce, a b) zdroj budoucího ekonomického užitku plynoucího účetní jednotce, který není aktivem z důvodu, že tento zdroj nelze spolehlivě ocenit.	Podmíněnost aktiva je dána dvěma možnými situacemi: a) buď je podmíněná existence aktiva, protože je závislá na splnění podmínky v budoucnosti, nebo b) není možno spolehlivě ocenit zdroj ekonomického užitku, který plyne účetní jednotce z držení daného aktiva. Z uvedených důvodů není možné podmíněná aktiva vykázat v rozvaze a informace o nich se zveřejňují v příloze a nejistoty spojené s podmíněností takových aktiv je nutno k datu účetní závěrky testovat, a pokud pominuly, tak aktivum vykázat v rozvaze.
Dluh	Dluhem se rozumí stávající spolehlivě ocenitelná povinnost účetní jednotky, která vznikla v důsledku minulé události a které se účetní jednotka nemůže jednostranně zprostit, aniž by to mělo přinejmenším stejné ekonomické důsledky jako splnění dané povinnosti, přičemž je přinejmenším pravděpodobné, že vypořádání této povinnosti povede k budoucímu úbytku aktiv účetní jednotky.	Účetní dluh je chápán jako povinnost, které se účetní jednotka nemůže jednostranně racionálně vzdát, protože nesplnění takové povinnosti by mělo horší následky než její splnění. Pro existenci dluhu není důležitá jeho forma a důvody jeho vzniku, ale schopnost spolehlivě ocenit úbytek ekonomických užitků potřebný k vypořádání dluhu.

Termín	Definice	Komentář
Rezerva	Rezervou se rozumí dluh, u kterého není jisté, zda, ve kterém okamžiku nebo v jaké výši dojde k úbytku aktiv k jeho vypořádání.	Zásadní částí definice rezervy je to, že se jedná o dluh. Rezervy tedy nejsou něčím, co stojí mezi vlastním kapitálem a dluhy, ale jsou podmnožinou dluhů. Rezerva je specifickým dluhem, který má všechny vlastnosti uvedené v definici dluhu, ale jeho věřitel, splatnost a výše mohou být nejisté (avšak pravděpodobné) a jsou výsledkem odhadu. Rezerva vzniká stejně jako dluh v důsledku minulé události, nelze se jí jednostranně vzdát a musí být v budoucnosti vypořádána (uhrazena).
Podmíněný dluh	Podmíněným dluhem se rozumí: a) potenciální povinnost účetní jednotky, která bude dluhem, pokud bude potvrzena událostí nezávislou na účetní jednotce, a b) stávající povinnost účetní jednotky, která není dluhem z důvodu, že: ■ není pravděpodobné, že vypořádání této povinnosti povede k budoucímu úbytku aktiv účetní jednotky, nebo ■ nelze tuto povinnost spolehlivě ocenit.	Podmíněnost dluhu je dána dvěma možnými situacemi: a) buď se jedná o budoucí dluh, jehož existence je závislá na splnění podmínky v budoucnosti, nebo b) již existující závazek účetní jednotky, který není dluhem, protože: ■ není pravděpodobné, že jej bude muset účetní jednotka splatit, ■ jej není možno spolehlivě ocenit Podmíněné (eventuální) dluhy se zveřejňují v příloze a nejistoty spojené s jejich podmíněností je nutno k datu účetní závěrky testovat, a pokud pominuly, tak dluh vykázat v rozvaze.
Vlastní kapitál	Vlastním kapitálem se rozumí rozdíl mezi výší aktiv a výší dluhů.	Vlastní kapitál není definován přímo, ale jako rozdílová veličina, která zbude z celkové výše aktiv po odpočtení dluhů.
Pasivum	Pasivy se rozumí vlastní kapitál a dluhy.	Pasiva jsou součtem vlastního kapitálu a dluhů účetní jednotky. Žádné jiné položky než vlastní kapitál a dluhy rozvaha na straně pasiv neobsahuje.

Prvky účetního výkaznictví vztahující se k finanční výkonnosti (§ 12)

Termín	Definice	Komentář
Výnos	Výnosem se rozumí změna ve finanční situaci, při které dochází ke zvýšení vlastního kapitálu s výjimkou vyloučených účetních případů.	Výnosy představují přírůstky vlastního kapitálu prostřednictvím výsledku hospodaření, pokud jsou výsledkem činnosti účetní jednotky za dané účetní období. Vlastní kapitál však mohou zvyšovat vklady vlastníků nebo jiné výsledky, které představují změnu metod nebo opravu chyb, popř. přecenění aktiv prováděné přímo do vlastního kapitálu. Tyto transakce jsou z definice výnosů vyjmuty a jsou popsány a definovány prováděcí vyhláškou.
Náklad	Nákladem se rozumí změna ve finanční situaci, při které dochází ke snížení vlastního kapitálu s výjimkou vyloučených účetních případů.	Náklady na rozdíl od výnosů prostřednictvím výsledku hospodaření vlastní kapitál snižují. Stejně jako v případě výnosů jsou z nákladů vyloučeny taková snížení vlastního kapitálu, která představují výplatu částí vlastního kapitálu vlastníkům nebo další transakce definované prováděcí vyhláškou.

Termín	Definice	Komentář
Výsledek hospodaření	Výsledkem hospodaření za účetní období se rozumí rozdíl mezi výší výnosů a výší nákladů.	Výsledek hospodaření je rozdílová veličina vykázaná za účetní období a definovaná jako rozdíl mezi výnosy a náklady.

Zásady účetního výkaznictví

Vymezení hlavních zásad účetního výkaznictví je obsahem Dílu 4 návrhu textu nového zákona o účetnictví a v Oddílu 1 definuje zásadu věrného a poctivého obrazu a jeho naplnění a v Oddílu 2 pak obsahuje dalších osm zásad účetního výkaznictví.

Zásada věrného a poctivého obrazu (§ 13–15)

Definici věrného a poctivého zobrazení a jeho naplnění jsou věnovány tři paragrafy samostatného Oddílu 1 návrhu nového zákona o účetnictví.

„Účetní závěrka naplňuje požadavek věrného a poctivého zobrazení, pokud jsou
a) účetní informace v účetní závěrce hodnověrné a
b) položky účetních výkazů účetní závěrky vykázány v souladu s vymezením prvků účetního výkaznictví a jsou splněny podmínky pro jejich vykázání.“

Požadavek na to, aby účetní závěrka věrně a poctivě zobrazovala hospodaření účetní jednotky vychází z tradičního anglosaského pojetí, které používá do češtiny obtížně přeložitelný termín *„true & fair view“*, který v sobě v originální podobě skrývá problém subjektivity při jeho naplnění, které je závislé na individuálním úsudku předkladatele účetní závěrky. Jak stávající zákon, tak i návrh textu nového zákona se snaží tuto subjektivitu odstranit tím, že se při vymezení požadavku věrného a poctivého obrazu opírá o hodnověrnost a soulad s vymezením prvků účetních výkazů a s požadavky na jejich vykázání.

Zároveň návrh textu nového zákona o účetnictví požaduje po účetní jednotce, aby pro naplnění věrného a poctivého obrazu zvolila vhodné metody popsané v příloze a účetní závěrku sestavila tak, aby v ní obsažené informace byly relevantní, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné:

„Účetní jednotka pro naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení
a) volí a používá vhodné a správné účetní metody a popíše použité účetní metody v příloze účetní závěrky s uvedením jejich vlivu na finanční situaci a finanční výkonnost, a
b) sestavuje účetní závěrku způsobem, který vede k poskytnutí relevantních, spolehlivých, srovnatelných a srozumitelných účetních informací.“

Z definice požadavku na věrný a poctivý obraz poskytovaný účetní závěrkou jejím uživatelům je zřejmé, že se jedná o zastřešující zásadu integrující ostatní kvalitativní charakteristiky účetní závěrky. Jinými slovy, nespolehlivost, nesrozumitelnost nebo nehodnověrnost či nedodržení definic a požadavků na vykázání způsobuje společně i jednotlivě ztrátu věrného a poctivého obrazu.

Návrh textu nového zákona o účetnictví obsahuje také požadavek, aby v případech absence účetních předpisů pro danou situaci doplnila účetní jednotka informace nezbytné k naplnění požadavku na věrný a poctivý obraz formou jejich zveřejnění v příloze. Dále návrh zákona obsahuje (obdobně jako IFRS) zásadu nadřazenosti požadavku na věrný a poctivý obraz nad účetními předpisy (*true and fair view override*), který se použije ve velmi výjimečných případech, kdy by požadované dodržení účetních předpisů bylo v rozporu s věrným a poctivým zobrazením.

Ostatní zásady (§ 16–23)

Termín	Definice	Komentář
Zásada trvání účetní jednotky	Účetní jednotka vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti, ledaže u ní nastala skutečnost, která by ji v této činnosti omezovala nebo jí zabraňovala v této činnosti pokračovat, nebo vyhodnotí, že taková skutečnost nastane v dohledné budoucnosti.	Jedná se o předpoklad, na jehož platnosti stojí velká část dalších účetních řešení a postupů (odpisy, rezervy, opravné položky, časové rozlišení apod.). Splnění předpokladu trvání účetní jednotky účetní jednotka ani auditor explicitně nepotvrzuje, dokud nejsou známy jakékoliv skutečnosti (rizika), které by platnost předpokladu omezovaly.

Termín	Definice	Komentář
Akruálnost	V účetní závěrce se zobrazuje dopad takového účetního případu na finanční situaci nebo finanční výkonnost, který nastal v účetním období, za které se účetní závěrka sestavuje, bez ohledu na to, a) kdy nastává tok peněžních prostředků vyvolaný účetním případem, b) kdy se účetní jednotka o účetním případu dozvěděla, c) zda je zobrazený dopad účetního případu konečný, d) zda lze zobrazený dopad pouze odhadovat.	Akruální účetnictví je založeno na přiřazování jednotlivých účetních transakcí a vykazování jejich dopadů v účetních závěrkách za to období, ve kterém došlo k události, která účetní případ vyvolala. Pro přiřazení účetní operace do správného období tedy není důležité, kdy jsme se o ní dozvěděli, kdy byla transakce vypořádána (zaplacena) nebo zda je transakce ukončena nebo se musí její dopady odhadovat. Opakem akruálního účetnictví je hotovostní účetnictví (daňová evidence nebo jednoduché účetnictví), které je založeno na sledování peněžních příjmů a výdajů.
Zásada významnosti	Významnou je taková účetní informace, o které lze rozumně předpokládat, že by její opomenutí nebo nesprávné uvedení mělo vliv na rozhodnutí vnějšího uživatele, přičemž významnost jednotlivých informací se posuzuje v souvislosti s ostatními účetními informacemi uvedenými v téže účetní závěrce. Účetní informace, která není významná, a) může být v účetní závěrce vykázána v souhrnu s jinými obdobnými účetními informacemi, nebo b) nemusí být v účetní závěrce vykázána, pokud to její povaha umožňuje.	Zásada významnosti je ve své podstatě výjimkou z požadavků na vykazování v případech, kdy je informace tak nevýznamná, že její (ne)zveřejnění nemá vliv na rozhodování vnějších uživatelů účetních závěrek. Nevýznamné položky není nutno vykazovat, pokud tomu jiný požadavek nebrání, nebo je možno je sloučit (agregovat) s jinou příbuznou informací.
Zásada kompenzace	Jednotlivé položky účetních výkazů účetní závěrky se vykazují bez jejich vzájemné kompenzace, pokud účetní předpisy nestanoví jinak. Pokud účetní jednotka využije možnost vzájemné kompenzace položek účetních výkazů účetní závěrky, uvede v příloze účetní závěrky výši těchto položek před jejich vzájemnou kompenzací, pokud účetní předpisy nestanoví jinak.	Jedná se o „tradiční" zákaz vzájemného zúčtování (kompenzace), který se v českých účetních předpisech po roce 1989 postupně vyvíjel od přehnané podoby, kdy se vztahoval např. i na tvorbu a rozpouštění rezerv či opravných položek, od které se postupně ustupovalo. Zákaz kompenzace je dle definice obecnou zásadou, ze které může konkrétní ustanovení účetních předpisů udělat výjimku. Zákaz kompenzace slouží k tomu, aby např. vzájemným započtením tržeb a pořizovací ceny prodaného zboží nedošlo ke ztrátě informace o prodejní marži nebo aby nebyly navzájem kompenzovány rezervy a náhrady škod, jejichž podstata, charakteristiky nejistot a jejich načasování nejsou shodné.
Zásada bilanční kontinuity	Účetní závěrka se sestavuje tak, aby transparentně navazovala na účetní závěrku sestavenou za bezprostředně předcházející účetní období.	Jedná se spíše o technický požadavek návaznosti konečných zůstatků minulého období na počáteční zůstatky běžného období, který však nemůže být vykládán jako prostý převod zůstatků 1:1, protože při jejich převodu může dojít k retrospektivní úpravě vykazovaných skutečností v zájmu zajištění srovnatelnosti, což však nepředstavuje porušení zásady bilanční kontinuity.

Termín	Definice	Komentář
Účetní metody	Účetní metodou se rozumí pravidla, která stanoví postup vedoucí k zobrazení dopadu účetního případu na finanční situaci, finanční výkonnost nebo jiné změny finanční situace v účetní závěrce nebo která účetní jednotka za tímto účelem použila. Účetní metodou není použití úsudku ohledně nejisté výše dopadu účetního případu na finanční situaci nebo finanční výkonnost.	Účetní metody jsou soubor pravidel, která stanoví postup při vykazování dopadu jednotlivých účetních případů na finanční situaci a výkonnost účetní jednotky. Za účetní metody se nepovažují odhady výše a míry nejistoty jednotlivých účetních případů.
Zásada konzistence	Účetní jednotka používá konzistentně a) účetní metody na zobrazení dopadů účetních případů na finanční situaci nebo finanční výkonnost s podobnou ekonomickou podstatou a b) uspořádání a obsahové vymezení položek účetních výkazů účetní závěrky.	Použité účetní metody a uspořádání a obsahové vymezení vykazovaných informací není možno v průběhu účetního období měnit, protože by výsledné informace nebyly v rámci jedné účetní jednotky srovnatelné. Pokud účetní jednotka změní použité metody, tak by to mělo být proto, že nové metody poskytují věrnější a poctivější zobrazení. Taková změna nesmí ovlivnit výsledek hospodaření za období a vyžaduje retrospektivní úpravu účetní závěrky tak, aby byla zabezpečena srovnatelnost vykazovaných účetních informací.
Retrospektivní úprava účetní závěrky	Při zjištění významné chyby v účetní závěrce sestavené za minulé účetní období, změně účetní metody nebo změně uspořádání a obsahového vymezení položek účetních výkazů účetní závěrky se účetní závěrka sestaví za účetní období, ve kterém toto zjištění nebo změna nastala, tak, jako by účetní závěrka za minulé účetní období tuto chybu neobsahovala nebo jako by tato nová účetní metoda nebo uspořádání a obsahového vymezení položek účetních výkazů účetní závěrky byly použity i v předchozích účetních obdobích. Účetní jednotka v takovém případě a) uvede v příloze účetní závěrky, že takovou úpravu provedla, a popíše v ní její dopad a b) účetní závěrky sestavené za minulá účetní období neupravuje.	Požadavek na retrospektivní úpravu účetní závěrky se týká situace, kdy účetní jednotka změní účetní metody, opraví významnou chybu minulého účetního období nebo změní strukturu (uspořádání) účetních výkazů. Podstatou retrospektivní úpravy je to, že informace hodnoty účetních informací za minulé období jsou v účetní závěrce za běžné období upraveny tak, aby byly v podobě, v jaké by byly, kdyby se nová metoda nebo struktura výkazu používala již v minulém období, nebo ve stavu, v jakém by byly, kdyby v minulém období nedošlo ke zjištěné a opravené chybě.

„Pokud postup podle účetních předpisů nepostačuje k naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení, účetní jednotka v příloze účetní závěrky uvede informace nezbytné pro naplnění tohoto požadavku.

Pokud postup podle účetních předpisů není ve zcela výjimečných případech slučitelný s požadavkem věrného a poctivého zobrazení, takové ustanovení se nepoužije. Účetní jednotka v takovém případě použije vhodnou účetní metodu k jeho dosažení, v příloze účetní závěrky uvede důvody nepoužití tohoto ustanovení a vysvětlí důsledky, které bude mít nepoužití tohoto ustanovení pro účetní informace.“

Závěr

Bez koncepčního rámce se do budoucna neobejdeme a vzhledem k tomu, že jeho obsah, účel a roli nemáme v českých podmínkách a v českém způsobu chápání regulace účetnictví tak „pod kůží“, jako to má např. britský účetní, potřebujeme, aby jeho jádro bylo jednou ze samostatných částí nového zákona o účetnictví, protože:

- Podnikatelské prostředí se stále rozvíjí a komplikuje, vznikají nové typy transakcí (deriváty, zajišťovací nástroje apod.) a zcela nové typy aktiv (kryptoaktiva) i závazků; mění se občanské a obchodní právo (rekodifikace) a daňové prostředí (evropská harmonizace); účetnictví se globalizuje (celosvětové rozšíření IFRS) a stále více využíváme moderní ICT včetně elektronické výměny dat a využití umělé inteligence (robotizace účetnictví). Vzhledem k tomu, že tyto změny probíhají rychle a kontinuálně a právní přepisy na ně nestačí reagovat nebo by jejich taxativní úprava nebyla efektivní, pomáhá v takových případech najít správné řešení právě koncepční rámec a jeho obecné zásady, kvalitativní požadavky a definice.

- Interpretace právních předpisů předkladateli účetních závěrek i jejich uživateli není při absenci koncepčního rámce jednotná a může vést k chybným rozhodnutím s ekonomickými důsledky. Spory o správnou interpretaci účetních předpisů se dostávají často před správní soudy, které pak neřeší jen formální správnost sporného přístupu, ale přenáší se na ně zodpovědnost za věcnou správnost interpretace účetních pravidel a volbu jejich správného účetního řešení.

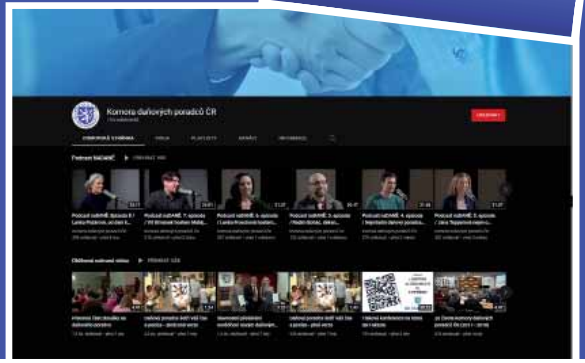
- Pro daňovou interpretaci složitých transakcí se daňové právo stále častěji odkazuje na účetnictví. Použití určitého účetního řešení vyžaduje znalost ekonomické podstaty transakce a koncepční zdůvodnění použitého účetního řešení.

Pokud nejste v oblasti koncepčních rámců finančního účetnictví jako doma, tak věřím, že vám článek umožnil základní orientaci v problematice koncepčních rámců a v jejich roli v regulaci účetnictví. Zároveň jsme se vás snažili s předstihem seznámit s konkrétní podobou koncepčního rámce v aktuálním návrhu nového zákona o účetnictví ještě před tím, než bude schválen a stane se účinným. Neskromně bych si také přál, abyste nezůstali jen na úrovni znalosti této velmi stručné podoby návrhu českého právního předpisu, ale aby ve vás článek vzbudil zvědavost do té míry, že si opatříte text některého z koncepčních rámců (doporučuji ten pro IFRS) a začtete se do něj. Věřte, že to sice není jednoduché čtení, ale že vás to posune v porozumění toho, k čemu je účetnictví dobré a na jakých principech funguje. Při tomto samostudiu vám pomůže mnoho zdrojů, které se touto problematikou zabývají a jsou dostupné v knižní podobě nebo elektronické podobě na internetu nebo vaše účast na odborných seminářích (např. 13. ročník semináře NÚR v pátek 2. prosince 2022), které jsou tomuto tématu věnovány. I v tomto případě si vezmu na pomoc citaci ze schváleného Věcného záměru zákona o účetnictví: *„Koncepční rámec hraje důležitou roli ve vzdělávání účetních, zejména s ohledem na ovlivnění způsobu, jakým mají přistupovat k řešení konkrétních účetních problémů."*

Příprava textu nového zákona o účetnictví není na svém konci, ale čeká ji celé vnější připomínkové řízení, schválení vládou a oběma komorami Parlamentu a následně podpis prezidenta, tak aby mohl být zveřejněn ve Sbírce zákonů a stal se účinným k předpokládanému 1. lednu 2024. Nedílnou součástí tohoto procesu je také příprava prováděcích vyhlášek, která aktuálně probíhá a jejichž obsah bude významným dílem spoluvytvářet celkovou úpravu účetnictví v ČR. Samozřejmě že jsme si všichni také vědomi toho, že zákon nemusí být schválen přesně v takové podobě, v jaké byl navržen, a může být upraven pozměňovacími návrhy v průběhu schvalování v Parlamentu. Doufejme, že tyto změny budou věcné, konzistentní a odborného charakteru a nezhorší kvalitu výsledného textu oproti jeho návrhu. Důležitým faktorem úspěšnosti nové právní úpravy účetnictví bude také její synchronizace s úpravou daňovou, která by měla být účinná ke stejnému datu 1. ledna 2024 tak, jak o tom hovoří v rozhovoru, který je součástí tohoto čísla Bulletinu KDP ČR, náměstek ministra financí Stanislav Kouba, pod jehož vedením se nová právní úprava účetnictví i daní připravuje. ■

Podcast NADANĚ

Podcast můžete sledovat nejen na komorovém YouTube kanále, ale také na svých oblíbených platformách Apple Podcast, Spotify nebo Google Podcast.



Cizí měna v účetnictví

Ing. Libor Vašek, Ph.D.,

Katedra finančního účetnictví a auditingu, Vysoká škola ekonomická v Praze

Psal se rok 2017 a já jsem byl požádán kolegy v Národní účetní radě o přípravu příspěvku na každoroční seminář, který by byl věnován kurzovému riziku. Tehdy byl pro vnější připomínkové řízení připraven návrh interpretace I-37 *Časové rozlišování a cizí měna* a v interních diskusích se objevoval námět na zpracování interpretací pro cizoměnové zálohy (nyní již vydané I-43 *Poskytnuté zálohy v cizí měně* a I-47 *Přijaté zálohy v cizí měně*). Při jednáních Národní účetní rady bylo znát, že naše vnímání kurzového rizika a jeho související zobrazení v účetnictví se plně neshoduje s tím, jak k němu praxe při vedení účetnictví, potažmo při zpracování účetních závěrek, přistupuje. Připomeňme ještě, že impulzem k vytvoření I-37 byly otázky, které se v návaznosti na novelizaci vyhlášky č. 500/2002 Sb. (§ 13, 19) začaly objevovat, a to zda položky nákladů a výnosů příštích období, pokud se účetní jednotka rozhodne je alternativně vykazovat v rámci oběžných aktiv (C.II.3.), resp. v rámci závazků (C.III.), nikoliv jako samostatnou sekci časového rozlišení (D), musí být podrobeny kurzovým přepočtům, byla-li prvotní transakce vedena v cizí měně. Tehdy, profesně pod vlivem IFRS, jsem si říkal, jak může někoho napadnout změnit účetní metodu jen v důsledku změny pozice dané položky ve výkazech. Navíc vyhláška umožňuje alternativní zachycení ve výkazech, a v důsledku by to přeci mohlo vést k nesrovnatelnosti napříč účetními jednotkami. Souvisí to s nedostatečnou úpravou oblasti cizí měny a cizoměnových přepočtů v českých účetních předpisech a samozřejmě i s koncepcí české legislativy, kdy často konáme tak, jak je v normách psáno, aniž bychom přemýšleli nad podstatou transakce a z ní vyplývajícího zůstatku (na rozdíl od postupů aplikovaných v prostředí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví – IFRS). Na pozadí byl § 4 odst. 12, který požaduje v případě pohledávek a závazků, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, jejich vedení v cizí měně a v návaznosti na další legislativní úpravy u nich činí účetní jednotka kurzové přepočty. A tak vznikla interpretace I-37, která velmi stručně v rovině podstaty obsahu zůstatků vyjádřila doporučení, kdy ke kurzovým přepočtům má docházet (příjmy a výdaje příštích období) a kdy ne (náklady a výnosy příštích období), a podpořila tehdejší praxi i v případě, kdy účetní jednotka změní přístup v zobrazení položek v rozvaze. Interpretace I-37, ač skromná ve svém rozsahu, vytvořila základ navazujícím interpretacím I-43 a I-47, u nichž došlo již k hlubšímu zpracování podstaty kurzového rizika a jeho zobrazení v účetnictví, neboť závěry do značné míry šly proti zavedené praxi a určitým zvyklostem. S jistým odstupem času je milé slýchat názory, že ty závěry dávají smysl, že jsou relevantní a holt jsme na sobě měli tu železnou košili, která nám v každodenní praxi nedovoluje se zastavit, nadechnout a zamyslet se nad tím, zda to, co v tom účetnictví děláme, dává smysl a vede opravdu k věrnému zobrazení ekonomické reality účetní jednotky.

Naštěstí jsou tu i tací, kteří jdou proti proudu, a tak vznikl spor účetní jednotky s Finanční správou, jehož podstatou byl přístup účetní jednotky k zálohám na pořízení dlouhodobého majetku, které byly zaplaceny v cizí měně (EUR) a které účetní jednotka k rozvahovému dni nepřepočítala závěrkovým kurzem, tj. neúčtovala do výsledku hospodaření kurzové rozdíly. Příslušný finanční úřad byl jiného názoru, z moci úřední o domnělý kurzový zisk snížil daňovou ztrátu za zdaňovací období a účetní jednotce doměřil penále. Spor se týkal účetního – zdaňovacího období říjen 2012 až září 2013 a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství bylo učiněno v květnu 2017, tj. rok před vydáním I-37 a 3,5 roku před vydáním I-43. Účetní jednotka však spor nasměrovala k soudu, jehož rozhodnutí bylo opačné, pro někoho možná překvapující, pro čistotu účetního zobrazení zásadní. Krajský soud v Ústí nad Labem svým rozsudkem v dubnu 2021 rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství pro nezákonnost zrušil. Následovala kasační stížnost Odvolacího finančního ředitelství k Nejvyššímu správnímu soudu (NSS), který celou kauzu v únoru 2022 uzavřel jejím zamítnutím. Rozsudek NSS čj. 4 Afs 170/2021-35 a jeho zdůvodnění tak koresponduje s řešením interpretace I-43, která je v něm i přímo zmiňována.

Celý tento příběh uvádím jako ilustraci určité nedostatečnosti českých účetních předpisů v oblasti práce s cizoměnovými transakcemi a zůstatky, kdy rozporuplné výklady ukotví v řešení až judikát NSS. Zároveň by ale mělo obecně platit uvědomění, že nelze vždy vše dokonale popsat a mít standardizovanou odpověď na otázky typu, které položky a zůstatky v účetnictví kurzově přepočítávat a kdy. V rovině § 7 ZoÚ, který v odst. 1 požaduje *„… 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 (dále jen ‚uživatel'), činit ekonomická rozhodnutí"*, přičemž vyjasňuje, že *„Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu,…"*, je účetní jednotka povinna si nastavit účetní metody, postupy a při jejich volbě by mj. měla vnímat podstatu transakcí a z nich plynoucí zůstatky prezentované v účetních výkazech. Pojďme tedy k počátku a přibližme ve větším detailu práci s měnami v účetnictví.

Oceňování jako východisko

Východiskem práce s měnami v účetnictví je metodický prvek oceňování. Pro účetnictví a účetní závěrku je stěžejní, v českých

účetních předpisech vychází z úpravy obsažené přímo v zákoně o účetnictví a v IFRS je základ dán v Koncepčním rámci, na který navazují požadavky v konkrétních standardech. Chceme-li totiž zachytit budovy, stroje, zásoby, cenné papíry, odběratele, dodavatele nebo rezervy v rozvaze, resp. tržby, úroky, odpisy, mzdy ve výkazu zisku a ztráty, musíme konkrétním položkám přiřadit konkrétní hodnotu. Bez ní by bylo účetnictví jen popisné a účetní závěrka by ztratila značně na svém významu a užitečnosti. Vždyť i proto je v návrhu nového zákona o účetnictví hned v úvodních ustanoveních vymezen (nově) cíl účetního výkaznictví, za nějž se považuje poskytnutí účetních informací vnějšímu uživateli pro jeho ekonomická rozhodování, předvídání budoucích peněžních toků, finanční situace a výkonnosti.

S oceňováním a vyjádřením hodnoty aktiv, pasiv, výnosů a nákladů nutně souvisí též vyjasnění měnových jednotek. Nelze přeci jen vykazovat, že pohledávka za společností XY je 1 000, zatímco závazky za dodavateli jsou 200. Bez upřesnění měnových jednotek je ta informace neúplná a pro zachycení v účetnictví i nedostatečná. Všem je jasné, že když k hodnotám doplníme měnu, uvědomíme si, že závazek 200 EUR je více než 1 000 Kč a že zpeněžení pohledávky nám neposkytne dostatečné prostředky pro úhradu závazku. Proto účetní doklady, účetní zápisy činěné do účetnictví i účetní závěrky prezentované vnějším uživatelům musí mít s hodnotami spojeny i měnové jednotky.

Měny v účetnictví/účetním výkaznictví

Účetnictví, potažmo účetní výkaznictví, obecně pracuje s různými měnami. Nahlédneme-li do úpravy IFRS, konkrétně z IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*, najdeme vymezení a použití tzv. funkční měny, cizí měny, měny prezenční, případně i měny účetní. V prostředí českého účetnictví taková definice není a dlouhodobě máme nastavenu mysl na stav, který vychází z § 4 odst. 12, dle něhož jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. Jakákoliv jiná měna je tak považována za měnu cizí a účetní jednotky musí činit související kurzové přepočty, aby transakce v těchto jiných měnách zaznamenaly ve svém účetnictví. Neexistuje hlubší úvaha a analýza účetní jednotky, v jakém měnovém prostředí působí a jaká měna na ni má největší vliv. Direktivně je přikázáno použití české měny (Kč, CZK), což je bezesporu jednodušší, přináší to určitou konzistenci při vedení účetnictví s návazností na daňové povinnosti, ale leckdy může vést k obrazu, který je v rozporu s požadavkem na věrné zobrazení.

Funkční měna

V návrhu nového zákona o účetnictví se objevuje koncepce tzv. funkční měny, a ač její použití bude pravděpodobně limitováno jen na vybrané měny (EUR, USD, GBP) a navíc bude dobrovolné, je to zajisté krok správným směrem ke zvýšení významu účetního výkaznictví. Tento krok si však vyžádá též vyšší nároky na účetní, daňové poradce, auditory, Finanční správu, neboť volbu funkční měny nelze brát na lehkou váhu. Posouzení a rozhodnutí o volbě funkční měny musí učinit účetní jednotka a je třeba k tomu mít dostatek informací o ekonomické působnosti podniku. Za funkční měnu se totiž považuje měna primárního ekonomického prostředí účetní jednotky, tj. měna, v níž účetní jednotka činí většinu svých operací. V IAS 21 jsou nad rámec obecné definice specifikovány tzv. primární a sekundární indikátory, které musí účetní jednotka při volbě funkční měny posoudit, např.:

- měna, v níž účetní jednotka stanovuje své prodejní ceny a realizuje tržby, a s tím související měna, která ovlivňuje kupní sílu zákazníků,
- měna, v níž účetní jednotka realizuje nákupy svých vstupů,
- měna, v níž účetní jednotka drží peněžní prostředky (existence devizových bankovních účtů),
- měna, v níž účetní jednotka získává peněžní prostředky (úvěry, emise dluhopisů apod.) a financuje svoji obchodní aktivitu.

Volba funkční měny může být jednoznačná a rychlá, ale též zajímavou rozhodovací úlohou, při níž je třeba důsledně posoudit řadu aspektů. Funkční měna by přitom měla být stabilní a její změna by měla být vyvolána zásadní změnou ekonomického prostředí, v němž podnik působí (např. přeorientování se na zákazníky v jiném měnovém prostředí, uskutečnění emise dluhopisů v jiné měně, zánik měny apod.).

Ve funkční měně je vedeno účetnictví (ač IFRS znají i účetní měnu odlišnou od funkční měny, tuto rovinu ponechme nyní stranou). Pokud česká účetní jednotka realizuje většinu svých obchodních aktivit v EUR, její prodeje jsou navázány na eurové zákazníky, k financování svých operací čerpá bankovní úvěr v EUR a většinu svých peněžních prostředků drží v EUR, pak pravděpodobně její funkční měnou bude EUR a v EUR by měla vést své účetnictví. Pokud ta obsahová stránka použití EUR není naplněna a většina jejích transakcí je v CZK, pak samozřejmě CZK je její funkční měnou a nelze vést účetnictví v EUR, potažmo v jiné měně. Smyslem funkční měny je vedení účetnictví v té měně, která je pro účetní jednotku dominantní, což v důsledku eliminuje rozsah kurzových přepočtů a související dopad kurzových rozdílů do účetnictví a mění pohled na případné zajišťovací účetnictví. Funkční měna je nastavována na úrovni účetní jednotky, potažmo na nižší úrovni, pokud v rámci právní jednotky existují uvnitř samostatné funkční ekonomické jednotky působící v jiném měnovém prostředí. Stejně tak např. organizační složka může mít jinou funkční měnu než její související „mateřská" jednotka. Funkční měna naopak není stanovována pro konsolidační celek a nelze používat spojení funkční měna „skupiny".

Cizí měna

Za cizí měnu je v současném nastavení českých účetních předpisů považována jakákoliv jiná měna než česká koruna, tj. EUR, USD, HUF, AUD, CHF atd.

V koncepci funkční měny je cizí měnou však jakákoliv měna, která není u dané účetní jednotky identifikována jako měna funkční. Pokud tedy u české účetní jednotky je zvoleno euro za měnu funkční, protože její obchodní činnost je zásadně ovlivňována

eurovým prostředím, představuje česká měna (CZK) pro účely účetnictví a účetní závěrky měnu cizí.

Prezenční měna (měna vykazování)

Informace o finanční situaci a výkonnosti účetní jednotky se navenek dostávají skrz účetní výkazy. V rozvaze se dozvídáme, jakou účetní hodnotu má k obchodní činnosti využívaný dlouhodobý hmotný majetek, kolik činí obchodní pohledávky nebo jaký zůstatek disponibilních peněz má účetní jednotka na bankovních účtech. Jednou z náležitostí účetních výkazů je určení měny, v níž jsou informace/hodnoty vykazovány, prezentovány uživatelům, a tato měna je obecně označována za měnu prezenční. Obdobně jako funkční měna není ani tato měna v současných českých účetních předpisech upravena, neboť § 4 odst. 8 vyhlášky č. 500/2002 Sb. stanoví přímočarou povinnost sestavení účetní závěrky v peněžních jednotkách české měny.

V nové úpravě účetnictví pravděpodobně zůstane povinnost sestavovat účetní závěrku v měně, která bude použita pro vedení účetnictví, tj. nedojde *a priori* k úpravě situací, kdy zvolená funkční měna je jiná než měna, v níž je sestavena účetní závěrka.

Kurzové přepočty

Kurzové přepočty nastávají v okamžiku, kdy účetní jednotka realizuje transakce v cizí měně, tj. v jiné měně, než je měna použitá pro vedení účetnictví (funkční měna, potažmo CZK dle současné úpravy zákona o účetnictví), přičemž je třeba rozlišit kurzové přepočty při ocenění majetku a závazků k okamžiku uskutečnění účetního případu (tzv. *prvotní ocenění*) a kurzové přepočty při ocenění majetku a závazů ke konci rozvahového dne (tzv. *následné ocenění*) [viz § 24 odst. 6 ZoÚ].

Prvotní ocenění

Prvotní ocenění a s ním související kurzový přepočet se týká jakékoliv cizoměnové transakce – pokud účetní jednotka uskuteční (i) prodej na fakturu v cizí měně a prodá zákazníkovi zboží za 1 000 EUR, musí související pohledávku a tržbu zachytit v účetnictví v CZK; (ii) stejně tak pokud načerpá bankovní úvěr v USD, musí v účetnictví vedeném v CZK zachytit související závazek atd. K zajištění takového kurzového přepočtu je třeba měnový kurz, který vyjadřuje cenu jedné měny v jednotkách jiné měny, tj. kurz CZK vůči cizí měně, v níž je realizována transakce (CZK/EUR, CZK/USD apod.). Zákon o účetnictví v § 24 odst. 6 odkazuje na použití devizového kurzu vyhlašovaného ČNB, přičemž je možné použít kurz spotový, okamžitý, resp. k datu uskutečnění účetního případu nebo kurz pevný, stanovený vnitřním předpisem účetní jednotky na vymezené období (měsíční až roční). Za pozornost stojí zde zmínit, že IFRS v zásadě vyžadují použití spotových kurzů pro prvotní kurzové přepočty cizoměnových transakcí a ocenění z nich vyplývajících aktiv a závazků, a pevný kurz, zejména v době, kdy měnový kurz je volatilní, nelze považovat za vhodnou aproximaci spotového kurzu.

Následné ocenění

Následné ocenění neboli ocenění ke konci rozvahového dne a s ním související kurzové přepočty již má v českých účetních předpisech určité trhliny, a proto vzniklo několik interpretací Národní účetní rady, které mají společného čitatele. Zákon o účetnictví požaduje v § 24 odst. 6 písm. b) přepočítat ke konci rozvahového dne pouze majetek a závazky uvedené v § 4 odst. 12 ZoÚ. Ve výčtu jsou pak zmíněny pohledávky a závazky, podíly na obchodních korporacích, cenné papíry a deriváty bez jakéhokoliv dalšího upřesnění. Důsledkem je rozporuplná praxe, rozdílné výklady a odlišnosti v účetních závěrkách (a to nejen napříč účetními systémy – české účetní předpisy vs. IFRS).

Zásadně chybí obsahové vymezení položek určených ke kurzovému přepočtu v návaznosti na podstatu kurzového rizika a jeho existence. Proto vzešlo rozhodnutí Národní účetní rady zpracovat I-43 a následně I-47, v nichž je zmíněno, že kurzové riziko ze své podstaty vzniká pouze u těch cizoměnových aktiv a závazků, kdy vývoj měnového kurzu má vliv na výši budoucích peněžních toků, které účetní jednotka očekává z aktiva získat jako přijatou platbu, resp. v souvislosti s vypořádáním závazku, které očekává uhradit. Kurzové riziko naopak nevyplývá z aktiv a závazků, které, ač jsou důsledkem cizoměnové transakce (viz prvotní zachycení), nevyjadřují směrem do budoucna očekávaný peněžní tok (hmotný majetek, zásoby, náklady příštích období).

IFRS pro tyto účely v IAS 21 jasně definují tzv. peněžní položky *(monetary items)* – aktiva/závazky, s nimiž je spojen jasně determinovaný peněžní tok v budoucnu, a reziduálně vymezují tzv. nepeněžní položky (všechna ostatní aktiva a závazky). Kurzovým přepočtům jsou vystaveny cizoměnové zůstatky peněžních položek (tj. pohledávky za odběrateli, poskytnuté peněžní zápůjčky, nakoupené dluhové cenné papíry, přijaté bankovní úvěry, emitované dluhopisy, závazky vůči dodavatelům). Je-li takto nastavena koncepce přístupu ke kurzovým přepočtům, lze poměrně jasně dojít k závěru, že zůstatky typu náklady příštích období nebo poskytnuté zálohy jsou předem uskutečněné platby na budoucí dodání aktiva nebo služby, není s nimi spojeno kurzové riziko (ledaže by se uskutečněné platby vracely), a proto nejsou předmětem kurzových přepočtů. Mimochodem, vymezení peněžní položky nenaplňují ani akcie a podíly v obchodních korporacích, proto by u nich nemělo docházet ke kurzovým přepočtům (ačkoliv přístup v českých účetních předpisech je odlišný – viz § 60 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

Přístup ke kurzovým přepočtům při následném ocenění též ovlivňuje model oceňování aktiv a závazků, resp. zda aktiva a závazky jsou oceňovány historickou pořizovací cenou nebo reálnou hodnotou. Pokud k rozvahovému dni není zůstatek aktiva/závazku přeceňován na reálnou hodnotou a zůstatek naplňuje vymezení peněžní položky, dochází ke kurzovým přepočtům.

Pokud je naopak k rozvahovému dni zůstatek aktiva/závazku přeceňován na reálnou hodnotu, promítá se změna měnového kurzu do změny reálné hodnoty a nedochází k samostatnému vyčíslení a zachycení kurzových rozdílů. Postup, který je v českých

účetních předpisech aplikován u akcií a obchodních podílů – nakoupila-li účetní jednotka 100 ks akcií po 10 EUR při kurzu 25 CZK/EUR (25 000 CZK) a k rozvahovému dni drží 100 ks po 12 EUR při kurzu 24 CZK/EUR (28 800 CZK), představuje rozdíl 3 800 zisk z přecenění reálné hodnoty.

Kurzové rozdíly

Kurzové přepočty vedou ke kurzovým rozdílům (tzv. *transaction differences*), které jsou ziskem nebo ztrátou zachycenou do výsledku hospodaření (viz § 60 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb.). Ve výkazu zisku a ztráty se stávají součástí ostatních finančních výnosů, resp. ostatních finančních nákladů, a v důsledku působí na vyčíslení finančního výsledku hospodaření. I tato rigoróznost vyhlášky není optimální, neboť cizoměnové transakce jsou značně rozmanité a většina kurzových rozdílů vyplývá z obchodních transakcí (kurzové přepočty dodavatelsko-odběratelských vztahů a peněžních prostředků). V IFRS se proto lze v účetní závěrce setkat i s přístupem, kdy část kurzových rozdílů ovlivňuje provozní výsledek hospodaření a část kurzových rozdílů ten neprovozní (finanční).

S kurzovými rozdíly je spojena ještě otázka jejich prezentace. Pokud účetní jednotka eviduje 1 000 EUR pohledávku a současně 500 EUR závazek a měnový kurz CZK/EUR ode dne jejich prvotního zachycení posílil o 0,50 CZK (z 25 CZK/EUR na 24,50 CZK/EUR), vyčíslí účetní jednotka kurzový zisk u závazku 250 CZK a kurzovou ztrátu u pohledávky 500 CZK. Koncepce sestavení výkazu zisku a ztráty v rozsahu českých účetních předpisů je postavena na prezentaci brutto hodnoty výnosů a nákladů, a proto jak bude zaúčtováno, tak bude i přeneseno do výkazu. Naopak v IFRS představují kurzové rozdíly výnosy a náklady typu *gain/loss*, které se obecně prezentují na netto bázi. Účetní jednotka by tak vyčíslila čistou kurzovou ztrátu 250 CZK a tu by zveřejnila.

Převod účetní závěrky na měnu prezenční

Již dříve bylo uvedeno, že § 4 odst. 8 vyhlášky č. 500/2002 Sb. stanoví povinnost sestavení účetní závěrky v peněžních jednotkách české měny. Předpisy proto dále nijak neupravují, jak účetní závěrku sestavenou v měně účetnictví (CZK) převést na měnu jinou. Potřeba takového přepočtu je např. spojena se zpracováním konsolidovaných účetních závěrek, kdy účetní jednotky s účetnictvím v různých měnách je třeba agregovat do sebe a za použití jediné měny reportovat jejich výsledky jako celek. Nutně tak dochází k převodu z funkční měny (CZK) na měnu prezenční, čemuž české účetní předpisy věnují pouze jednu větu v ČÚS č. 020 odst. 4.2.1. – dle ní se mají účetní závěrky zahraničních jednotek přepočítat závěrkovým kurzem. Tento přístup je však v praxi často nahrazován postupem, který vychází z IAS 21 a dle něhož jsou aktiva a závazky přepočítávány závěrkovým kurzem, zatímco výnosy a náklady průměrným kurzem období a jednotlivé složky vlastního kapitálu historickým měnovým kurzem. Použití odlišných měnových kurzů vede ke vzniku kurzového rozdílu (tzv. *translation difference*), který skrz ostatní úplný výsledek kumuluje samostatnou složku vlastního kapitálu (tzv. *translation reserve*). ■

Konsolidovaná účetní závěrka z pohledu připravovaného nového zákona o účetnictví

Text tohoto článku vychází z navrhované úpravy, kterou dostala Národní účetní rada k připomínkám. Pokud následně dojde k významným úpravám, budu čtenáře Bulletinu informovat.

Ing. Alice Šrámková,

daňový poradce č. 4893,
Grant Thornton Tax & Accounting s.r.o.

V rámci připravovaného nového zákona o účetnictví dochází k řadě významných změn, včetně oblasti konsolidované účetní závěrky. Na jedné z prvních pracovních schůzek k přípravě nového zákona o účetnictví byl vznesen i návrh, zda povinně nevyžadovat sestavení konsolidované účetní závěrky podle pravidel IFRS. To by ovšem znamenalo, že individuální účetní závěrky vstupující do konsolidace by také musely být sestaveny v souladu s IFRS. Taková úprava by se asi nesetkala s velkým ohlasem u konsolidujících účetních jednotek, které nemají v úmyslu přejít na vykazování dle IFRS. Výhodou by bylo, že by již neexistova-

la lokální úprava metod a postupů pro sestavení konsolidované účetní závěrky a odpadla by i nutnost její průběžné aktualizace. Taková výhoda ale nevyvažuje výrazné zvýšení zátěže pro konsolidující účetní jednotky, které často ani nemají personální kapacity s dostatečnou znalostí IFRS, aby mohly takovou konsolidovanou účetní závěrku sestavit. Tento návrh tedy nebyl pracovní skupinou přijat a nadále zůstává sestavení konsolidované účetní závěrky podle IFRS dobrovolné, pokud konsolidující entita nemusí svou individuální účetní závěrku povinně sestavit dle IFRS.

Terminologické změny

Začněme novou terminologií (v případě konsolidujících účetních jednotek i rozšířenou definicí) pro konsolidující (ovládající), konsolidované (ovládané) účetní jednotky, účetní jednotky přidružené a účetní jednotky pod společným vlivem.

(1) **Mateřskou entitou** se pro účely účetnictví rozumí účetní jednotka, která ovládá jinou entitu, s výjimkou účetní jednotky veřejného sektoru.

Pro účely účetnictví entita ovládá jinou entitu, pokud může uplatňovat přímo nebo nepřímo rozhodující vliv v jiné entitě, ledaže nemůže tento vliv vykonávat sama.

Mateřskou entitou je taková entita, která je účetní jednotkou podle zákona o účetnictví. Dosavadní právní úprava, která se vztahovala pouze na obchodní společnosti, je tak rozšířena a mateřskou entitou mohou být i družstva, neziskové účetní jednotky, entity, které nemají právní osobnost, přesto jsou účetní jednotkou, či fyzické osoby, které jsou účetní jednotkou.

Důvodová zpráva dále vysvětluje hlavní znaky ovládání, a to ve vazbě na ZOK i evropskou směrnici. Za důležité považuji zmínit, že účetní jednotka se kvalifikuje jako mateřská entita v případě, že může jmenovat nebo odvolat většinu osob, které jsou členy kontrolního orgánu jiné entity nebo členy statutárního orgánu jiné entity nebo osobami v obdobném postavení jako členové statutárního orgánu. Osobami v obdobném postavení se rozumí osoby, kterým zákon přiznává působnost obdobnou působnosti člena statutárního orgánu a kterými jsou likvidátor či opatrovník. K naplnění kritéria postačuje *pouze možnost* takové jmenování či odvolání fakticky učinit a není nutné, aby tak entita skutečně činila.

(2) **Dceřinou entitou** se pro účely účetnictví rozumí entita, která je ovládaná mateřskou entitou.

(3) **Entitou pod společným vlivem** se pro účely účetnictví rozumí entita, ve které mohla v konsolidačním období entita, která je součástí konsolidačního celku, uplatňovat přímo nebo nepřímo rozhodující vliv jen spolu s jinou entitou, která není součástí konsolidačního celku.

Obdobně jako v dosavadní úpravě není entita pod společným vlivem dceřinou entitou, ale samostatnou kategorií, a existence entity pod společným vlivem tek nemá vliv na kategorizaci konsolidačního celku. Dále v případě, kdy potenciální mateřská entita má pouze entitu pod společným vlivem a nemá žádnou dceřinou entitu, pak se vůbec nestane mateřskou entitou, a tudíž nevznikne konsolidační celek ani konsolidační povinnost. Důvodová zpráva pracuje s pojmy potenciální mateřská a potenciální dceřiná entita v případě, kdy tzv. potenciální mateřská entita vyhodnocuje, zda jsou naplněny znaky ovládání tzv. potenciální dceřiné entity, a tedy i existence konsolidačního celku. Pokud dojde k jejich naplnění, stává se potenciální mateřská entita mateřskou entitou (obdobně u dceřiné entity).

(4) **Přidruženou entitou** se pro účely účetnictví rozumí entita, ve které konsolidovaná entita může vykonávat podstatný vliv a která není dceřinou entitou ani entitou pod společným vlivem. Má se za to, že podstatný vliv může být vykonáván, pokud se konsolidovaná entita podílí na hlasovacích právech v jiné entitě z více než 20 %.

Obdobně jako v dosavadní úpravě je přidružená entita samostatnou kategorií, a existence přidružené entity tak nemá vliv na kategorizaci konsolidačního celku. Dále v případě, kdy potenciální mateřská entita má pouze přidruženou a nemá žádnou dceřinou entitu, pak se vůbec nestane mateřskou entitou, a tudíž nevznikne konsolidační celek ani konsolidační povinnost.

Dalším novým termínem je pojem konsolidovaná entita, kterou je:

a) mateřská entita,
b) dceřiná entita, která byla v konsolidačním období součástí konsolidačního celku, a
c) entita pod společným vlivem.

Zdánlivě z tohoto výčtu vypadává přidružená entita, a to proto, že přidružená entita není konsolidovaná, ale pouze v rámci konsolidované účetní závěrky oceněna ekvivalenční metodou. Na rozdíl od dceřiných entit, které jsou konsolidované plnou metodou, a entit pod společným vlivem, které jsou konsolidované poměrnou metodou.

V oblasti IFRS již metoda poměrné konsolidace pro entity pod společným vlivem není řadu let povolena a tyto entity jsou podobně jako přidružené entity oceněné ekvivalencí; nové znění zákona o účetnictví poměrnou metodu zachovává. Důvodem je znění směrnice, které neumožňuje pro entity pod společným vlivem použít jinou než poměrnou metodu.

Problematika konsolidované účetní závěrky je v navrhovaném znění dále pokryta v následujících oblastech:

- Určení kategorie účetních jednotek u mateřské entity
- Vymezení konsolidačního celku
- Kategorie konsolidačních celků
- Konsolidační povinnost

- Konsolidační období
- Měna konsolidovaného výkaznictví
- Konsolidovaná účetní závěrka
- Metody konsolidace a ocenění ekvivalencí
- Konsolidovaná zpráva vedení
- Konsolidovaná zpráva o platbách správním orgánům
- Povinný audit
- Zveřejňování
- Hotovostní účetnictví ve vazbě na konsolidovanou účetní závěrku

Pravidla určení kategorie účetních jednotek u mateřské entity

Přestože se v tomto případě nejedná o ustanovení přímo ovlivňující sestavení konsolidované účetní závěrky, považuji za vhodné jej zmínit. Nově se kategorie individuální účetní jednotky u mateřských entit bude řídit hodnotami aktiv, obratu a počtu zaměstnanců konsolidačního celku, nikoli hodnotami z individuální účetní závěrky mateřské entity. Zákon tím reaguje na situace, kdy samotná mateřská entita může být např. mikro účetní jednotkou, přičemž její dceřiné entity zahrnuté do konsolidačního celku mohou mít (buď jednotlivě, nebo v součtu s ostatními v rámci konsolidačního celku) vyšší kategorii. V takovém případě je vhodné, aby i samotná mateřská entita jako účetní jednotka pro účely individuálního výkaznictví byla posuzována podle velikosti konsolidačního celku. Na rozdíl od ostatních změn v kategorii účetní jednotky, kdy limity pro zařazení do nové kategorie musí účetní jednotka potvrdit ve dvou po sobě jdoucích účetních obdobích, je v případě mateřských entit změna v kategorii účetní jednotky účinná již v účetním období, ve kterém byly limity pro jinou kategorii účetní jednotky dosaženy.

Konsolidační celek

Konsolidačním celkem se rozumí uskupení mateřské entity a jejích dceřiných entit s výjimkou dceřiné entity nezahrnuté do konsolidačního celku.

Konsolidační celek nevzniká, pokud všechny dceřiné entity jsou z hlediska konsolidačního celku jednotlivě i v úhrnu nevýznamné, nebo nemusí být zahrnuté do konsolidačního celku.

Z důvodové zprávy: *Zda konsolidační celek existuje (resp. jeho vznik a zánik) a období, v jakém existuje, se odvozuje od toho, zda účetní jednotka, která naplnila kritéria mateřské entity, má v daném okamžiku konsolidačního období dceřinou entitu, se kterou vytváří uskupení, tj. ovládá v daném okamžiku jinou účetní jednotku. Mohou totiž nastat situace, kdy je účetní jednotka na konci konsolidačního období stále mateřskou entitou, ale v průběhu příslušného konsolidačního období pozbyla veškeré dceřiné entity, a proto již na konci tohoto konsolidačního období neexistuje konsolidační celek. Účetní jednotka je však v tomto okamžiku stále považována za mateřskou, aby jí mohla být stanovena konsolidační povinnost za celé konsolidační období zvolené mateřskou entitou v souladu s § 53. Zánik konsolidačního celku nemá vliv ani na trvání konsolidačního období, ve kterém k tomuto zániku dojde (resp. jednou určené probíhající konsolidační období se nemění).*

Zákon dále uvádí, že *změnou ve složení konsolidačního celku se rozumí, že do konsolidačního celku přibyla dceřiná entita nebo z tohoto celku ubyla dceřiná entita. Dojde-li v průběhu konsolidačního období ke změně ve složení konsolidačního celku, uvede tuto skutečnost mateřská entita v příloze konsolidované účetní závěrky.* Toto je poměrně zásadní ustanovení, které má vliv na kategorii konsolidačního celku, a tedy vznik konsolidační povinnosti. V případě změny ve složení konsolidačního celku, která způsobí přeřazení do vyšší kategorie konsolidačního celku (pro kterou je definována konsolidační povinnost), již není nutné tuto změnu ve velikosti konsolidačního celku potvrdit v dalším období, ale konsolidační povinnost vzniká okamžitě.

Dceřiné entity nezahrnuté do konsolidačního celku

Výjimky ze zahrnutí dceřiných entit do konsolidačního celku zůstaly zachovány, tedy mateřská entita nemusí zahrnout do konsolidačního celku dceřinou entitu, pokud:

a) ve zcela výjimečných případech nelze údaje týkající se této entity nezbytné pro splnění konsolidační povinnosti získat bez nepřiměřených nákladů nebo bez toho, že by jejich získání vedlo k prodlení s plněním konsolidační povinnosti,

b) je její podíl v této entitě držen výhradně za účelem jejich následného úplatného převodu,

c) přísná a dlouhodobá omezení podstatným způsobem brání mateřské entitě ve výkonu práv, pokud jde o nakládání s majetkem nebo o obchodní vedení této entity, nebo

d) je tato entita z hlediska konsolidačního celku sama i v souhrnu s jinými nevýznamnými dceřinými entitami nebo entitami, které přestaly být dceřinou entitou, nevýznamná.

Výjimky a) až c) známe ze stávajícího znění, písm. d) bylo přidáno. Osobně mi to přijde jako krok správným směrem, protože dosavadní úprava zmiňovala pouze osvobození od povinnosti konsolidovat v případě, že všechny dceřiné entity jsou nevýznamné (i tato výjimka je zachována, jak uvedeno výše). Písm. d) ale reaguje na situaci, kdy mateřská entita vedle významných dceřiných entit vlastní i nevýznamné dceřiné entity. Klienti a posluchači na seminářích se mě na tuto variantu často dotazovali. Nezahrnutí těchto nevýznamných dceřiných entit do konsolidačního celku bylo dle mého názoru možné i v dosavadní úpravě na základě obecného principu významnosti. Přidané písm. d) celou situaci vyjasňuje a bude zcela jistě využíváno.

Dále je v tomto ustanovení zajímavý nový odstavec, který doplňuje podmínku v písm. b). Cituji: *Má se za to, že podíl v jiné entitě*

je držen výhradně za účelem jeho následného úplatného převodu, pokud lze důvodně předpokládat, že do 12 měsíců od jeho nabytí dojde k jeho úplatnému převodu. I toto zpřesnění je krok správným směrem, protože dosavadní úprava žádné bližší vysvětlení neobsahovala. Důvodová zpráva k tomuto ustanovení dále uvádí, že mateřská entita může prokázat, že podíl je držen výhradně za účelem následného prodeje i v případech, kdy tento podíl bude držet déle než jeden rok. Důkazní břemeno však v tomto případě leží na mateřské entitě.

Ustanovení, které umožňuje mateřské entitě za stanovených podmínek nezahrnout do konsolidačního celku entitu, která je její dceřinou entitou (existence konsolidačního celku, a tedy i možnost nezahrnutí dceřiných entit do konsolidačního celku, se posuzují k poslednímu dni konsolidačního období), má dva důsledky. Jednak může ovlivnit kategorii, do které konsolidační celek spadá, jelikož okruh entit, které jsou do konsolidačního celku zahrnuty, je v takovém případě užší, a z toho důvodu je nižší též hodnota aktiv, hodnota ročního úhrnu čistého obratu a průměrný počet zaměstnanců, což je za účelem určení kategorie konsolidačního celku posuzováno. Druhý důsledek se týká situace, kdy je konsolidační celek kategorizován jako velký, a z toho důvodu podléhá konsolidační povinnosti. V takovém případě má nezahrnutí dceřiné entity do konsolidačního celku za následek to, že tato nezahrnutá dceřiná entita nebude podléhat konsolidační povinnosti na rozdíl od zbývajících entit, které jsou součástí velkého konsolidačního celku.

Kategorizace konsolidačních celků

V této oblasti dochází k poměrně významné změně. Stávající úprava rozlišovala mezi skupinou a konsolidačním celkem. Konsolidační celek byl tedy podmnožinou skupiny, ze které byly vyloučeny např. entity držené výhradně s úmyslem prodeje atd. Nicméně povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku se odvíjela od velikosti skupiny. Nová úprava již pracuje pouze s konsolidačním celkem a limity pro povinnou konsolidaci stanovuje také na úrovni konsolidačních celků. Z mého pohledu je to úprava smysluplná, která zajišťuje, že se pro podmínku povinné konsolidace testují jen ty entity, které opravdu konsolidovány budou.

Podobně jako skupiny, jsou i konsolidační celky kategorizovány jako malé, střední a velké. Hodnoty aktiv, obratu a počtu zaměstnanců pro jednotlivé kategorie zůstaly také zachovány. Obdobně jako u kategorizace účetních jednotek i zde dochází ke změně v definici obratu, kam se nově už nezapočítávají veškeré výnosy, ale pouze tržby z prodeje zboží, výrobků a služeb.

Praxe jistě uvítá další nové ustanovení o způsobu výpočtu hodnoty aktiv, obratu a počtu zaměstnanců. Dosavadní úprava vyžadovala jejich stanovení na tzv. konsolidovaném základě, tedy po vyloučení vzájemných vztahů. Nově je povolena i varianta výpočtu na základě prostého součtu aktiv, obratu a zaměstnanců všech entit v konsolidačním celku. V tomto případě je ale nutné hodnoty vypočtené pro aktiva a obrat porovnat se zákonnými limity, které se navýší o 20 % (tedy např. limity pro malý konsolidační celek budou 120 mil. Kč aktiv a 240 mil. Kč obratu). Počtu zaměstnanců se tato úprava netýká.

Dále bylo přidáno ustanovení, podle kterého se konsolidační celek automaticky stane velkým konsolidačním celkem, zahrnuje-li účetní jednotku veřejného zájmu nebo její zahraniční obdobu. Toto ustanovení logicky navazuje na ustanovení, že jednotka veřejného zájmu sama o sobě je vždy považována za velkou účetní jednotku.

Zákon dále obsahuje následující dvě ustanovení pro účely výpočtu obratu a počtu zaměstnanců konsolidačního celku:

- Ročním úhrnem čistého obratu se pro účely určení kategorie konsolidačního celku rozumí výše výnosů z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb snížená o prodejní slevy za konsolidační období, pokud trvá 12 kalendářních měsíců nebo 52 nebo 53 kalendářních týdnů. Má-li konsolidační období jiné trvání, rozumí se ročním úhrnem čistého obratu výše výnosů podle věty první přepočtená na konsolidační období trvající 12 měsíců nebo 52 nebo 53 týdnů.

- Pro účely určení ročního úhrnu čistého obratu a průměrného počtu zaměstnanců dceřiné entity, která je dceřinou entitou pouze po část konsolidačního období, se za konsolidační období považuje ta část období, po které byla v konsolidačním období dceřinou entitou.

Následuje ustanovení o určení kategorie konsolidačního celku, které, jak již bylo zmíněno výše, nově upravuje situaci změny ve složení konsolidačního celku, a to následovně: *Konsolidační celek v prvním konsolidačním období a v konsolidačním období, ve kterém došlo ke změně ve složení konsolidačního celku, spadá do takové kategorie konsolidačního celku, jejíž podmínky splní ke konci posledního dne daného konsolidačního období.* Ostatní podmínky pro změny v kategorii konsolidačního celku zůstaly zachovány, tedy že ke změně kategorie konsolidačního celku dochází od konsolidačního období následujícího po dvou po sobě jdoucích konsolidačních obdobích, k jejichž koncům splní podmínky pro zařazení do určité kategorie.

Konsolidační povinnost

Navržené ustanovení vymezuje pojem konsolidační povinnost, který je nově zaveden jako souhrnná kategorie pro veškeré povinnosti týkající se sestavení účetních výkazů a vyhotovení zpráv na konsolidovaném základě. Tato povinnost zahrnuje jak povinnost sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku a povinnost vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení, tak povinnost vyhotovit i jiné zprávy na konsolidovaném základě, které obsahují další finanční a nefinanční informace (např. konsolidovaná zpráva o platbách státním orgánům).

Zachována zůstala i povinnost mateřské entity sdělit ostatním konsolidovaným entitám:

- že jsou konsolidovanou entitou,
- které entity jsou konsolidovanými entitami,
- zda je mateřská entita povinna plnit konsolidační povinnost a
- které informace jí je tato entita povinna poskytnout pro účely plnění konsolidační povinnosti.

Změny nastaly v oblasti výjimek z konsolidační povinnosti, a to hned v několika ohledech.

První změnou je zachování povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku pouze pro velké konsolidační celky. Stávající ustanovení zprošťují od povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku pouze malé skupiny účetních jednotek.

Další změny se týkají situací, kdy je konsolidační celek konsolidovaný v nadřazeném konsolidačním celku, a konsolidační povinnost tedy plní tzv. nadřazená entita, a to podle tohoto zákona nebo podle právního řádu jiného státu než České republiky, a tato nadřazená entita přímo nebo nepřímo drží podíl v mateřské entitě konsolidačního celku.

Skutečnost, že je daný celek považován za konsolidovaný v nadřazeném konsolidačním celku, je nutné zkoumat samostatně ve vztahu k jednotlivým součástem konsolidační povinnosti. To znamená, bude-li se jednat o výjimku z konsolidační povinnosti v podobě vyhotovení konsolidované zprávy o platbách správním orgánům, že je nutné zkoumat, zda nadřazená entita plní za předmětný konsolidační celek povinnost vyhotovit konsolidovanou zprávu o platbách správním orgánům. Výjimce nebrání, že tato nadřazená entita současně neplní povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku. Podmínky výjimek z konsolidační povinnosti v případě konsolidace nadřazeným konsolidačním celkem jsou rozvedeny v navazujících ustanoveních:

- nadřazená entita plní konsolidační povinnost v podobě sestavení řádné konsolidované účetní závěrky a vyhotovení konsolidované zprávy vedení podle tohoto zákona nebo rovnocenně podle právního řádu jiného státu než České republiky,

- na základě rozhodnutí mateřské entity konsolidačního celku je součástí její konsolidované účetní výroční zprávy řádná konsolidovaná účetní závěrka sestavená nadřazenou entitou, konsolidovaná zpráva vedení vyhotovená nadřazenou entitou, zpráva auditora o jejich ověření a jejich překlad do českého jazyka a

- účetní jednotka, která je mateřskou entitou konsolidačního celku, v příloze své řádné individuální účetní závěrky uvede údaj o tom, že nevznikla konsolidační povinnost v podobě sestavení řádné konsolidované účetní závěrky a vyhotovení konsolidované zprávy vedení, a identifikaci nadřazené entity.

Přestože je konsolidační celek součástí nadřazeného konsolidačního celku, povinnost plnit konsolidační povinnost nezaniká v případě, kdy je mateřská entita konsolidačního celku účetní jednotkou veřejného zájmu, jejíž investiční cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu, či v případě, kdy členové mateřské entity konsolidačního celku odlišní od nadřazené entity držící alespoň 90% podíl, neschválili nejpozději 6 měsíců před koncem konsolidačního období, že konsolidační povinnost nevzniká (ke schválení je třeba souhlasu nadpoloviční většiny těchto členů), nebo držící méně než 90% podíl, kteří společně drží alespoň 10% podíl v mateřské entitě, požádali o splnění konsolidační povinnosti mateřskou entitou nejpozději 6 měsíců před koncem konsolidačního období.

Tyto výjimky známe i ze stávajícího znění zákona, doplněno bylo ustanovení, že za neschválení se považuje též nevyjádření se ke schválení použití této výjimky, pokud na tento důsledek mateřská entita ve výzvě ke schválení ostatní své členy na tyto důsledky upozorní.

Rozšířena byla také výjimka o sestavení konsolidované účetní závěrky nadřazené entity. Stávající ustanovení zprošťuje od povinnosti sestavení konsolidované účetní závěrky pouze ty mateřské entity, které jsou samy konsolidovány podle práva členského státu Evropské unie. Tuto výjimku tedy v současnosti nemohou např. využívat konsolidační celky konsolidované v USA podle US GAAP. Nově se tato výjimka rozšiřuje i na rovnocenné účetní standardy používané emitenty ze třetích zemí (viz nařízení Evropské unie 1569/2007), a to podle rozhodnutí Evropské komise 2008/961/ES, kterými jsou:

- Mezinárodní standardy pro účetní výkaznictví za předpokladu, že poznámky k auditovaným účetním závěrkám obsahují výslovné a bezvýhradné prohlášení o souladu uvedených účetních závěrek s Mezinárodními standardy pro účetní výkaznictví v souladu s IAS 1 Prezentace účetní závěrky,
- obecně uznávané účetní zásady Japonska,
- obecně uznávané účetní zásady Spojených států amerických (tzv. GAAP).

Tuto výjimku ovšem nelze použít na povinnost vyhotovit konsolidovanou zprávu o platbách správním orgánům. Může tedy nastat situace, kdy tuzemský konsolidační celek konsolidovaný nadřazenou entitou v USA nebude muset sestavit konsolidovanou účetní závěrku, ale bude muset vyhotovit konsolidovanou zprávu o platbách správním orgánům.

Konsolidační období

Zákon nově zavádí termín konsolidační období. Na rozdíl od stávající úpravy, kdy se konsolidovaná účetní závěrka musela vyhotovit k rozvahovému dni konsolidující účetní jednotky, nově bude možné konsolidační období vymezit i jako účetní období:

- mateřské entity,
- nejvýznamnější dceřiné entity, nebo
- největšího počtu dceřiných entit.

Při změně určení účetního období, od kterého se odvozuje konsolidační období, je období od prvního dne následujícího po posledním dnu posledního konsolidačního období skončeného před plánovanou změnou do dne předcházejícího dni této změny součástí prvního konsolidačního období po této změně.

Vznikne-li konsolidační celek v průběhu účetního období, od kterého se odvozuje konsolidační období, je konsolidačním obdobím část tohoto účetního období, po kterou tento konsolidační celek existuje.

Měna konsolidovaného výkaznictví

V návaznosti na zavedení funkční měny bylo nutné také vyjasnit, v jaké měně bude plněna konsolidační povinnost. Podle navrhovaného ustanovení je touto měnou měna zvolená pro sestavení konsolidované účetní závěrky. Měnou konsolidované účetní závěrky může být jakákoli měna. Dochází tak (ale pouze pro konsolidovanou účetní závěrku) k zavedení tzv. měny vykazování. Konsolidovaná účetní závěrka tak může být sestavena i v jiné měně, než ve které jsou sestaveny individuální účetní závěrky účetních jednotek konsolidačního celku. Způsob přepočtu bude uveden v prováděcím předpisu.

Použití Mezinárodních účetních standardů při konsolidovaném účetním výkaznictví (§ 122), nově § 137: i v novém zákoně o účetnictví zůstala zachována možnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů. Pokud však mateřská entita povinně používá Mezinárodní účetní standardy pro účely sestavení individuální účetní závěrky, použije je i při konsolidovaném účetním výkaznictví.

V návaznosti na toto ustanovení zákon stanoví i způsob přepočtu pro účely posouzení vzniku konsolidační povinnosti.

Obecná ustanovení o konsolidované účetní závěrce

Mění se požadavky na účetní závěrky dceřiných entit a entit pod společným vlivem vstupujících do konsolidace. Dochází tak ke zpřesnění stávajícího § 23 odst. 2, který vyžaduje, aby účetní závěrky těchto entit byly sestaveny ke stejnému okamžiku, a zároveň obsahuje požadavek na sestavení mezitímní účetní závěrky těchto entit pouze v případě, kdy jejich rozvahový den předchází o více než 3 měsíce rozvahovému dni konsolidované účetní závěrky. Nově se řádná konsolidovaná účetní závěrka sestavuje na základě:

a) řádné individuální účetní závěrky entity tvořící konsolidační celek a entity pod společným vlivem, pokud je sestavena za účetní období, které se shoduje s konsolidačním obdobím,

b) mezitímní individuální účetní závěrky entity tvořící konsolidační celek a entity pod společným vlivem sestavené k poslednímu dni konsolidačního období za konsolidační období nebo za jeho část, po kterou byly těmito entitami, nelze-li postupovat podle písm. a),

c) mezitímní individuální účetní závěrky entity, která přestala být dceřinou entitou nebo entitou pod společným vlivem v průběhu konsolidačního období, sestavené ke konci dne předcházejícímu dni, ke kterému entita přestala být dceřinou entitou nebo entitou pod společným vlivem, za část konsolidačního období, po kterou byla dceřinou entitou nebo entitou pod společným vlivem, a

d) informací, které by konsolidovaná entita, která účetní závěrku nesestavuje, uvedla v řádné nebo mezitímní individuální účetní závěrce podle písm. a) až c), pokud by ji sestavovala.

Navrhované znění zákona dále explicitně stanoví, že v případech, kdy jsou položky účetních výkazů individuální účetní závěrky konsolidované entity, na základě které se sestavuje konsolidovaná účetní závěrka, oceněny jiným způsobem, než jsou oceněny položky účetních výkazů konsolidované účetní závěrky, ocení se položky účetních výkazů individuální účetní závěrky konsolidované entity pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky způsobem, který se použije pro sestavení konsolidované účetní závěrky.

Zákon pamatuje i na entity vedoucí hotovostní účetnictví, přestože budou s největší pravděpodobností považovány za nevýznamnou dceřinou entitu a nebudou zahrnuty do konsolidačního celku, a definuje způsob, jakým tyto účetní jednotky konsolidovat. Konsolidovaná účetní závěrka se má sestavit na základě informací, které by tato účetní jednotka uvedla v individuální účetní závěrce nebo mezitímní účetní závěrce, kdyby nepoužívala hotovostní účetnictví. Jinými slovy, taková účetní jednotka by musela sestavit účetní závěrku na základě principu věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů a dalších účetních zásad.

Návrh zákona dále zmiňuje i mezitímní konsolidovanou účetní závěrku, která se sestavuje, pokud:
- tak stanoví zákon nebo
- se tak mateřská entita rozhodne.

Rozšiřuje se samotná konsolidovaná účetní závěrka, a to o konsolidovaný výkaz peněžních toků a konsolidovaný výkaz změn vlastního kapitálu. Dosud panovaly v tomto ohledu určité nejasnosti, protože na jedné straně vyhláška č. 500/2002 Sb. ukládala povinnost sestavit pouze konoslidovanou rozvahu a konsolidovaný výkaz zisku a ztráty, zatímco § 22 odst. 1 stávajícího zákona obsahuje ustanovení, podle kterého se ustanovení týkající se (individuální) účetní závěrky použijí i na konsolidovanou účetní závěrku. A § 18 odst. 2 stávajícího zákona vyžaduje povinné sestavení přehledu o změnách ve vlastním kapitálu a přehledu o peněžních tocích pro střední a velké účetní jednotky. Nově bude konsolidovaná účetní závěrka povinně obsahovat všechny čtyři výkazy, tedy:

- konsolidovanou rozvahu,
- konsolidovaný výkaz zisku a ztráty,
- konsolidovaný výkaz peněžních toků a
- konsolidovaný výkaz změn vlastního kapitálu.

Pozorný čtenář postřehl i změnu v názvosloví, kdy se přehled o peněžních tocích mění na výkaz peněžních toků a podobně přehled o změnách ve vlastním kapitálu.

Metody a způsoby konsolidovaného výkaznictví

Obdobně jako stávající zákon i nový zákon vyžaduje, aby konsolidované entity (tedy dceřiné) byly konsolidovány metodou plné konsolidace. Zatímco entity pod společným vlivem se do konsolidované účetní závěrky zahrnují metodou poměrné konsolidace. Vyhláška by měla následně upřesnit, jak přesně budou tyto metody použity. Změny se dají očekávat např. při stanovení konsolidačního rozdílu. Je možné, že vyhláška bude také vyžadovat či umožňovat jednorázový odpis záporného konsolidačního rozdílu do výkazu zisku a ztráty. Patrně dojde i ke změně názvu, nově by se konsolidační rozdíl mohl nazývat goodwill.

Podíl v přidružené entitě se bude nadále v konsolidované účetní závěrce vykazovat ekvivalencí. Nově však ekvivalence není považována za metodu konsolidace, jak je nesprávně uvedeno ve stávajícím zákoně, ale za způsob ocenění podílu v přidružené entitě. I v této oblasti je pravděpodobné, že úprava ekvivalence ve vyhlášce dozná určitých změn v porovnání se stávajícím stavem. Způsob ocenění ekvivalencí je v posledním navrhovaném znění nového zákona popsán poněkud nešťastně, doufám, že v rámci připomínek zde ještě dojde k úpravě.

Konsolidovaná zpráva vedení

Další z konsolidačních povinností je sestavení konsolidované zprávy vedení, okruh účetních jednotek, které ji sestavují, je nově totožný s účetními jednotkami, které povinně sestavují konsolidovanou účetní závěrku. Pro úplnost připomínám, že výjimky z povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku, konsolidovanou zprávu vedení a konsolidovanou zprávu o platbách správním orgánům se posuzují pro každou tuto konsolidační povinnost samostatně.

Konsolidovanou zprávou vedení je zpráva poskytující ucelený a vyvážený popis vývoje a výkonnosti činnosti uskupení konsolidovaných entit a jeho hospodářské situace, včetně zásadních rizik a nejistot, kterým čelí, za konsolidační období. Činnost a hospodářská situace uskupení konsolidovaných entit musí být analyzovány z finančního hlediska, a je-li to vhodné pro naplnění účelu konsolidované zprávy vedení, také z nefinančního hlediska, obdobně jako v případě individuální zprávy vedení.

Konsolidovaná zpráva vedení obsahuje stejné údaje, které by se uváděly v individuálních zprávách vedení konsolidovaných entit za konsolidační období, přičemž pro tyto účely se za vlastní akcie nebo jiné vlastní podíly považují i podíly v mateřské entitě držené dceřinou entitou a entitou jednající vlastním jménem na účet mateřské entity nebo její dceřiné entity.

Pokud konsolidovaná zpráva vedení obsahuje veškeré údaje, které jsou součástí individuální zprávy vedení účetní jednotky, která je mateřskou entitou, může tato účetní jednotka individuální zprávu vedení nahradit konsolidovanou; v takovém případě se pro účely individuální účetní výroční zprávy tato konsolidovaná zpráva vedení považuje za její individuální zprávu vedení.

Účetní jednotka veřejného zájmu, která je mateřskou entitou konsolidačního celku, který by byl velkým konsolidačním celkem, i kdyby jeho součástí nebyla účetní jednotka veřejného zájmu, a k poslednímu dni konsolidačního období překročí kritérium průměrného počtu 500 zaměstnanců za konsolidační období na konsolidovaném základě, pro naplnění účelu konsolidované zprávy vedení namísto analýzy činnosti a hospodářské situace konsolidovaných entit z nefinančního hlediska uvede v konsolidované zprávě vedení přehled nefinančních informací.

Přehled nefinančních informací v konsolidované zprávě vedení se neuvádí, pokud tyto informace za uskupení konsolidovaných entit jsou zahrnuty v jiné zprávě, kterou mateřská entita vyhotovuje za období shodné s konsolidačním obdobím, a pokud:

1. je tato jiná zpráva součástí konsolidované účetní výroční zprávy nebo je její součástí na základě rozhodnutí, nebo

2. ji mateřská entita uveřejní na svých internetových stránkách do 6 měsíců od posledního dne konsolidačního období, nebo ve lhůtě, ve které má zajistit zveřejnění vykazovaných informací za uskupení konsolidovaných entit, pokud je kratší, a v konsolidované zprávě vedení na ni uvede odkaz, nebo pokud mají být zahrnuty v konsolidované zprávě vedení nebo jiné zprávě vyhotovené jinou entitou způsobem, který je v souladu se právním předpisem Evropské unie upravujícím konsolidovanou zprávu vedení a konsolidovaný přehled nefinančních informací.

Konsolidovaná zpráva o platbách správním orgánům

Návrh zákona obsahuje speciální ustanovení týkající se mateřských entit vyhotovujících konsolidovanou zprávu o platbách správním orgánům. Konsolidační povinnost (tedy povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidované účetní zprávy) plní obecně každá mateřská entita. V této části však zákon obsahuje speciální pravidlo, které stanoví, že konsolidační povinnost v podobě povinnosti vyhotovit konsolidovanou zprávu o platbách správním orgánům má pouze taková mateřská entita, která je velkou účetní jednotkou, pokud

ona nebo některá její dceřiná entita je činná v oborech, které s sebou nesou povinnost vypracovat individuální zprávu o platbách správním orgánům. I konsolidovanou zprávu o platbách správním orgánům, stejně jako tuto individuální zprávu, vypracovávají pouze podnikatelské účetní jednotky, což je výslovně uvedeno.

Dále návrh zákona vymezuje obsah konsolidované zprávy o platbách správním orgánům, a to jednoduše odkazem na to, co by se uvádělo v individuálních zprávách o platbách správním orgánům, které by vyhotovovaly jednotlivé konsolidované entity za konsolidační období. Konsolidovaná zpráva se však sestavuje za konsolidační období, které nemusí být totožné s účetním obdobím každé jednotlivé konsolidované entity, může se tedy stát, že v konsolidované zprávě budou ve vztahu k některé konsolidované entitě zahrnuty platby patřící do částí dvou různých účetních období.

Konsolidovaná zpráva o daních z příjmů

Do návrhu zákona bylo přidáno zcela nové ustanovení týkající se konsolidované zprávy o daních z příjmů. Povinnost vyhotovit tuto zprávu má (při dosažení zákonem dané výše čistého ročního obratu):

- mateřská entita, která je nejvyšší konsolidující entitou pro povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku a podnikatelskou účetní jednotkou jinou než bankou nebo spořitelním a úvěrním družstvem a jejíž konsolidační celek netvoří pouze entity ustavené podle právního řádu České republiky, které nemají zahraniční pobočku ani stálou provozovnu,

- střední podnikatelská účetní jednotka a velká podnikatelská účetní jednotka, která by byla velkou nebo střední účetní jednotkou, i kdyby nebyla subjektem veřejného zájmu, jejichž nejvyšší konsolidující entita pro povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku je ustavena podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie,

- entita ustavená podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie s pobočkou na území České republiky, která je podnikatelskou účetní jednotkou nebo splňuje kritéria podnikatelské účetní jednotky a která je nejvyšší konsolidující entitou pro povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku ustavenou podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie nebo má takovou nejvyšší konsolidující entitu, pokud tato nejvyšší konsolidující entita neovládá žádnou entitu ustavenou podle právního řádu členského státu Evropské unie splňující kritéria pro střední ani velkou účetní jednotku.

Konsolidovanou zprávu o daních z příjmů nevyhotovuje účetní jednotka, pokud nejvyšší konsolidující entita pro povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku vyhotovila za entity, za které by se zpráva vyhotovovala, zprávu s informacemi o daních z příjmů rovnocennou konsolidované zprávě o daních z příjmů.

Konsolidovanou zprávou o daních z příjmů je přehled o daních z příjmů z veškerých činností nejvyšší nadřazené entity pro povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku a entit zahrnutých v této závěrce, které ovládá, ve kterém se uvádějí údaje, které by se uváděly v individuálních zprávách o daních z příjmů jednotlivých entit, což návrh zákona specifikuje v části věnované individuální zprávě o daních z příjmů.

Povinnost zajistit povinný audit

Oproti dosavadnímu stavu se do výčtu účetních jednotek s povinným auditem doplňuje mateřská entita plnící konsolidační povinnost v podobě sestavení konsolidované účetní závěrky nebo konsolidované zprávy vedení.

Povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací

Nový zákon obsahuje explicitní ustanovení ohledně zveřejnění vykazovaných informací, kde je mateřská entita do 12 měsíců od posledního dne konsolidačního období povinna zajistit zveřejnění informací vykazovaných za uskupení konsolidovaných entit, kterým se rozumí řádné splnění:

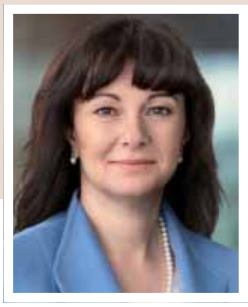
- konsolidační povinnosti,
- povinnosti zajistit povinný audit a
- povinnosti zveřejnit konsolidovanou účetní výroční zprávu, a to ve sbírce listin veřejného rejstříku, ve kterém byly zapsány.

Za nezveřejnění vykazovaných informací hrozí sankce do výše 1 000 000 Kč.

Co napsat na závěr? Osobně se domnívám, že se změny v oblasti konsolidované účetní závěrky ubírají správným směrem. Dochází k vyjasnění řady sporných či nejasných ustanovení a pevně věřím, že prováděcí právní předpis oblast konsolidované účetní závěrky dále zpřesní. Bohužel, některé změny navrhované pracovní skupinou nemohly být do zákona promítnuty, protože nejsou v souladu se směrnicí, např. upuštění od poměrné konsolidace.

Účetní řešení přeměn v novém zákoně o účetnictví

Text tohoto článku vychází z navrhované právní úpravy, která byla na konci srpna poskytnuta některým členům Národní účetní rady k připomínkám.



doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D.,

daňový poradce č. 332, partner TPA Group, docentka na VŠE v Praze

Nový zákon o účetnictví přináší změny do účetního zobrazení přeměn právnických osob a jiných entit. Pojem „jiná entita" obsahuje subjekty bez právní osobnosti, např. podílové fondy. Jak právnické osoby, tak tyto entity jsou zahrnuty do pojmu „účetní jednotka" definovaném v § 24 nového zákona o účetnictví (dále také „NZoÚ").

V úvodu rozdělíme přeměny na dvě skupiny. První budou ty, ve kterých dochází k přechodu jmění nebo jeho části ze zúčastněné účetní jednotky na právního nástupce nebo na více právních nástupců. Mezi ně budeme řadit fúze (sloučení a splynutí), rozdělení (rozštěpení a odštěpení), rozdělení sloučením a převod jmění na společníka. Změny se dotýkají právě těchto přeměn a bude jim věnován text tohoto článku. Druhou skupinou pak bude změna právní formy a přemístění sídla. Pro ně nový zákon o účetnictví nepřináší žádné změny, proto je v dalším textu již nebudeme zmiňovat.

Nový zákon o účetnictví rozděluje účetní pravidla na dvě možné alternativy. První řešení je určeno pro takové přeměny, kde právní nástupce nebo všichni právní nástupci jsou účetní jednotkou. Jedná se o tuzemské transakce, tedy o fúze, rozdělení či převzetí jmění, kdy přebírajícím společníkem je účetní jednotka. Druhé řešení je určeno pro takové přeměny, kde právní nástupce není účetní jednotkou. To může nastat v případě přeshraniční přeměny, kdy je právní nástupce v zahraničí a na území ČR nebude dále vyvíjet aktivitu, tedy nestane se daňovým rezidentem v ČR, a tím se také nestane účetní jednotkou dle zákona o účetnictví. Další možností je převzetí jmění společníkem, kdy tento společník je fyzickou osobou, která není účetní jednotkou. Budeme se tedy nejprve věnovat prvnímu řešení, které je určeno pro obvyklejší případy.

1. Rozhodný den (§ 28 NZoÚ)

Ambicí nového zákona o účetnictví je stanovit definici rozhodného dne, a to v § 28 odst. 4 takto: *Pro účely účetnictví se od rozhodného dne přeměny jmění účetní jednotky zúčastněné na přeměně v rozsahu, v jakém v důsledku přeměny přechází na nástupnickou účetní jednotku, a jednání s ním související považují za jmění a jednání nástupnické účetní jednotky.* Tato definice přesněji vystihuje podstatu, protože ne ve všech přeměnách přechází celé jmění rozdělované účetní jednotky na právního nástupce.

Další souvislosti rozhodného dne najdeme v § 28 odst. 2 a 3:

(2) Právnická osoba nebo jiná entita, které jsou účetní jednotkou, ***vzniklé při přeměně se považují za účetní jednotku od rozhodného dne přeměny****. Jejich práva a povinnosti jako účetních jednotek plní do dne předcházejícího dni, ve kterém nastanou právní účinky přeměny, jejich právní předchůdce.*

(3) Právnická osoba nebo jiná entita zúčastněné na přeměně, které při přeměně ***zanikají*** *a jejichž všechny nástupnické osoby nebo jiné entity jsou účetními jednotkami,* ***přestávají být účetní jednotkou v den předcházející rozhodnému dni přeměny****.*

Toto vymezení navazuje na současnou praxi, možná ji lépe a jasněji formuluje. Ustanovení, že právnická osoba vzniklá při přeměně je účetní jednotkou už od rozhodného dne, reaguje na přeměnu splynutím nebo rozdělení se vznikem nových právních nástupců, **účetní jednotka tedy zpravidla vzniká dříve, než vznikne daná právnická osoba, protože ta vzniká až ke dni zápisu do obchodního rejstříku** (výjimkou bude situace, kdy se rozhodný den shoduje se dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku). Tato úprava odstraní nejistoty, které v minulosti vedly k řadě výkladových problémů.[1]

1 Ukázkou je příspěvek na koordinační výbor č: 502/10.05.17 Přechod nemovitosti v rámci přeměny právnické osoby na nového vlastníka a užívání nemovitosti původním vlastníkem po rozhodném dni. Předmětem příspěvku bylo vyjasnit, jak přiřazovat náklady a výnosy spojené s nemovitostí, kterou i po rozhodném dnu používá rozdělovaná společnost, přestože tato nemovitost v důsledku přeměny přechází na nástupnickou společnost. Zda je možno/nutno stanovit náhradu za toto užívání, která bude představovat „nájemné". Nájemní smlouva bude uzavřena až po okamžiku právních účinků přeměny, kdy dojde k právnímu převodu nemovitosti na právního nástupce. Dále zde byla řešena otázka použití § 23 odst. 7 ZDP o sjednání cen obvyklých mezi spojenými osobami.

Rozhodným dnem přeměny tak začíná první účetní období účetní jednotky (viz § 49 odst. 1 NZoÚ). Protože právnická osoba, která je prohlášena za účetní jednotku, ještě neexistuje, stanoví se ve druhé větě, že její práva a povinnosti jako účetní jednotky plní její právní předchůdce, a to do dne přecházejícího dni právních účinků přeměny.[2]

Právním předchůdcem může být jak právnická osoba při přeměně zanikající (např. při fúzi splynutím), tak právnická osoba nadále existující (např. při rozdělení odštěpením). Může také nastat situace, kdy právní předchůdce není účetní jednotkou, např. v případě přeshraničních přeměn; to nebrání tomu, že musí v této specifické situaci plnit účetní povinnosti a vykonávat práva za nástupnickou účetní jednotku. Pokud je právních předchůdců více, např. při fúzi splynutím, plní povinnosti nástupnické účetní jednotky společně a nerozdílně.

Odst. 3 v § 28 NZoÚ stanoví, že právnická osoba nebo jiná entita zanikající při přeměně přestává být účetní jednotkou ke dni předcházejícímu rozhodnému dni přeměny. Tímto dnem také podle § 49 odst. 2 končí její poslední účetní období. Uvedené však platí pouze v případě, že všechny nástupnické osoby nebo jiné entity (tj. nejen právnické osoby a entity bez právní osobnosti, ale také fyzická osoba v případě převodu jmění na společníka) jsou také účetními jednotkami. Není tomu tak tedy při převodu jmění na společníka, který není účetní jednotkou, a v případě přeshraničních přeměn, kdy je některou nástupnickou osobou zahraniční osoba či entita, která není účetní jednotkou (viz dále část 6).

2. Účetní období

Účetní období je vymezeno jako období trvající 12 kalendářních měsíců. Podnikatelské účetní jednotky mohou určit první den kalendářního měsíce, od kterého se odvozuje její vymezené účetní období. V dalším textu tedy budeme používat nový pojem „vymezené účetní období“, které může pro konkrétní účetní jednotku znamenat ve staré terminologii kalendářní rok nebo hospodářský rok. V našem článku pro zjednodušení je vždy za vymezené účetní období považován kalendářní rok.

Účetní období při přeměnách je upraveno v § 50 NZoÚ takto:

(1) *První účetní období účetní jednotky vzniklé v důsledku přeměny končí posledním dnem jejího vymezeného účetního období, ve kterém nastaly právní účinky přeměny.*

(2) *Účetní období účetní jednotky zúčastněné na přeměně, která při přeměně nezaniká, ve kterém nastal rozhodný den přeměny, končí posledním dnem jejího vymezeného účetního období, ve kterém nastaly právní účinky přeměny.*

První odstavec se týká účetních jednotek, které vznikají v důsledku přeměny, tedy nástupnické osoby vzniklé splynutím, nástupnických osob vzniklých rozštěpením a nově vzniklé osoby vzniklé odštěpením od osoby zúčastněné na rozdělení. Osoby, které vznikají přeměnou, vzniknou až dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku, neboť až tímto dnem nastávají právní účinky přeměny.

V předchozím textu jsme v § 28 odst. 1 objasnili, že právnická osoba vzniklá při přeměně se považuje za účetní jednotku už od rozhodného dne přeměny. Tímto dnem tedy podle § 49 odst. 1 začíná její první účetní období. Ustanovení § 48 odst. 1 zároveň stanoví konec jejího prvního účetního období, a to na poslední den účetního období vymezeného účetní jednotkou (podle § 46), ve kterém nastaly právní účinky přeměny, tedy zápis do obchodního rejstříku.

Druhý odstavec § 28 nového textu zákona navrhuje odlišnou koncepci od dosavadního zákona o účetnictví, podle kterého rozhodným dnem přeměny začínalo účetní jednotce zúčastněné na přeměně nové účetní období. Nově rozhodný den přeměny nemá za následek ukončení stávajícího účetního období a začátek nového. Tato změna nemusí mít velký vliv na praxi, protože cca 75 % všech ealizovaných fúzí[3] používalo v minulosti jako rozhodný den datum 1. 1., tedy standardní začátek účetního období. Při tomto postupu i v budoucnu bude ke dni předcházejícímu rozhodnému dni (31. 12.) sestavena řádná účetní závěrka všech zúčastněných společností a rozhodný den bude počátkem účetního období. Pokud v průběhu tohoto účetního období dojde k právním účinkům fúze, pak nástupnická společnost sestaví k 31. 12. řádnou účetní závěrku.

Změna se dotkne těch případů přeměn, kde bude zvolen rozhodný den v průběhu běžícího účetního období. Pro tyto případy rozhodný den přeměny nemá za následek ukončení stávajícího účetního období pro všechny zúčastněné účetní jednotky. Ukončení účetního období ke dni předcházejícímu rozhodnému dni tak bude realizovat pouze zanikající společnost (ať už v důsledku fúze sloučením, splynutím, nebo rozdělení rozštěpením). Nástupnická společnost v případě fúze sloučením, nebo rozdělení sloučením od rozhodného dne začne účtovat o jmění, které na ni přešlo přeměnou, ale její účetní období pokračuje dál.

Tato nástupnická společnost ke dni předcházejícímu rozhodnému dni sestaví mezitímní individuální účetní závěrku a k rozhodnému dni mezitímní zahajovací rozvahu, viz § 84.

2 Důvodová zpráva k § 28 odst. 2 NZoÚ dává odpověď na otázku, kdy přesně ve dni zápisu nastává právní účinek přeměny – dle tohoto textu nastává na počátku dne. Účetní jednotka, která při přeměně vzniká, tak ode dne právních účinků přeměny již plní práva a povinnosti, které má jako účetní jednotka, sama, neboť podle obecných pravidel určování času na začátku daného dne, tedy v jeho 0:00 hod., na ni přecházejí práva a povinnosti právního předchůdce, který v případě, že při přeměně zaniká, existuje do dne předcházejícího dni právních účinků přeměny.

3 KLIMTOVÁ, V. *Komparativní analýza fúzí realizovaných v roce 2019*. Diplomová práce obhájená v roce 2021.

3. Možnost prodloužení účetního období

Možnost vzniku prodlouženého účetního období jsou v NZoÚ upraveny obdobně jako v současné praxi.

Nově je formulováno pravidlo, že účetní období, ve kterém nastal rozhodný den přeměny, končí až posledním dnem účetního období, ve kterém nastaly právní účinky přeměny. Pokud rozhodný den přeměny i její právní účinky nastanou ve stejném účetním období, nemění se nic oproti standardnímu průběhu účetních období. Příkladem může být to, že byl rozhodný den zvolen na datum 1. 1. 2024 a právní účinky fúze nastaly v červnu 2024. Účetní období nástupnické společnosti bude trvat celý kalendářní rok 2024, tedy standardních 12 měsíců. Pokud bude zvolen rozhodný den 1. 6. 2024 a k právním účinkům fúze dojde v prosinci 2024, pak bude u nástupnické společnosti opět účetním obdobím celý kalendářní rok 2024.

Pokud by však právní účinky v obou výše uvedených případech nastaly až v roce 2025, došlo by tímto ke spojení dvou účetních období (roku 2024 + 2025) a vzniklo by jedno dvojnásobně dlouhé účetní období.

4. Účetní závěrky při přeměně

Účetní závěrky jsou nově podle okamžiku, ke kterému se sestavují, rozděleny na:

a) řádnou účetní závěrku, která se sestavuje za účetní období ke konci posledního dne tohoto období, a
b) mezitímní účetní závěrku, která se sestavuje za jiné období než řádná účetní závěrka ke konci posledního dne tohoto období.

Jak známe ze stávajícího znění zákona, při řádné účetní závěrce se uzavírají účetní knihy a končí účetní období, u mezitímní nikoliv. Povinnost sestavit účetní závěrku při přeměně je možno představit stručně tak, že zanikající společnosti sestavují ke dni předcházejícímu rozhodnému dni řádnou účetní závěrku, protože tímto dnem přestávají být účetní jednotkou. Skutečnost, že přestaly být účetní jednotkou, znamená konec jejich účetního období a zároveň povinnost sestavit řádnou individuální účetní závěrku (viz § 50 odst. 2 ve spojení s § 78 a § 82 odst. 1).

Zúčastněné nezanikající společnosti (nástupnická společnost při sloučení, rozdělovaná při odštěpení) pak mají povinnost ke dni předcházejícímu rozhodnému dni sestavit mezitímní účetní závěrku. Tato povinnost je uvedena v § 84 odst. 1. Účetní jednotka zúčastněná na přeměně sestavuje mezitímní individuální účetní závěrku ke konci dne předcházejícího rozhodnému dni přeměny za část účetního období předcházející rozhodnému dni přeměny.

Od rozhodného dne přeměny je totiž třeba hledět na jmění účetních jednotek zúčastněných na přeměně v rozsahu, ve kterém přechází na nástupnické účetní jednotky, jako by již patřilo těmto nástupnickým účetním jednotkám, a toto zohlednit v jejich účetnictví, viz § 28 odst. 3.

Bez sestavení účetní závěrky ke dni předcházejícímu rozhodnému dni přeměny by totiž nebylo možné identifikovat původní a nově získané jmění, a nebylo by tedy možno sestavit zahajovací rozvahu, jak ukládá § 84 odst. 3: *Účetní jednotka zúčastněná na přeměně, která při přeměně nezaniká, sestavuje mezitímní zahajovací rozvahu k začátku rozhodného dne přeměny.*

Řádnou zahajovací rozvahu sestavuje účetní jednotka pouze k začátku dne, ve kterém se stala účetní jednotkou, tedy k prvnímu dni svého prvního účetního období, viz § 82 odst. 2. V případě přeměny sestaví vždy mezitímní zahajovací rozvahu, a to i v případě, kdy tento den je prvním dnem účetního období, protože jinak se k prvnímu dni účetního období zahajovací rozvaha nesestavuje.

5. Zahajovací rozvaha pro nově vzniklé účetní jednotky

Při vzniku nové účetní jednotky v důsledku přeměny je povinnost sestavit zahajovací rozvahu zakotvena do § 82 NZoÚ: *Účetní jednotka sestavuje k začátku dne, ve kterém se stala účetní jednotkou, řádnou zahajovací rozvahu.* Jedná se tedy o případy nástupnických společností vzniklých při splynutí, rozštěpení a odštěpení.

6. Právní nástupce není účetní jednotkou

Zákon o přeměnách umožňuje takové přeměny, kde právní nástupce české právnické osoby není účetní jednotkou. Jak již bylo uvedeno v úvodu, jedná se o přeshraniční přeměny, kdy zahraniční právní nástupce se na území ČR nestane daňovým rezidentem v ČR. Druhou tuzemskou variantou je převzetí jmění fyzickou osobou, která není účetní jednotkou. Pro tyto přeměny se dá říci, že identifikace rozhodného dne, která je povinnou náležitostí projektu přeměny, ztrácí ekonomický a účetní smysl. Důvodová zpráva k zákonu k tomu uvádí, že se neuplatní dříve rozebraný § 28 odst. 3 NZoÚ, protože zanikající účetní jednotka je účetní jednotkou až do okamžiku svého zániku. Toto pravidlo platí již podle dosavadního zákona o účetnictví, viz jeho § 17 odst. 4 a 5.

Na to navazuje i nové ustanovení § 50 odst. 3: *Účetní období účetní jednotky, která při přeměně zaniká a jejíž některá nástupnická právnická osoba nebo jiná entita není účetní jednotkou, ve kterém nastal rozhodný den přeměny, končí dnem, kdy přestane být účetní jednotkou.*

Tato zanikající účetní jednotka tedy nepřestává být účetní jednotkou v den předcházející rozhodnému dni přeměny. Tato účetní jednotka vede účetnictví a plní své povinnosti až do dne předcházejícího právním účinkům přeměny, kdy zaniká. Její účetní období, ve kterém nastal rozhodný den přeměny, končí dnem, kdy přestane být účetní jednotkou.

V této situaci se uplatní § 49 odst. 2: *Poslední účetní období účetní jednotky končí dnem, ve kterém přestane být účetní jednotkou.*

Pokud zanikající společnost přestane být účetní jednotkou ve stejném účetním období, jako nastal rozhodný den, skončí toto účetní období dříve než vymezené účetní období účetní jednotky. Příkladem bude rozhodný den 1. 1. 2024 a česká právnická osoba zanikne v důsledku přeshraniční fúze sloučením. Její zahraniční právní nástupce nebude vykonávat na území ČR žádnou činnost, není českým daňovým rezidentem, není účetní jednotkou. Pokud právní účinky této přeshraniční fúze nastanou k datu 5. 10. 2024, pak tímto dnem česká zanikající společnost přestává být účetní jednotkou. Její poslední účetní období tedy bude od 1. 1. do 5. 10. 2024.

Pokud by však právní účinky této přeshraniční fúze nastaly až v dalším účetním období, dojde ke spojení prvního účetního období, ve kterém nastal rozhodný den, a části následujícího účetního období do dne, kdy účetní jednotka přestává být účetní jednotkou. Pokud by tedy právní účinky výše uvedené přeshraniční fúze nastaly až 5. 2. 2025, pak by účetní období zanikající české společnosti trvalo od 1. 1. 2024 do 5. 2. 2025.

7. Závěr

Předložený text nového zákona o účetnictví neobsahuje zatím ustanovení o oceňování při přeměnách, proto jsme ho v textu nemohli komentovat. Nový pohled na rozhodný den a účetní období může přinést úspory administrativních nákladů u nástupnických společností, může však také vyvolat riziko častějšího výskytu prodloužených účetních období (pokud bude zvolen rozhodný den např. 1. listopadu, pak velmi pravděpodobně bude prodlouženo účetní období na 24 kalendářních měsíců. Tento postup účetního zobrazení přeměn je shodný se slovenskou účetní úpravou (Skálová, 2014).

8. Zdroje:

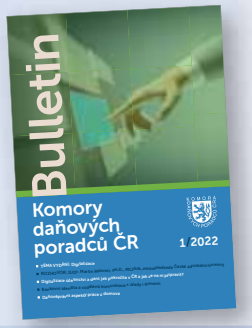
1. Nový zákon o účetnictví text zpřístupněný členům Národní účetní rady, srpen 2022.

2. SKÁLOVÁ, J. Daňová a účetní úprava fúzí na Slovensku. *Český finanční a účetní časopis* [online], 2014, č. 2, s. 119–130. DOI: 10.18267/j.cfuc.399. dostupné na: https://cfuc.vse.cz/pdfs/cfu/2014/02/11.pdf.

3. KLIMTOVÁ, V. *Komparativní analýza fúzí realizovaných v roce 2019.* Diplomová práce obhájená v roce 2021. Vedoucí Jana Skálová.

Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE Praha, který je realizován v rámci institucionální podpory VŠE IP100040.

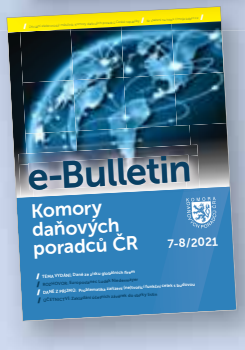
Média Komory daňových poradců ČR



Bulletin: DO HLOUBKY TÉMATU

/ Tematické zaměření každého čísla
/ Vysoce odborné články
/ Recenzovaný obsah
/ Odborný garant každého čísla
/ Stavovská společenská rubrika

čtvrtletně tištěná a elektronická verze



e-Bulletin: CO BYSTE NEMĚLI PŘEHLÉDNOUT

/ Zpravodajství ze světa daní a účetnictví
/ Aktuální daňová legislativa a praxe
/ Informace z dění v Komoře
/ Lifestylová témata a zajímavosti
/ Osobní rozvoj

@ každý měsíc elektronicky

Digitalizace účetnictví ve světle návrhu nového zákona o účetnictví

Cílem tohoto příspěvku je poukázat na některé relevantní změny v aktuální verzi návrhu nového zákona o účetnictví oproti současnému znění zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a to v oblasti digitalizace účetnictví. Dále bychom rádi v krátkosti představili účetní směrnici pro plně digitalizované účetnictví, která vznikla ve spolupráci s Komorou daňových poradců v minulém roce.

Pavla Zavadilová,

daňový poradce č. 3104,
Anochin Roters & Kollegen s.r.o.,
AHK Services s.r.o.

Bc. Petr Ryšavý, M.Sc.,

daňový poradce č. 5683,
Anochin Roters & Kollegen s.r.o.

Mgr. Ing. Michael Bělehrádek,

Anochin Roters & Kollegen s.r.o.

Digitalizace a minimalizace fyzických dokumentů v listinné podobě je trendem 21. století. Odstranění listinných dokumentů vede nejen k hospodárnější archivaci a efektivnější přístupnosti a nakládání s dokumenty, ale je reflektován i aspekt ekologický, který do značné míry aktuálně rezonuje celosvětovou společností. Je proto zajisté vhodné, že postupný proces digitalizace prostupuje i do tak standardně rigidního oboru, jako je účetnictví.

Relevantní ustanovení současné právní úpravy a návrhu nového zákona o účetnictví

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví: § 11 (účetní doklady a jejich náležitosti), § 33 (účetní záznamy, formy účetních záznamů, převod formy), § 33a (průkaznost účetních záznamů).

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty: § 26 (daňové doklady a jejich podoby), § 34 (věrohodnost, neporušenost a čitelnost daňových dokladů), § 35a (převod podoby a uchovávání elektronických daňových dokladů).

Návrh nového zákona o účetnictví: § 107 (účetní záznamy a jejich náležitosti), § 113 (účetní doklady a jejich náležitosti), § 114 (průkaznost účetních záznamů – integrita, autenticita a čitelnost, podpisy elektronických účetních záznamů), zdůvodnění příslušných paragrafů.

Účetní směrnice pro digitalizované účetnictví jako předpoklad digitalizace

Současná účetní i daňová právní úprava vytváří jistou oporu pro vedení účetních záznamů či daňových dokladů v plně digitalizované podobě. Digitální i listinné doklady a záznamy jsou si rovny a přesto, že při archivaci lze nalézt pro každou z podob jistá specifika, míra regulace je *de facto* obdobná. Problém však nastává v případech, kdy účetní jednotka vede účetnictví v plně digitalizované podobě a obdrží listinný záznam, který je nutné převést do digitální podoby způsobem, který by umožňoval dále nearchivovat původní listinný záznam. I v tomto případě současná právní úprava poskytuje jistou podporu pro převod podoby, jedná se však o podporu poněkud neurčitou a nejistou. Daňové předpisy vyžadují při převodu podoby zachování věrohodnosti původu a neporušenosti obsahu a čitelnosti (tyto pojmy jsou dále definovány). Účetní předpisy pak vyžadují, aby obsah převedeného záznamu byl shodný se záznamem původním, přičemž splnění této povinnosti nebude rozporovat žádná z osob pracujících s převedeným záznamem. V praxi však tohoto lze dosáhnout zejména tím, že účetní jednotka

velmi obsáhle vymezí postupy a procesy realizované při digitalizaci, v optimálním případě pak v psaném dokumentu – účetní směrnici, která pak bude v rámci účetní jednotky dodržována.

Snaha o vytvoření vzorové směrnice použitelné pro převážnou část účetních jednotek byla započata v roce 2020, a to na základě diskuse vzniklé v Sekci pro informační technologie, přičemž posléze se na přípravě začala do značné míry podílet i Sekce účetnictví. Společně s kolegy z naší kanceláře a za vydatné podpory obou výše zmíněných sekcí vznikala v roce 2021 Interní směrnice postupu zpracování, převodu formy a archivace účetních záznamů a daňových dokladů včetně jejich skartování. Tato směrnice si klade za cíl přesně vymezenými kompetencemi odpovědných osob, podrobným popisem převodu a oběhu účetních záznamů, zavedením kontrolních činností a dalšími aspekty systému zaručit řádný převod podoby relevantních záznamů a dokladů v souladu s českou právní úpravou a dále definovat postupy a podmínky zpracování a archivace záznamů a dokladů přijatých v digitální podobě. Směrnice začíná obecnou částí, kde je popsána účetní jednotka, osoby odpovědné za převod a oběh záznamů a dokladů, kontrolní systém a specifikace hardwaru a softwaru. Další dvě části přímo vymezují postupy a procesy realizované při digitalizaci účetních záznamů a daňových dokladů. Závěrečná část pak zejména vymezuje její trvání, účinnost a změny. Obsahuje taktéž několik příloh, vyjma důvodové zprávy se jedná zejména o část vyplňovací, která se propisuje přímo do jejího textu, což umožňuje komfortnější práci se směrnicí.

Nový zákon o účetnictví, nové povinnosti

V kontextu aktuálního návrhu nového zákona o účetnictví je nutné podotknout, že pokud by byl nový zákon schválen v současné podobě, musela by nemalá část účetních jednotek vedoucích plně digitalizované účetnictví pozměnit své interní postupy a procesy. To samé lze konstatovat i v souvislosti s textem výše představované Směrnice. Přesto, že nový zákon o účetnictví (dále též „NZoÚ") má vést spíše k modernějšímu a více liberálnímu pojetí vedení účetnictví, v oblasti digitalizace se z našeho pohledu jedná spíše o krok zpět, resp. vytvoření nových překážek pro digitalizaci v účetnictví. Jedná se tak o jisté zklamání, jelikož bylo spíše očekáváno, že některá striktní a rigidní ustanovení budou odstraněna, resp. nahrazena méně restriktivními.

Sjednocení terminologie technické formy a elektronické podoby

Jako pozitivum lze hodnotit částečnou snahu v NZoÚ odstranit terminologickou nejednotnost. Zatímco současné účetní předpisy rozeznávají záznamy v listinné, technické a smíšené formě, daňové předpisy naopak užívají listinnou a elektronickou podobu. Návrh zákona pak přistupuje na terminologii ze zákona o dani z přidané hodnoty, kdy nově již nezná pojem forma, nýbrž jej nahrazuje termínem podoba. Dále z něj i z jeho odůvodnění zcela vypadla forma smíšená (nutno však podotknout, že oproti současné úpravě nový zákon vyjma elektronické podoby další podoby nedefinuje). Skutečnost, že listinná forma bude dle nové úpravy nazývána listinnou podobou, je zřejmá pouze ze zdůvodnění zákona.

Převod podoby a uchovávání účetních záznamů dle nové právní úpravy

Na rozdíl od aktuální právní úpravy NZoÚ neobsahuje žádné ustanovení o možnosti převodu podoby účetního záznamu, což lze vnímat jako problém. Jak již bylo zmíněno dříve v tomto příspěvku, současná právní úprava není optimální, přesto poskytuje alespoň určité vodítko. Návrh nového zákona nejenže neposkytuje jasné stanovisko, jakým způsobem lze zcela bezvadně podobu záznamu či dokladu změnit a následně původní dokument skartovat/vymazat, ale raději tuto tematiku zcela opouští. Domníváme se, že se jedná o nesprávné rozhodnutí a nevyužitou příležitost vnést do problematiky převodu podoby účetních záznamů více garance. To, že převod podoby by měl být nadále možný, lze usuzovat pouze ze zdůvodnění k návrhu zákona, ve kterém je převod, resp. slovy tohoto zdůvodnění „konverze formátu" (avšak toto pojmenování lze také považovat za nepříliš systematické rozhodnutí, současná daňová i účetní právní úprava shodně hovoří o převodu formy/podoby), zmíněn v souvislosti se zachováním průkaznosti účetního záznamu, přičemž zdůvodnění toliko označuje naskenovaný záznam obsahující vlastnoruční podpis jako neprůkazný. Lze se tedy domnívat, že v případě převodu do elektronické podoby účetního záznamu obsahujícího vlastnoruční podpis bude nutné pro zachování průkaznosti a s ní spojené autenticity, aby daný účetní záznam byl vždy opět podepsán uznávaným elektronickým podpisem osoby, která jej fyzicky podepsala. Respektive nebude možné průkaznosti dosáhnout dodržením striktních postupů garantujících bezvadné převedení podoby záznamu, definovaných například interní směrnicí, a to i v případě, že by byla zachována elektronická informace o datu převodu a osobě realizující převod.

K jistému posunu došlo taktéž v oblasti uchovávání účetních záznamů. Zatímco současná účetní právní úprava vyžaduje zachování čitelnosti a neměnnosti (nově integrity), nový návrh počítá s doplněním o třetí prvek autenticity původu. Opět je zde patrná snaha o sjednocení požadavků s úpravou v oblasti daňové, která vyžaduje při uchování daňových dokladů zajištění věrohodnosti původu, neporušitelnosti a čitelnosti. Podobnost těchto pojmů není pouze na úrovni lingvistické, nýbrž i obsahové. Pojmy čitelnost, věrohodnost a neporušitelnost jsou definovány v zákoně o dani z přidané hodnoty takřka totožně jako pojmy integrita, věrohodnost a čitelnost v návrhu nového zákona o účetnictví. Předkladatelé návrhu zákona jdou však ještě dále a v demonstrativním výčtu, totožně jako v daňovém předpise, zmiňují možnost zajištění věrohodnosti, resp. autenticity, uznávaným elektronickým podpisem. Je tedy otázkou, proč NZoÚ nepřebírá daňovou terminologii, když je více než zřejmé, že až na velmi nepatrné rozdíly je § 114 NZoÚ jen parafrází § 34 ZDPH.

Účetní záznamy a kvalifikovaná elektronická časová razítka

Jako na možné zpřísnění při tvorbě účetních záznamů v elektronické podobě a manipulaci s nimi lze nahlížet na povinnost uvádět na záznamech datum vyhotovení. Toto současný zákon o účetnictví jako obligatorní náležitost u účetního záznamu neuvádí (na rozdíl od účetního dokladu, kde je tato povinnost stanovena explicitně).

Přesto i dosud bylo možné z ostatních ustanovení týkajících se účetního záznamu tuto povinnost dovozovat. Nemělo by se tedy jednat o nikterak zásadní změnu. Problematické je však zdůvodnění k § 109 NZoÚ, který tuto povinnost zavádí. To odkazuje dále na § 113 odst. 4 písm. b) [jedná se zajisté o chybu předkladatele, takové ustanovení návrh zákona neobsahuje, mělo by se patrně jednat o § 114 odst. 4 písm. b)], které jako doporučenou formu vyznačení času udává kvalifikované elektronické časové razítko. Problematické je však opět zdůvodnění tohoto ustanovení. To již nemluví o fakultativní možnosti, nýbrž o minimálním standardu, tedy časový údaj lze teoreticky vyznačit u elektronického účetního záznamu i jiným způsobem, který by však měl zajišťovat stejnou garanci. Je tedy otázkou, zda např. prosté datum v textu elektronického účetního záznamu, které lze dále ověřit v účetním programu, jejž účetní záznam vygeneroval, poskytuje stejnou kvalitu průkaznosti požadovanou zákonem jako kvalifikované elektronické časové razítko. Lze se patrně domnívat, že tomu tak nebude. I v případě, že by časový údaj byl vložen do záznamu na základě přímo generované pečeti či jiným obdobným způsobem z účetního programu či jiného obdobného programu, opět se nabízí otázka, zda pečeť od třetí strany může poskytnout stejný standard jako kvalifikované elektronické časové razítko, které je upraveno českým i evropským právem a subjekty oprávněné k jejich udělování jsou vedeny v evidenci Ministerstva vnitra ČR, které taktéž nad nimi vykonává dohled.

Identifikace osob a uznávané elektronické podpisy

Současná právní úprava vyžaduje v případě účetních dokladů identifikaci a podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a osoby odpovědné za jeho zaúčtování. V případě listinné podoby je běžný vlastnoruční podpis těchto osob. U elektronických dokladů pak zákon o účetnictví nařizuje účetní záznam podepsat uznávaným elektronickým podpisem anebo obdobným průkazným způsobem účetní záznam v elektronické podobě. V praxi se využívají účetní a jiné programy, které zaznamenávají a archivují, kdo a kdy předmětný účetní doklad schválil či zaúčtoval. Totožně jako u časových razítek je však v souvislosti s návrhem NZoÚ otázkou, zda tato dosavadní praxe bude nadále akceptovatelná. NZoÚ vyžaduje identifikaci a podpis osoby vyhotovující účetní záznam, pokud nebyl účetní záznam automaticky vygenerován počítačovým algoritmem. V případě účetního dokladu je pak nutné taktéž doplnit podpis osoby odpovědné za jeho schválení. Uznávaný elektronický podpis je NZoÚ uváděn jako doporučený způsob identifikace osob na elektronických účetních záznamech pro zachování autenticity. Ze zdůvodnění lze však znovu dovozovat, že *de facto* jiná možnost identifikace ani není možná, jelikož opět uznávané elektronické podpisy jsou minimálním standardem. Je tedy značně nejisté, zda by identifikace skrze programy třetích stran mohly obstát v aktuálním znění návrhu NZoÚ (a zejména jeho zdůvodnění) jako dostatečný garant autenticity původu a integrity obsahu účetního záznamu.

Náměty na změny

Oproti současné právní úpravě nově navrhovaný zákon zcela opomíjí problematiku změny podoby účetních záznamů. Bylo by proto vhodné v nové právní úpravě definovat takové postupy a procesy, jejichž dodržení by umožnilo účetním jednotkám převádět podobu účetních záznamů (z listinné do elektronické podoby či naopak) a současně by garantovalo dostatečnou míru právní jistoty průkaznosti převedeného účetního záznamu. Řádné dodržení těchto postupů při převodu podoby účetních záznamů by umožnilo účetním jednotkám následnou skartaci či výmaz originálních účetních záznamů. Samotný text předmětného ustanovení či důvodové zprávy by tedy měl nejen explicitně umožňovat změnu podoby účetního záznamu a následnou možnost zničení původního záznamu, ale také definovat, jakým způsobem převod bezvadně realizovat. Znění nového odstavce (pravděpodobně by se jednalo o § 114 odst. 6 NZoÚ), popř. pouze doplnění důvodové zprávy k § 114 NZoÚ by mohlo být např. následující: *„Převod účetního záznamu z jedné podoby do jiné podoby je možný, pokud je proveden takovými postupy a procesy, které zaručují autenticitu, integritu a čitelnost převedeného účetního záznamu. Toho lze dosáhnout zejména interním vymezením postupu převodu účetních záznamů a jeho technické specifikace a dále identifikací osoby zodpovědné za převod podoby a kontrolu správnosti převodu účetních záznamů. Pokud jsou tyto postupy a procesy řádně dodrženy a speciální právní předpis nestanoví jinak, lze považovat takto převedený účetní záznam za rovnocenný účetnímu záznamu v původní podobě a lze přistoupit k likvidaci účetního záznamu v původní podobě."* Toto paragrafové znění i s doprovodným komentářem bylo taktéž navrhováno Komorou daňových poradců v rámci připomínkového řízení, v aktuálním návrhu nového zákona však nebylo nikterak reflektováno.

Jako druhý námět na změnu lze uvést zavedení větší volnosti v oblasti identifikace a výběru možností podpisů osob vyhotovujících účetní záznamy a osob schvalujících účetní doklady. V dnešní době existuje celá řada technologií, které umožňují dostatečně věrohodně zaznamenat a archivovat čas vyhotovení i předmětnou osobu schvalující a vyhotovující účetní záznam mimo samotný účetní záznam, není tedy nutné vždy trvat v případě elektronických záznamů na uznávaných elektronických podpisech a kvalifikovaných elektronických časových razítkách. Bylo by vhodné pro vyloučení případných nejasností s aplikací nového zákona, aby v něm, či spíše v jeho důvodové zprávě, byla explicitně zmíněna možnost využít veškerých dostupných technologií, jež zajistí dostatečně spolehlivé uložení a uchování obdobných alternativních podpisů a časových údajů po dobu archivace účetního záznamu, a to v případě, že třetí strana poskytující předmětný software je dostatečně spolehlivou osobou garantující nejen bezvadné uložení těchto informací a následnou archivaci.

Závěr

Současný návrh nového zákona neposkytuje dostatečnou oporu pro využití dostupných technologií. Požadované náležitosti elektronických účetních záznamů zcela neodpovídají realitě vedení účetnictví, kdy v praxi je velmi nepraktické a časově i finančně náročné vyhovět všem povinnostem definovaným tímto zákonem (uznávané elektronické podpisy a kvalifikovaná elektronická časová razítka). Návrh taktéž nedefinuje možnost převodu podoby účetních záznamů, což jen prohlubuje nejasnosti současné praxe v této oblasti. ■

Evropské standardy vykazování o udržitelnosti (CSRD) – změny požadavků na nefinanční výkaznictví

S rostoucí snahou o naplnění cílů udržitelnosti stanovených OSN, cílů Zelené dohody pro Evropu a cílů dalších zavazujících aktů, EU postupně zavádí nové legislativní požadavky vedoucí k harmonizaci vykazování nefinančních informací (nově „informací o udržitelnosti"). Jedním z prostředků, jak toho docílit, je, aby podniky zveřejňovaly dostatečné informace, které by uživatelé výkazů mohli využít pro následné rozhodování s ohledem na rizika a celkový vliv podniku na společnost a životní prostředí. Pro uživatele nabývá na významu spojitost mezi finančními informacemi a informacemi pro udržitelnost. Zároveň tím vyvstává požadavek na obecně uznávanou metodiku vykazování informací o udržitelnosti tak, aby umožnila přístup ke konzistentním, spolehlivým a porovnatelným informacím.

Ing. Klára Lukešová,

auditor č. 2507, katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, VŠE v Praze

Aktuální vykazovací povinnost

Aktuálně platí povinnost vykazování dle směrnice o vykazování nefinančních informací (2014/95/EU[1]) pro velké podniky, které jsou subjekty veřejného zájmu s průměrným počtem více než 500 zaměstnanců. Vykazovací povinnost přehledu nefinančních informací se též týká subjektů veřejného zájmu, které jsou mateřským podnikem velké skupiny s průměrným počtem zaměstnanců vyšším než 500 na konsolidovaném základě. Osvobození od vykazování se uplatní v případě dceřiného podniku, jsou-li požadované informace zahrnuty ve zprávě mateřského podniku. Požadavky této evropské směrnice byly transponovány do české legislativy novelou zákona o účetnictví[2] s účinností od 1. 1. 2017. Dle § 32g novely zákona o účetnictví dotčené účetní jednotky mj. zveřejňují nefinanční klíčové ukazatele výkonnosti, dále opatření, výsledky těchto opatření a rizika v oblastech souvisejících s životním prostředím, se sociálními a zaměstnaneckými otázkami, s respektováním lidských práv a s bojem proti korupci a úplatkařství. Dle důvodové zprávy k této novele se po zohlednění osvobození vykazovací povinnost týká zhruba pouze pěti obchodních společností v ČR.

V kontextu evropského nařízení o taxonomii[3] by se měl současně výrazně omezit prostor podniků pro tzv. *greenwashing*, tedy uvádění klamavých prohlášení ohledně své udržitelnosti. Nařízení stanovuje jasný klasifikační systém a kritéria, za jakých lze označit činnosti za environmentálně udržitelné, tedy které přispívají k tzv. environmentálním cílům, tj. zmírňování změny či přizpůsobování se změně klimatu, udržitelnému využívání a ochraně vodních a mořských zdrojů, přechodu na oběhové hospodářství, prevenci a omezování znečištění či k ochraně a obnově biodiverzity. Dle tohoto nařízení velké podniky, které jsou subjekty veřejného zájmu a které k rozvahovému dni překročí kritérium průměrného počtu 500 zaměstnanců za účetní období, uvedou ve svém přehledu nefinančních informací též podíl obratu z environmentál-

1 Též někdy označovaná zkratkou „NFRD" – Non-Financial Reporting Directive.

2 Zákon č. 462/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

3 Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2020/852 ze dne 18. 6. 2020 o zřízení rámce pro usnadnění udržitelných investic a o změně nařízení (EU) 2019/2088. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32020R0852&from=IT.

ně udržitelné hospodářské činnosti a podíl kapitálových a provozních výdajů vynaložených na environmentálně udržitelnou hospodářskou činnost. Od 1. 1. 2022 se povinnost zveřejnění zmíněných ukazatelů těchto podniků týká cílů souvisejících se zmírněním změny a přizpůsobením se změně klimatu a od 1. 1. 2023 pro ostatní environmentální cíle.

Změny požadavků na vykazování nefinančních informací

V legislativním procesu EU je nyní návrh nové směrnice[4] upravující požadavky na vykazování informací o udržitelnosti širšímu okruhu subjektů s detailnějšími pravidly vykazování. Bude se týkat všech velkých společností a všech kótovaných společností. Okruh dotčených podniků se zvýší na téměř 50 000 společností v EU,[5] které budou muset dodržovat nová detailnější pravidla vykazování informací o udržitelnosti.[6] Uplatňování nových pravidel se bude vyžadovat i od podniků ze třetích zemí s čistým obratem více než 150 mil. eur dosaženým v rámci EU, pokud mají dceřinou společnost (která je současně velká či kótovaná společnost) či pobočku (s čistým obratem více než 40 mil. eur) usazenou v EU. Tisková zpráva organizace Frank Bold,[7] jejíž čeští odborníci jsou součástí poradní skupiny EFRAG, uvádí, že nové požadavky se budou týkat asi tisíce podniků v České republice.

Návrh evropské směrnice požaduje zveřejňovat informace o udržitelnosti v samostatném oddílu zprávy vedení podniku, v České republice se tedy bude týkat obsahu výroční zprávy. Informace budou obsahovat stručný popis obchodního modelu, strategie podniku a cílů v kontextu otázek udržitelnosti a pokroku, kterého podnik dosáhl při plnění těchto cílů. Kromě jiného by se dále měla popsat hlavní rizika a závislosti či skutečné nebo potenciální nepříznivé dopady spojené s hodnotovým řetězcem podniku a k tomu přijatá opatření. Všechny požadované informace by měly doplňovat relevantní ukazatele.

Dále návrh směrnice stanovuje povinnost pro dotčené podniky sestavovat zprávu vedení v elektronickém formátu XHTML a značkovat zprávy o udržitelnosti v souladu s požadovaným formátem.

Pro zajištění konzistentních a porovnatelných zpráv podniků budou vytvořeny nové standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti, které by měly zohledňovat tři hlavní aspekty udržitelnosti – environmentální oblast, sociální oblast a záležitosti týkající se správy a řízení. Harmonizace standardů má navázat na různé snahy mezinárodních iniciativ, které již vytvořily určité standardy, pokyny či rámce, a přispět k nim.

Skupina EFRAG zveřejnila v dubnu 2022 návrh první sady evropských standardů vykazování o udržitelnosti[8] k další diskuzi. Skládají se ze dvou obecných průřezových standardů:

- Obecné principy
- Obecné požadavky, požadavky na zveřejnění strategie, řízení a posouzení významnosti a dalších 11 základních standardů týkajících se:
- životního prostředí
  - E1 – klimatická změna,
  - E2 – znečištění,
  - E3 – vodní a mořské zdroje,
  - E4 – biodiverzita a ekosystémy,
  - E5 – využití zdrojů a oběhové hospodářství,
- sociální oblasti
  - S1 – vlastní pracovní síla,
  - S2 – pracovníci v hodnotovém řetězci,
  - S3 – postižené komunity,
  - S4 – spotřebitelé a koncoví uživatelé,
- správy a řízení
  - G1 – správa, řízení rizik a interní kontrola,
  - G2 – obchodní jednání.

Podle návrhu skupiny EFRAG k tvorbě standardů by měla následovat druhá sada standardů, kterou by měly tvořit další čtyři koncepční a průřezové standardy a navazující pokročilé standardy. Navrhované znění směrnice[9] uvádí lhůtu pro přijetí obecných standardů 30. 6. 2023 a dále odvětvových standardů a standardů pro malé a střední podniky 30. 6. 2024. Nové legislativní požadavky by měly být účinné od 1. 1. 2024 nejdříve pro podniky, na které se již vztahuje směrnice o vykazování nefinančních informací (NFRD). Pro ostatní velké podniky je navržen termín od 1. 1. 2025. Pro kótované malé a střední podniky, pro malé a nepříliš složité instituce[10] a dále pro kaptivní pojišťovny by měla platit lhůta pro uplatňování nové směrnice od 1. 1. 2026.

Návrh nové směrnice požaduje ověření zpráv o udržitelnosti auditorem, aby se posílila věrohodnost zveřejňovaných informací. Vzhledem k prozatímní absenci ověřovacích standardů bude nejprve vyžadováno ověření s omezenou jistotou. Standardy pro ověřování zpráv o udržitelnosti s omezenou jistotou by Evropská komise měla přijmout do 1. 10. 2026 a standardy pro ověření těchto zpráv s přiměřenou jistotou do 1. 10. 2028. Tím se zajistí postupné dosažení obdobné úrovně jistoty a věrohodnosti jako u ověření účetní závěrky.

4 Též někdy označovaná zkratkou „CSRD" – Corporate Sustainability Reporting Directive.

5 Sustainable Finance and EU Taxonomy: Commission takes further steps to channel money towards sustainable activities. Dostupné z: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_21_1804.

6 Aktuální požadavky NFRD se týkají dle důvodové zprávy k návrhu nové směrnice zhruba 11 700 podniků v EU.

7 Dostupné z: https://frankbold.org/pro-media/tiskova-zprava/ceska-republika-je-u-tvorby-evropskych-standardu-reportingu-udrzitelnosti-experti-z-frank-bold-se-dos-0.

8 Též označovány zkratkou „ESRS" – European Sustainability Reporting Standards. Dostupné z: https://www.efrag.org/lab3?utm_campaign=13368689_Newsletter-July-2022&utm_medium=Engagement%20Cloud&utm_source=Global%20Reporting%20Initiative&dm_i=4J5,7YJCH,9CF680,WJGRD,1#.

9 Návrh směrnice ze dne 30. 6. 2022.

10 Pojem ve smyslu čl. 4 b. 145 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 575/2013. Konsolidovaný text dostupný z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A02013R0575-20220708#B-26.

Dlouhodobé smlouvy ve stavebnictví a určení okamžiku uznání výnosů v judikatuře NSS

Informace o výnosech jsou klíčovými indikátory, které externí uživatelé účetních závěrek sledují při vyhodnocování finanční výkonnosti účetní jednotky a jejím vývoji v čase. Význam této části účetního výkaznictví se odráží ve složitosti účetních postupů, kterými se účetní jednotky řídí při uznání, ocenění a vykázání výnosů. Složitost problematiky se mj. projevuje tím, že účetní předpisy ne vždy obsahují jednoznačné a všeobecně aplikovatelné principy či pravidla.

doc. Ing. David Procházka, Ph.D.,

katedra finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze

Vlastní příprava účetní závěrky a informací, které budou užitečné pro externí uživatele při jejich ekonomickém rozhodování, se neobejde bez významných úsudků, včetně volby vhodné účetní metody. Situaci v českém účetnictví komplikuje skutečnost, že účetní předpisy se dlouhodobě věnují oblasti výnosů jen velmi okrajově. V praxi se proto objevuje velké množství rozmanitých metod, které se liší tím, jakou obecnou účetní zásadu konkrétní účetní jednotka v konkrétním případě upřednostní. Výsledkem této rozmanitosti bývají spory ohledně adekvátnosti zvolených účetních postupů, které mnohdy končí i soudními spory, a to zejména mezi daňovou správou a účetními jednotkami-daňovými subjekty. Výsledky těchto sporů primárně daňově motivovaných mají kromě rozsouzení konkrétního případu podstatný dopad nejen na daňovou, ale i účetní praxi, neboť soudy v rámci svých rozhodnutí interpretují obsah obecných účetních zásad pro určitý typ transakcí, které účetní předpisy specificky neřeší.

Tento článek se blíže zaměří na obsah rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) ze dne 16. 12. 2021, čj. 2 Afs 296/2020-64, jehož hlavní předmět sporu spočíval v posouzení, jaké účetní metody jsou akceptovatelné v kontextu českých účetních předpisů pro určení okamžiku vzniku výnosů z dlouhodobých smluv ve stavebnictví. Bez nadsázky lze konstatovat, že argumentace předložená NSS představuje přelomový příspěvek do diskuze v oblasti, kterou aktuálně platné české účetní předpisy řeší zcela nedostatečně a která pokrývá podnikatelskou činnost podstatné části českých společností.

Předmět sporu

Hlavním předmětem sporu je účetní zobrazení stavebních zakázek, které účetní jednotka (stavební firma) zhotovovala pro své zákazníky (objednatele stavebních prací). Při daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 správce daně rozporoval účetní zobrazení dvou zakázek účetní jednotky. Pro prvního objednatele měla účetní jednotka provést přípravné stavební práce ve vymezeném úseku pozemní komunikace (rychlostní silnice); pro druhého objednatele měla realizovat zemní práce, vsaky a dešťovou kanalizaci v jeho administrativním areálu. Objektem nesouhlasu správce daně bylo určení okamžiku, ve kterém účetní jednotka účtovala o vzniku výnosů z těchto dvou stavebních zakázek dlouhodobého charakteru.

Smluvní podchycení obou zakázek bylo obdobné. Mezi účetní jednotkou a objednatelem byla uzavřena smlouva o dílo podle občanského zákoníku (dále také „OZ"), která specifikovala předmět smlouvy, způsob předání, odpovědnost za vady, platební a ostatní podmínky. Podle obou smluv se dílo považovalo za dokončené převzetím jeho poslední části vydáním protokolu o převzetí prací objednatelem díla. Současně podle smlouvy měl první objednatel *„hradit dílo postupně formou dílčího měsíčního plnění na základě soupisu provedených prací, kdy dílčím plněním se rozumí rozsah a cena skutečně provedených prací a dodávek uskutečněných zhotovitelem v běžném měsíci a zjištěných k 25. dni příslušného měsíce zjišťovacím protokolem potvrzeným objednatelem či jeho zástup-*

cem", resp. v případě druhé zakázky *„fakturace měla probíhat dle skutečně provedených prací"*.

Na základě posouzení podstaty jednotlivých hospodářských transakcí účetní jednotka rozhodla o následujícím účetním řešení, které aplikovala u obou zakázek:

- postupně fakturované částky na základě dílčích předávacích protokolů byly účtovány do výnosů,
- současně se zaúčtováním výnosů byly náklady vynaložené na odsouhlasené práce odúčtovány z nedokončené výroby do nákladů,
- náklady vynaložené na dosud neodsouhlasené práce byly ponechány na nedokončené výrobě.

Popsané účetní řešení zakázek konstituuje tzv. metodu průběžného uznávání výnosů ze zakázky (v literatuře též označovaná jako metoda procenta dokončení zakázky), kdy výnosy a náklady vstupují do výsledku hospodaření postupně v rozsahu, jak je zakázka dokončována. Důsledkem tohoto účetního postupu je též skutečnost, že i celkový zisk na zakázce se do výsledku hospodaření promítá průběžně.

Účetní jednotka zvolila toto účetní řešení mj. na základě následujících argumentů:

- české účetní předpisy neobsahují definice základních účetních prvků (včetně výnosů) ani konkrétní požadavky na určení okamžiku vzniku výnosů z dlouhodobých smluv; účetní jednotka tedy musí vycházet z obecných požadavků zákona o účetnictví (zejména s ohledem na § 7 odst. 1 a 2);
- přestože vlastnické právo k dílu přechází na objednatele až úplným dokončením díla, objednatel dílo po celou dobu kontroluje (např. tak, že stavební práce probíhají na pozemku objednatele);
- díky své kontrole získává objednatel užitky z průběžně vznikajícího díla;[1] naopak zhotovitel žádné užitky z částečného splnění zakázky nemá, neboť dílo nekontroluje;[2]
- jednotlivé etapy na sebe technologicky navazují a bez odsouhlasení dílčí etapy objednatelem není možné přistoupit k další etapě;[3]
- průběžné odsouhlasování provedených prací a jejich kvality snižuje riziko budoucích reklamací,[4] a tedy významně eliminuje rizika zhotovitele u již provedených prací; průběžné odsouhlasování skutečně provedených prací též slouží jako identifikace relativně autonomních částí díla, které byly již dokončeny, přestože nejsou explicitně smluvně vymezeny.

Výše uvedené okolnosti vedly tedy účetní jednotku k závěru, že dílo je objednateli dodáváno postupně, resp. objednavatel získává nezpochybnitelné ekonomické užitky z částečně provedeného díla (a účetní jednotka z již provedených prací a vynaložených nákladů užitky nemá). V kontextu odst. 2.4.3 českého účetního standardu č. 001 jednotka nastavila účetní směrnice tak, že okamžik uskutečnění účetního případu pro případ zaúčtování výnosů z dlouhodobých zakázek splňujících uvedené charakteristiky je navázán na vzájemné odsouhlasení provedených dílčích prací na zakázce.

V rámci kontroly se správce daně s uvedeným účetním řešením neztotožnil a místo toho dovodil, že jednotka měla o výnosech ze zakázky účtovat až v okamžiku úplného dokončení díla a jeho předání objednateli na základě vyhotoveného finálního předávacího protokolu v souladu se smluvními ujednáními. Argumentace správce daně se opírala o následující skutečnosti:

- vzhledem k možné existenci více účetních řešení je pro účetní zobrazení určující individuální úprava smluvního vztahu mezi objednatelem a zhotovitelem ve vazbě na příslušná ustanovení právních předpisů (v tomto případě smlouvy o dílo podle občanského zákoníku a konkrétní paragrafy odkazované smlouvou),
- klíčovým faktorem v předmětné věci je posouzení smluvních ujednání týkajících se způsobu předání a převzetí díla s vlivem na převod vlastnických práv a přechod rizika vzniku škody na dokončeném díle,
- podle smluvních podmínek je dílo dokončeno až převzetím jeho poslední části a vydáním protokolu o převzetí prací objednatelem díla,
- dílčí fakturace řeší *„toliko průběžné financování zhotovovaného díla, nikoli jeho částečné předání a převzetí"*,
- podle § 2606 OZ může k částečnému předání a převzetí díla, které je prováděno postupně, dojít pouze za předpokladu, že lze jednotlivé stupně odlišit; fakturace na základě soupisu provedených prací podle názoru správce daně nepostačuje ke splnění podmínky odlišení jednotlivých stupňů.

Na základě výše uvedeného rozboru právního rámce zakázek správce daně dospěl k závěru, že z uvedených smluv o dílo nelze dovozovat, že by odsouhlasením rozsahu provedených prací došlo k dílčímu splnění dodávky. Předmětné zakázky bylo tak nutno považovat až do data jejich předání a převzetí za nedokončené dílo v celém rozsahu (včetně odpovídajícího ocenění nedokončené

1 Např. v případě, že dojde k vypovězení smlouvy z jakéhokoliv důvodu, může objednatel navázat na již dokončené práce sám (či prostřednictvím jiného zhotovitele).

2 Např. v případě ekonomických potíží objednatele (a např. konkursu) je fakticky vyloučené, že by si zhotovitel dílo (částečně provedené zemní práce) „ponechal" a použil ho při realizaci jiné zakázky u jiného klienta. U stavebních prací na komunikacích jsou navíc v mnoha případech vrstvy provedené zhotovitelem (subdodavatelem) překryty či spojeny s dalšími vrstvami, které provedl sám objednatel.

3 V případě stavby komunikací (velmi zjednodušeně) nejprve probíhají přípravné zemní práce (např. odstranění zeminy, zarovnání povrchu), následně se pokládají základní vrstvy materiálu, poté se pokládá potrubí a instalují ostatní síťové prvky, následuje další vrstva materiálu a až poté započínají práce pro vlastní zhotovení povrchu komunikace.

4 Je jednodušší případné vady v nepovrchových vrstvách odstranit okamžitě, a nikoliv k okamžiku předání celého díla, což by vedlo k nutnosti poničit svrchní vrstvy.

výroby v rozvaze v celé částce dosud vynaložených nákladů). Jinými slovy, správce daně dospěl k závěru, že účetní jednotka měla použít k určení okamžiku vzniku výnosů tzv. metodu úplného dokončení zakázky.

V návaznosti na svůj názor správce daně vyloučil u obou zakázek veškeré výnosy zahrnuté do výsledku hospodaření roku 2014 a stanovil daňovou povinnost vyplývající z těchto zakázek tak, aby v roce 2014 neovlivnily zmíněné zakázky hospodářský výsledek, potažmo daňový základ. Přijaté platby vztahující se ke skutečně odvedeným (a objednatelem odsouhlaseným) pracím na těchto zakázkách měly být podle správce daně evidovány jako zálohy dle § 2611 OZ. V neposlední řadě veškeré zaúčtované náklady vynaložené na dané zakázky měly být evidovány jako nedokončená výroba. V konečném důsledku tedy na základě rozhodnutí správce daně došlo:

- ke snížení výnosů roku 2014 o částku 12 085 583 Kč (se souvztažným zvýšením závazků z titulu přijatých záloh),
- ke snížení nákladů roku 2014 o částku 14 959 438 Kč (se souvztažným zvýšením částky vykazované nedokončené výroby).[5]

Protože závěry správce daně, se kterými účetní jednotka nesouhlasila, potvrdilo i Odvolací finanční ředitelství, podala účetní jednotka žalobu. Před samotnou analýzou rozsouzení uvedeného sporu soudní soustavou ČR ale uděláme „odbočku" do účetní teorie, která osvětlí podstatu obou metod a jejich relevanci pro uživatele účetních informací.

Obecně k určení okamžiku vzniku výnosů v účetnictví

Náležité zachycení výnosů v účetní závěrce si obecně žádá podchytit:

- definici výnosu,
- ocenění výnosu,
- určení okamžiku vzniku výnosu,
- způsob vykázání výnosů ve výsledovce.

Každý ze čtyř kroků by si zasloužil samostatnou detailní diskuzi, a to zejména s ohledem na zcela neexistující či nedostatečnou úpravu v českých účetních předpisech.[6] Z důvodu omezeného prostoru se budeme věnovat pouze problematice určení okamžiku vzniku výnosu. Podle obecně uznávaných účetních zásad se výnos uzná v okamžiku jeho realizace. Okamžik realizace byl např. podle staršího standardu IAS 18[7] navázán na převod rizik a užitků, ke kterému zpravidla dochází v okamžiku dodání výrobků (zboží či jiného aktiva) zákazníkovi. Uznání výnosů v okamžiku úplného dokončení zakázky (transakce) se běžně uplatňuje v maloobchodě, velkoobchodě, při výrobě a prodeji standardizovaných produktů, dodávkách energií atd.

Metoda úplného dokončení zakázky silně respektuje zásadu opatrnosti, ale v mnoha typech výnosových transakcí není schopna poskytnout relevantní informace pro uživatele, a narušovala by tak i požadavek na neutralitu účetních informací. Proto tvůrci mezinárodně uznávaných předpisů umožňují ve vybraných případech vykázat výnosy i dříve než po úplném dokončení prodejní transakce. Tuto situaci zohledňoval druhý výnosový standard, dnes již též neplatný, IAS 11.[8] Tento standard se vztahoval na tzv. smlouvy o zhotovení, přičemž smlouva o zhotovení je definována jako smlouva sjednaná za účelem výstavby aktiva nebo takového souboru aktiv, který je vzájemně propojen nebo závislý z hlediska návrhu, technologie a funkce či jeho konečného účelu nebo použití. U smluv o zhotovení definuje klíčové charakteristiky aktiva zákazník a obvykle si jejich splnění žádá významně dlouhý čas. V případě, že plnění takových smluv přesahuje do více než jednoho účetního období, vznikají tak legitimní otázky, zda má být zisk vykázán po úplném dokončení kontraktu, či zda může být část zisku vykázána již v průběhu plnění zakázky. IAS 11 připouštěl obě možnosti, kdy se volba vhodné metody odvozovala od schopnosti účetní jednotky spolehlivě odhadnout výsledek smlouvy, tj. kolik účetní jednotka na zakázce vydělá (resp. prodělá). Konkrétně se postupovalo jedním ze tří způsobů.

- Řešení 1A: Očekávaný výsledek ze smlouvy je zisk:
  - výnosy a náklady se uznávají postupně podle stupně dokončení,
  - zisk je alokován postupně po celou dobu smlouvy.
- Řešení 1B: Očekávaný výsledek ze smlouvy je ztráta:
  - výnosy a náklady se uznávají postupně podle stupně dokončení,
  - celková očekávaná ztráta se vykáže okamžitě ve výsledku hospodaření.
- Řešení 2: Očekávaný výsledek ze smlouvy je neznámý:
  - výnosy se uznávají max. do výše nákladů, u kterých se očekává úhrada,
  - smluvní náklady se zahrnou do výsledku hospodaření v období vynaložení.

Zisk ze zakázky lze průběžně promítnout pouze tehdy, jestliže účetní jednotka je schopna spolehlivě prokázat, že zakázka bude zisková. Je-li zakázka ztrátová, nestačí promítnout procentuální část ztráty, nýbrž celou. Nelze-li výsledek smlouvy spolehlivě odhadnout, uvedené řešení vede k variantě tzv. nulového zisku.

5 Z výše uvedených částek též vyplývá motivace správce daně ke zpochybnění účetního řešení účetní jednotky. První zakázka byla totiž ztrátová a ztráta z této zakázky byla vyšší než zisk z druhé zakázky. Metoda průběžného uznávání výnosů (a nákladů) tedy vedla v tomto jednom konkrétním účetním období 2014 ke snížení účetního zisku, a tedy i daňového základu oproti situaci, kdy by za využití metody úplného dokončení zakázky bylo o celkové částce výnosů (a celkové částce nákladů) účtováno až v okamžiku úplného dokončení díla v následujícím období.

6 Některá z témat jsou předmětem diskuzních příspěvků v časopise *Auditor*, zejména v monotematických číslech 2/2013 a 9/2018.

7 Tento standard byl společně s druhým výnosovým standardem IAS 18 nahrazen od 1. 1. 2018 novým standardem IFRS 15.

8 Anglický název IAS 11 *Construction Contracts* byl původně do češtiny překládán jako stavební smlouvy. Později byl užíván spíše překlad smlouvy o zhotovení nebo dlouhodobé zakázky, aby se lépe vystihla podstata standardu, který se nevztahoval jen na stavebnictví.

Nicméně společným znakem všech tří variant řešení je, že se vždy účtuje o výnosech [buď procentuálním podílem podle rozsahu dokončení ve variantě 1A a 1B, nebo (max.) do výše nákladů, u kterých se očekává úhrada ve variantě 2]. Jinými slovy, IAS 11 vyžadoval u smluv o zhotovení vykazovat výnosy průběžně tak, aby uživatelé mohli náležitě vyhodnotit, jakou činnost účetní jednotka během období na zakázce provedla.

Protože pro výše popsaný spor jsou relevantní varianty 1A a 1B, které aplikují tzv. metodu procenta dokončení, budou číselně ilustrovány následujícími příklady.

Stavební firma zhotovuje stavbu pro developera. Smluvní cena zakázky je 100 mil. Kč. Odhadované náklady jsou 80 mil. Kč. Práce započaly v roce 2X22. Ke konci roku 2X22 je stavba hotova ze 40 %. Jaké částky budou zachyceny ve výsledovce za rok 2X22?*
Zakázka je zisková (očekávaný zisk je 20 mil. Kč) Výnosy 2X22: 40 % * 100 mil. Kč = 40 mil. Kč Náklady 2X22: 40 % * 80 mil. Kč = 32 mil. Kč Průběžně vykázaný zisk: 8 mil. Kč (tj. 40 % z celkového očekávaného zisku)
Stavební firma zhotovuje stavbu pro developera. Smluvní cena zakázky je 100 mil. Kč. Odhadované náklady jsou 80 mil. Kč. Práce započaly v roce 2X22. Ke konci roku 2X22 je stavba hotova ze 40 %. Jaké částky budou zachyceny ve výsledovce za rok 2X22, jestliže se původně odhadované náklady na zhotovení zakázky zvýšily o 40 mil. Kč?
Zakázka je ztrátová (očekávaná ztráta 20 mil. Kč) Výnosy 2X22: 40 % * 100 mil. Kč = 40 mil. Kč Náklady 2X22: 40 % * 120 mil. Kč = 48 mil. Kč Rezerva na ztrátové zakázky 2X22: 12 mil. Kč (60 % zatím nevykázané ztráty) Průběžně vykázaná ztráta: 20 mil. Kč (tj. celá očekávaná ztráta na zakázce)

* Pro zjednodušení předpokládáme, že skutečné náklady se vyvíjejí přesně podle odhadu.

Je tedy zřejmé, že v případě smluv o zhotovení (typicky stavební a podobné smlouvy) IAS 11 preferoval za základní účetní řešení průběžné uznávání výnosů v rozsahu, v jakém je zakázka dokončena, a to i v případě ztrátových zakázek (nebylo podstatné, že zakázka byla ztrátová; podstatné bylo odhadnout, jak smlouva dopadne).[9] Zdůvodnění preference metody procenta dokončení ze strany IASB se opíralo o větší užitečnost takové účetní závěrky pro externí uživatele. Zejména u velkých zakázek dlouhodobého charakteru (např. výstavba elektráren, přehrad apod.) by vykázání celé částky výnosů (a tedy i celkového zisku) až po úplném dokončení zakázky mohlo vést k situaci, že by po několik účetních období (v některých případech i více než 10 let) nebyly ve výsledovkách vykazovány žádné či nevýznamné výnosy, hospodářské výsledky by byly dlouhodobě záporné a následně by došlo k jednorázovému promítnutí všech výnosů a celého zisku. Takový účetní postup by významně snižoval srovnatelnost účetních závěrek dané účetní jednotky v čase i srovnání s konkurenty účetní jednotky a znemožňoval by smysluplnou finanční analýzu na základě účetních informací. Obdobnou argumentaci by bylo možné nalézt i v případě starších standardů US GAAP. Metoda procenta dokončení se tak stala pevnou součástí možných metod pro určení okamžiku výnosů v rámci nejvýznamnějších globálních systémů účetních standardů.

Pro úplnost uvádím i změnu, kterou zavedl nový standard IFRS 15.[10] Základní princip standardu vyžaduje uznat výnos ze smlouvy se zákazníkem, když účetní jednotka převede kontrolu nad aktivem na zákazníka (IFRS 15.31). Stejně jako původní úprava i IFRS 15 rozeznává dvě základní situace pro převod kontroly determinující realizaci výnosu. Podmínka převodu kontroly může být splněna buď v určitém časovém okamžiku *(at a point in time)*, nebo v průběhu času *(over time)*. Zatímco IAS 11 a IAS 18 odvozovaly volbu metody od vymezení působnosti příslušného standardu,[11] IFRS 15 volí jednotný postup pro všechny smlouvy se zákazníky a vztahuje volbu vhodné metody k posouzení ekonomických charakteristik smlouvy. Metoda postupného uznávání výnosů v průběhu času se aplikuje tehdy, jestliže ekonomická podstata smlouvy odpovídá alespoň jedné ze tří možností (IFRS 15.35):

- zákazník souběžně získává a užívá benefity z průběžného plnění prodávajícím (např. roční paušální smlouva, kdy právní zástupce průběžně vyřizuje upomínky ve prospěch svého klienta), nebo
- činnost prodávajícího vytváří nebo vylepšuje aktivum, které zákazník kontroluje (např. výstavba na pozemku kupujícího), nebo
- činnost prodávajícího nevytváří aktivum s vlastním alternativním užitím prodávajícím a prodávající má právo na protihodnotu za zatím odvedenou práci (např. zpracování daňového přiznání pro konkrétního klienta).

Velmi zjednodušeně lze tedy shrnout, že metoda průběžného uznávání výnosů ze zakázek se aplikuje tehdy, pokud zákazník získává z plnění, byť dílčího, ekonomické užitky, které kontroluje.

Soudní rozhodnutí ve sporu

Jak již bylo uvedeno, spor mezi účetní jednotkou a správcem daně (resp. Odvolacím finančním ředitelstvím) dospěl až k soudnímu projednání. Krajský soud v Plzni se ve svém rozsudku čj. 30 Af 64/2018-128 přiklonil na stranu Finanční správy. Soud zde

9 Z důvodu opatrnosti musela být dotvořena rezerva na ztrátovou zakázku tak, aby se celková očekávaná ztráta promítla do výsledku hospodaření okamžitě.

10 Stejné řešení platí i pro US GAAP (nový výnosový standard byl součástí konvergenčního projektu IASB a FASB).

11 A rozhodnutí, zda smluvní ujednání konstituuje smlouvu o zhotovení či nikoliv, mohlo mít následně vliv, zda bude či nebude aplikována metoda procenta dokončení.

konstatuje, že předmětný spor se týká účetního zobrazení a konkrétně otázky, zda určení okamžiku vzniku výnosu v případě dlouhodobého díla nastává při průběžné realizaci díla, nebo až po jeho finálním předání. Při odůvodnění krajský soud vyšel v souladu s argumentací správce daně z analýzy úpravy smlouvy o dílo v občanském zákoníku a zároveň z konkrétních smluvních ujednání mezi stěžovatelkou a jejími zákazníky.

Z § 2604 a 2606 OZ je podle krajského soudu zřejmé, že okamžik vzniku výnosu je okamžikem provedení díla; okamžik provedení díla je pak odvislý od způsobu, jakým smluvní strany ve smlouvě vymezí předmět díla, způsob jeho realizace a otázku jeho předání a převzetí. Smlouvy byly podle soudu formulovány způsobem, který neumožňuje odlišit jednotlivé stupně díla. K předání jednotlivých částí díla, které by znamenalo vznik výnosu a povinnost platit daň z příjmů průběžně, nedošlo. K tomu, aby mohlo dojít k průběžnému danění výnosů, by musela nastat situace, v níž by smlouva o dílo byla formulována tak, že při dílčí fakturaci dochází k předání a převzetí části díla a začínají běžet záruční lhůty na předanou část díla. Teprve pak by bylo podle názoru krajského soudu dílo částečně provedeno a odpovídající faktura by musela být zhotovitelem zahrnuta do výnosů ve zdaňovacím období předcházejícím období samotného dokončení díla jako celku. Jinými slovy, krajský soud v obecné rovině užití metody průběžného uznávání výnosů nevylučuje, ale podmiňuje její aplikaci takovým nastavením smluvního vztahu mezi objednatelem a zhotovitelem, aby smlouva explicitně obsahovala ustanovení o průběžném dokončování a předávání díla ve vazbě na identifikaci dílčích plnění.

Účetní jednotka s rozhodnutím Krajského soudu v Plzni nesouhlasila a podala kasační stížnost k NSS zejména z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Účetní jednotka ve své stížnosti kromě původních argumentů dále zdůraznila, že správce daně nijak nezdůvodnil, proč dle jeho názoru přecházejí všechna rizika až předáním a převzetím celého díla, což byla výchozí premisa pro následný závěr, že vzniká pouze jeden výnos po úplném dokončení díla. Účetní jednotka též nesouhlasila se závěry krajského soudu, že skutečně provedené a odsouhlasené práce, které jsou nezbytné k realizaci navazujících prací, a tedy i dokončení celého díla, nepředstavují pro objednatele žádný užitek. V tomto kontextu též účetní jednotka nesouhlasila s konstatováním krajského soudu, že jednotlivé dílčí práce nebyly z pohledu smlouvy o dílo autonomními částmi. Účetní jednotka současně zpochybnila závěr krajského soudu, že průběžné účtování o výnosech musí být podmíněno smluvní úpravou jednoznačně identifikující dílčí plnění, včetně individuálního nastavení běhu lhůt za vady. V neposlední řadě účetní jednotka rozporovala závěr daňové správy (a následně i krajského soudu), že jí používaná metoda procenta dokončení nekonvenuje akruálnímu principu. Tento závěr dovozovali správce daně a krajský soud pouze obecně (a v rozporu s běžnou praxí nejen ve stavebnictví, ale i v jiných ekonomických oborech).

NSS se ve svém rozhodnutí nejprve vyjádřil, že sporná právní otázka (určující pro výsledný závěr o důvodnosti kasační stížnosti) spočívá v posouzení, zda účetní jednotka směla *„v mezích zákona o účetnictví a účetní vyhlášky (potažmo také ZDP) účtovat o přijatých průběžných platbách za provedené práce na obou dlouhodobých stavebních zakázkách jako o výnosech i přesto, že tyto zakázky nebyly jako celek v předmětném zdaňovacím období dokončeny a předány objednatelům“*.

NSS tedy potvrdil předchozí závěr krajského soudu, že uvedený spor je výhradně sporem o „správné“ účetní řešení. K posouzení síly argumentů obou stran sporu zvolil NSS odlišnou „taktiku“ než krajský soud. Zatímco soud v první instanci řešil otázku dominantně pohledem občanského práva a na účetní předpisy odkazoval pouze formálně,[12] NSS upřel pozornost primárně právě na účetní kontext. Na základě extenzivních odkazů na předchozí judikaturu týkající se „účetních sporů“, analýzy požadavků zákona o účetnictví a věcného rozboru ekonomických charakteristik předmětných zakázek dospěl NSS k závěru, že krajský soud pochybil v posouzení právní otázky správnosti aplikovaného způsobu účtování o nedokončených stavebních zakázkách. NSS shledal tedy kasační stížnost důvodnou, a proto napadený rozsudek zrušil. Vlastní odůvodnění je vysvětleno zejména v odst. 39 až 46 rozsudku a hlavní argumenty NSS lze shrnout následovně:

1. Stavebnictví je specifická činnost vyznačující se existencí dlouhodobých zakázek přesahujících jedno účetní období. Je běžné, že dochází k fakturaci průběžně (na základě oddělitelných staveb či jednotlivých etap). Na výstavbu nelze pohlížet jako na běžnou zakázkovou výrobu a bylo by *„opravdu nemístně zjednodušující požadovat, aby stavební podnik vyúčtoval a daňově uplatnil veškeré náklady vynaložené na provedení stavby díla až poté, co dílo zcela dokončí a odevzdá objednateli“* (viz 30 Af 83/2018-227).

2. Princip věcné a časové souvislosti daňově uznatelných výdajů se zdanitelnými příjmy je nutno vykládat v souvislosti s povahou podnikatelské činnosti daňového subjektu a povahou plnění, která poskytuje či přijímá. Daňový subjekt podnikající ve stavebnictví proto musí mít možnost účtovat o nákladech průběžně tak, jak je vynakládá. Pro zajištění časové a věcné souvislosti úplně postačuje požadavek, aby příslušné náklady byly v době, kdy si je daňový subjekt uplatňuje, již součástí fakturace konečnému odběrateli díla, a staly se tak součástí zdanitelných výnosů. O takovýchto nákladech není třeba účtovat jako o nedokončené výrobě – tento účetní režim se uplatní pouze u těch vynaložených nákladů, jež dosud nebyly odběrateli vyfakturovány (viz 2 Afs 36/2006-77).

3. Smlouvy, které účetní jednotka uzavřela, jsou oprávněně významným pramenem informací pro správce daně o tom, jaký je právní základ konkrétního účetního případu (v kontextu požadavku § 6 odst. 1 ZoÚ). Nicméně tento „právní základ“ ani konkrétní smluvní ujednání *„nejsou alfou a omegou (a tedy ani*

12 Přestože dospěl ke správnému závěru, že se jedná výhradně o spornou otázku účetního charakteru.

limitacemi) pro posouzení, zda zvolený způsob účtování naplňuje zásadu věrného a poctivého zobrazení".

4. Základem pro posouzení je požadavek § 7 odst. 2 ZoÚ, podle kterého v případech, kdy *„účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá"*. Pro účetní zobrazení transakce je tedy prioritní skutečná povaha a stav hospodářské transakce a zákon o účetnictví *„nikterak nenaznačuje, že by měl být pojem ‚skutečný stav' bezezbytku ztotožňován se stavem právním tak, jak jej orgán finanční správy dedukuje ze získané smluvní dokumentace"*.

5. Určení okamžiku vzniku výnosu se tedy musí odvíjet od skutečného průběhu plnění (prací a jejich zaplacení) a neřídit se stavem formálněprávním (viz i 5 Afs 49/2011-100), přičemž převod vlastnického práva není nutnou podmínkou pro vznik výnosu. Nutnou podmínkou je dodání výrobku (díla), ze kterého objednatel může získávat ekonomické užitky (viz i 1 Afs 111/2009-97).

Na základě posouzení povahy sporných zakázek dospěl NSS k závěru, že účetní jednotka postupně prováděla pro své dva objednatele zejména zemní práce na dlouhodobých stavebních zakázkách; tyto práce jim periodicky prezentovala ke kontrole a posléze podle odsouhlasených soupisů provedených prací i průběžně fakturovala. Na podkladě popsané periodické fakturace pak přijímala úhrady za přesně vymezené provedené stavební práce.

NSS se rovněž ztotožnil s argumentem účetní jednotky, že vyfakturované a zaplacené práce již samotným okamžikem jejich provedení představovaly pro objednatele neoddiskutovatelnou ekonomickou hodnotu, neboť umožňovaly další postup prací na stavebních zakázkách, a stěžovatelka stěží mohla provedené práce „vzít zpět" a upotřebit ke zhotovování případné jiné zakázky.

Všechny tyto skutečnosti tak vedly NSS k závěru, že účetní jednotka nepochybila tím, že v předmětných dvou zakázkách aplikovala metodu průběžného uznávání výnosů, a rozporování tohoto účetního řešení ze strany správce daně bylo věcně nesprávné.

Závěrečné poznámky

Rozsudek NSS ze dne 16. 12. 2021, čj. 2 Afs 296/2020-64, lze jednoznačně považovat za významný právně závazný názor, který má vliv nejen na oblast zdanění příjmů, ale – a to především – zásadně zasahuje i do sféry účetního výkaznictví. Přestože české účetní předpisy neobsahují definici výnosů a jsou poměrně skoupé i ohledně podmínek pro určení okamžiku vzniku výnosu, NSS interpretuje, jaké účetní metody jsou u dlouhodobých zakázek (ve stavebnictví) v souladu s obecnými principy obsaženými zejména v zákoně o účetnictví. Prvně je nutné zdůraznit, že obě popisované metody (metoda úplného dokončení zakázky, resp. metoda průběžného uznávání výnosů) *„mají z hlediska zákona o účetnictví a prováděcích právních předpisů své opodstatnění a uplatnitelnost; žádná z nich není bez dalšího v rozporu s relevantní právní úpravou"*. Při výběru vhodné účetní metody, aby byl naplněn smysl a účel účetnictví, je nutné zohlednit výlučně skutečnou ekonomickou povahu transakce. V případě dlouhodobých zakázek ve stavebnictví je tedy nutné posoudit, zda a v jakém rozsahu byly provedeny příslušné práce, a **především zda z částečného plnění získává zákazník ekonomický prospěch**, který kontroluje. Individuální ujednání ve smlouvě, podle kterého dojde k předání díla jako celku, jsou relevantní z hlediska (občansko)právního, ale *„v žádném případě nevylučují, aby prizmatem zákona o účetnictví a účetní vyhlášky byla reflektována skutečnost, že práce byly prováděny, kontrolovány, odsouhlasovány, fakturovány i placeny po částech"*. Absenci výslovného označení smluveného postupu při realizaci stavební zakázky za „postupné provádění" a „částečné předávání" díla (podle § 2606 OZ) pro nemožnost aplikovat metodu průběžného uznávání výnosů považuje NSS za *„nemístně formalistickou"*.[13]

Hlavní konsekvence uvedeného rozsudku pro účetnictví lze shrnout následovně:

- přestože neexistuje konkrétní účetní úprava pro výnosové transakce dlouhodobého charakteru, obecné účetní principy v zákoně o účetnictví poskytují dostatečný základ k posouzení, zda konkrétní metody aplikované účetními jednotkami (ne)jsou v rozporu s koncepcí českého účetnictví,
- konkrétně v případě dlouhodobých zakázek (ve stavebnictví) lze použít minimálně dvě účetní metody pro určení okamžiku uznání výnosů (tj. metodu úplného dokončení zakázky, resp. metodu průběžného uznávání výnosů),
- volba metody není libovolná, nýbrž musí odpovídat ekonomické povaze transakce tak, aby zvolené řešení nezastíralo skutečný stav.

Rozsudek přináší i několik významných nezamýšlených benefitů. V první řadě se jedná o další rozhodnutí NSS, které výslovně zdůrazňuje, že účetnictví slouží primárně specifickým účelům vymezeným v zákoně o účetnictví (tj. poskytovat užitečné informace pro ekonomická rozhodování uživatelů). Případné interakce účetnictví s jinými účely musí tuto prioritu respektovat a nelze posuzovat „správnost" účetního řešení prizmatem tohoto jiného účelu. Za druhé dochází k potvrzení, že pro účely účetnictví má přednost ekonomická podstata transakce před právní formou.[14] Rozsudek NSS nepřímo indikuje, že složité transakce si žádají rozsáhlé posouzení všech okolností a „správné" účetní řešení se neobejde bez úsudků. Nicméně úsudky nelze činit tak, aby bylo dosaženo preferovaného účetního řešení, nýbrž takového, které věrně a poctivě zobrazuje ekonomickou realitu. V neposlední řadě, aniž by takový úmysl vůbec měl, odvodil NSS pro potřeby českého účetnictví taková účetní řešení dlouhodobých zakázek, která jsou kompatibilní s úpravou dle IFRS. ■

13 Naopak závěr krajského soudu, že účetní řešení je podmíněno nastavením smluvního vztahu mezi objednatelem a zhotovitelem v kontextu jednotlivých variant nabízených občanským zákoníkem, by vedl k „učebnicovému příkladu", který by umožňoval zakrývat skutečný stav na základě toho, že by účetní řešení následovalo právní konstrukci.

14 Toto je významná zpráva nejen pro správce daně, ale i pro soudy na nižších úrovních, které rozhodují spory účetního charakteru.

Praktický úvod do novely zákona o evidenci skutečných majitelů

Dne 1. října 2022 nabude účinnosti zákon č. 245/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 37/2021 Sb., o evidenci skutečných majitelů (dále „novela"). Novela přináší několik větších i menších změn. Cílem tohoto textu je poskytnout základní přehled a představení těch novinek, které by měly mít největší vliv na praxi, včetně praxe daňových poradců. Jelikož se autor textu podílel na přípravě návrhu novely, omezují se následující řádky především na informativní popis a praktický kontext.

Mgr. Adam Hexner,

vrchní ministerský rada v legislativním odboru Ministerstva spravedlnosti

1. Úvodní poznámka k chápání pojmu skutečný majitel

Pojem skutečný majitel je občas vnímán kriticky, někdy i s jistými vášněmi. Jako by totiž vycházel z předpokladu, že za právnickou osobou se kdosi skrývá a z pozadí tahá za nitky. Byť takové situace jistě existovat mohou a existují, ve většině případů je vše daleko prostší. Skutečným majitelem je nejčastěji někdo, kdo nijak skrytý není, nebo dokonce někdo, kdo reálně žádný vliv či prospěch nemá. Především u laické veřejnosti však sám výraz *skutečný majitel* může vyvolávat pocit inherentní nekalosti a snahy něco tajit. Celý koncept je navíc paradoxní v tom, že pokud se někdo skutečně chce skrývat, např. protože prostřednictvím právnické osoby pere špinavé peníze, k jeho odhalení institut skutečného majitele a jeho evidování nestačí. Uvedená představa vede k tomu, že určování a evidování skutečného majitele jsou často brány za administrativní zbytečnosti a nedůvodný zásah do vnitřních záležitostí právnické osoby.

Nabízí se však i jiná interpretace, podle které cílem pojmu skutečný majitel nezbytně není (jen) nalézt jakéhosi hlavního hybatele, ale pomocí definovaných kritérií zprostředkovat podrobné informace o vztazích v rámci právnické osoby. Pojem skutečný majitel zastřešuje standardizovanou sadu kritérií, jejichž aplikace má zajistit požadovanou úroveň transparentnosti. Transparentnost či jinak řečeno průhlednost a přehlednost vztahů a vazeb v rámci právnické osoby nebo skupiny provázaných právnických osob je cílem, kvůli kterému pojem skutečný majitel existuje.

Uvedené vysvětlení je nezbytné především v kontextu aktuální novely, podle které jsou skutečnými majiteli častěji i jedinci, kteří žádný vliv nemají. Pokud se však jasně řekne, že cílem není nalézt skrytého hybatele či poživatele, ale bez ohledu na kontext popsat do stanovené úrovně detailu strukturu vztahů, dává celá věc trochu větší smysl.

Míra detailu, v jaké je transparentnost požadována, může být nastavena různě. Typicky se nastavení provádí úpravou relevantního podílu v korporaci. V členských státech Evropské unie je standardem překročení 25 % (byť např. v Maďarsku[1] je hranice rovna 25 %). Mimo Evropu je však práh často i mnohem nižší. Např. v řadě států Jižní Ameriky pozici skutečného majitele podléhajícího registraci založí i 10% (Paraguay[2]), 5% (Kolumbie[3]), nebo dokonce jediný (Argentina[4]) podíl.

1 Viz § 3 odst. 38 bod a) zákona LIII z roku 2017 o předcházení praní špinavých peněz a financování terorismu. Dostupné online v maďarštině na webu maďarské Národní právní knihovny: https://njt.hu/jogszabaly/2017-53-00-00.

2 Čl. 4 bod a) zákona č. 6446 o registru osob a právních struktur a registru konečných příjemců z 20 1. 2020. Dostupné online ve španělštině na webu Knihovny s archivu Národního kongresu Paraguaye: https://www.bacn.gov.py/leyes-paraguayas/9116/ley-n-6446-crea-el-registroadministrativo-.

3 Čl. 16 bod a) 1) zákona č. 2155 o sociálních investicích a souvisejících pravidlech ze 14. 10. 2021. Dostupné online ve španělštině na webu kolumbijské vlády: https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=170902.

Důvody pro posilování transparentnosti jsou různé. Minimálně v rámci boje s praním špinavých peněz a financováním terorismu se jeví srozumitelné, že k vyhodnocení rizikovosti klienta je nezbytné do určité míry detailu nahlédnout jeho strukturu. To, kdo v konečném důsledku profituje z činnosti právnické osoby, je zase významné z hlediska zamezení střetu zájmů při zadávání veřejných zakázek či udílení dotací.

Tématem tohoto článku není vyhodnocení efektů a pozitiv transparentnosti či poměřování možných negativ. Lze konstatovat, že nastolený trend zprůhledňování právnických osob a právních uspořádání pomocí pojmu skutečný majitel a jeho evidování bude pokračovat, ba dokonce posilovat. Evropská komise v červenci 2021 představila návrh již 6. AML směrnice a především návrh zcela nového AML nařízení, které má obsahovat přímo použitelnou definici skutečného majitele. Další změny jsou jen otázkou času.

2. Nedávný vývoj a novela zákona o ESM

Zákon č. 37/2021 Sb., o evidenci skutečných majitelů (dále jen „zákon o ESM"), nabyl účinnosti 1. 6. 2021, kdy nahradil poněkud strohou úpravu § 4 odst. 4 zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu (dále „AML zákon"), a části páté zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů (dále „rejstříkový zákon").

Ačkoli povinnost znát svého skutečného majitele byla upravena již od 1. 1. 2017 (§ 29b AML zákona) a povinnost jej evidovat od 1. 1. 2018 (§ 118b a násl. rejstříkového zákona), pro většinu právnických osob šlo v minulých letech o pojem neznámý a nevýznamný. Obrat přišel právě až se zákonem o ESM a související legislativou (změnový zákon č. 527/2020 Sb.), které zařadily pojem skutečný majitel do běžné a někdy i každodenní praxe mnoha subjektů, včetně daňových poradců.

Daňoví poradci patří mezi tzv. povinné osoby podle AML zákona. V rámci provádění kontroly klienta, který je právnickou osobou, musí povinná osoba zkoumat i skutečné majitele klienta. S tím je v praxi často spojeno i vyjasňování a určování skutečného majitele v součinnosti s klientem a případně též hlášení nesrovnalostí v evidenci příslušnému soudu (§ 15a AML zákona). Skuteční majitelé jsou dále pravidelně zjišťováni také ve vztahu k zadávání veřejných zakázek nebo při přidělovaní některých dotací. Ve všech těchto oblastech je primárním zdrojem informací evidence skutečných majitelů.

Nedlouho po prvním výročí účinnosti zákona o ESM dojde k jeho změně. Novela je motivována požadavky Evropské komise, která dosavadní českou právní úpravu považuje za nevyhovující požadavkům AML směrnice. Zahájila kvůli tomu s Českou republikou řízení o nesplnění povinnosti (tzv. infringement) a dále podmínila účinností revidované legislativy možnost podání žádosti o první platbu v rámci Národního plánu obnovy. Na novele závisí čerpání značných finančních prostředků (přibližně až 180 mld. Kč). To vedlo k přípravě, projednání a schválení novely během čtyř měsíců, což je na poměry českého zákonodárství nebývalá rychlost.

Novela přináší dvě hlavní změny, a to redefinici pojmu skutečný majitel a omezení výjimek z evidenční povinnosti. V tomto textu budou oba tyto tematické okruhy představeny v praktickém kontextu. Pozornost bude také věnována přechodným ustanovením novely a změnám v mechanismu automatického průpisu.

3. Změna definice skutečného majitele

Proměnou projde nejpodstatnější část zákona, a to vymezení skutečného majitele. Ač se na první pohled mohou navrhované změny jevit jako výraznější, při bližší analýze se ukazuje, že jde o změny spíše v jednotlivostech. V některých ohledech dochází dokonce ke zjednodušení.

Doposud stojí vymezení skutečného majitele na dvou vedle sebe stojících charakteristikách koncového příjemce a osoby s koncovým vlivem. Toto členění, včetně použité terminologie, se ruší a je nahrazeno vymezením inspirovaným AML směrnicí. Ustanovení § 2 písm. c) zákona o ESM ve znění novely skutečného majitele definuje následovně:

skutečným majitelem [je] *každá fyzická osoba, která v konečném důsledku vlastní nebo kontroluje právnickou osobu nebo právní uspořádání,*

Základní vymezení odpovídá textaci AML směrnice, což je také jeho hlavní účel. Obecná definice slouží spíše jen jako deklarace příslušnosti k evropské předloze, než že by ji bylo možné bez dalšího aplikovat. Použité pojmy *vlastnictví* a *kontrola* mají evidentně jiný význam, než jim právní řád běžně přisuzuje. Co znamená *vlastnit nebo kontrolovat* ve smyslu diskutované úpravy stanovují až následující ustanovení zákona o ESM ve znění novely.

Po novele odpadá posuzování a vyhodnocování toho, zda je skutečný majitel koncovým příjemcem, nebo osobou s koncovým vlivem (nebo obojí). Nově bude člověk skutečným majitelem bez dosavadní bližší specifikace. Zrušením zmíněných pojmů dochází k částečnému vyprázdnění materiální roviny pojmu skutečný majitel. Cílem dosavadních vymezení je primárně postihnout ty osoby, které reálně mohou mít vliv či mohou reálně profitovat z právnické osoby. Logika nové úpravy, v tomto ohledu vycházející z textace AML směrnice, je jiná. Zachovává sice jako určující rozhodující vliv (a také prospěch v podobě práva na podíl na zisku), ale současně v případě korporací zařazuje nové formální znaky skutečného majitelství, které s vlivem či prospěchem nesouvisí (viz dále).

4 Čl. 2 bod e) obecného usnesení o federální správě veřejných příjmů z 15. 4. 2020. Dostupné online ve španělštině na webu Úředního věstníku Argentinské republiky: https://www.boletinoficial.gob.ar/detalleAviso/primera/227833/20200415.

Význam pojmu skutečný majitel se bohužel ještě více vzdálí od toho, jak by mohl být přirozeně pochopen běžným uživatelem. Nová koncepce potvrzuje výše nastíněnou úvahu, že obecným cílem zkoumání existence skutečného majitele není ani tak nalezení konkrétního jedince, jako spíše určení širší množiny osob ve více či méně úzkém vztahu se zkoumanou entitou.

V případě zrušení pojmu osoba s koncovým vlivem nejde obecně o posun věcný, ale terminologický. Koncový vliv totiž i nadále pozici skutečného majitele založí, přičemž nově se pracuje s pojmem rozhodující vliv, který je také definován (§ 4 odst. 2 a 3 a § 5a zákona o ESM ve znění novely).

Naopak zrušení pojmu koncový příjemce přináší i posun věcný. Relativně široké vymezení koncového příjemce podle § 2 písm. c) zákona o ESM žádnou náhradu nemá. Zachovává se pouze zohledňování práva na tzv. podíl na prospěchu v případě korporace [§ 4 odst. 1 písm. b) zákona o ESM ve znění novely]. V případě jiných právnických osob či právních uspořádání do budoucna žádné zkoumání prospěchu v úvahu nepřipadá. Právo na podíl na zisku, likvidačním zůstatku nebo jiných vlastních zdrojích korporace již sice není označováno jako prospěch, ale pozici skutečného majitele stále založí. Jak je uvedeno a vysvětleno v důvodové zprávě k návrhu novely,[5] pozici skutečného majitele by neměla bez dalšího založit skutečnost, že je podíl ve společném jmění manželů.

Tím, že se již nerozlišuje mezi koncovým příjemcem a osobou s koncovým vlivem, nebude dále docházet k chybám v této klasifikaci při zápisu skutečného majitele. V praxi není výjimkou, že osoba skutečného majitele je určena a evidována správně, ale je chybně označena jako např. osoba s koncovým vlivem, byť je zjevně pouze koncovým příjemcem, nebo splňuje obě kritéria. I taková situace je přitom nesrovnalostí a může evidující osobě působit minimálně administrativu navíc. Nově budou všichni zúčastnění předmětné, někdy i nesnadné, distinkce ušetřeni.

Zákon o ESM po novele důsledně rozlišuje mezi skutečným majitelem korporací a jiných typů právnických osob. Nově neexistuje pravidlo obecně pro právnické osoby, jaké je dnes v § 2 písm. c) a d) a § 3 odst. 1 zákona o ESM, ale upravují se separátně pravidla pro korporace, fundace, ústavy a právní uspořádání.

3.1. Skutečný majitel u korporací

V praxi je nejčastější a také nejsložitější určování skutečného majitele u korporací. Zásadní se po novele stane přepracovaný § 4 zákona o ESM. Odst. 1 zmíněného ustanovení je formulován jako definice navazující na § 2 písm. c) zákona o ESM ve znění novely. Stanovuje, co se rozumí slovy *v konečném důsledku vlastnit nebo kontrolovat* v případě korporací, přičemž daná kritéria míří především na korporace obchodní. Je to až toto ustanovení, které obsahově naplňuje pojem skutečný majitel. Je stanoveno několik skutečností, kdy každá z nich samostatně založí postavení skutečného majitele.

§ 4

(1) Korporaci v konečném důsledku vlastní nebo kontroluje každá fyzická osoba, která přímo nebo nepřímo prostřednictvím jiné osoby nebo právního uspořádání

a) má podíl v korporaci nebo podíl na hlasovacích právech větší než 25 %,

b) má právo na podíl na zisku, jiných vlastních zdrojích nebo likvidačním zůstatku větší než 25 %,

c) uplatňuje rozhodující vliv v korporaci nebo korporacích, které mají v dané korporaci samostatně nebo společně podíl větší než 25 %, nebo

d) uplatňuje rozhodující vliv v korporaci jinými prostředky.

Nejprve je vhodné zaměřit se na návětí odst. 1, které obdobně jako dosavadní § 2 písm. c) a d) zákona o ESM zdůrazňuje možnost nepřímého skutečného majitele. V tomto směru se nová úprava od té dosavadní neliší. Pozici nepřímého skutečného majitele typicky prostředkuje řetězec podílově provázaných korporací. Pozice může být prostředkována také právním uspořádáním, tj. je-li podíl obchodní korporace vložen do svěřenského fondu. Zohledněním nepřímého vztahu se naplňují slova *v konečném důsledku*.

3.1.1. § 4 odst. 1 písm. a) – účast v korporaci

Hned písm. a) je novinkou, protože skutečným majitelem bude ten, kdo má v korporaci podíl převyšující 25 %. Podílem se v případě obchodních korporací rozumí podíl na základním kapitálu. Přitom základní kapitál dosud při zkoumání skutečného majitele zohledňován nebyl, protože sám o sobě o vlivu ani prospěchu nevypovídá. Některá práva spojená s podílem totiž od něj mohou být oddělena. Jeden podíl může teoreticky vést k několika (přímým) skutečným majitelům.

Ustanovení dopadá i na případy nepřímých skutečných majitelů, což lze dovozovat z návětí *(přímo nebo nepřímo)*. O nepřímém podílu (bez dalšího) pak především hovoří nový § 4 odst. 6 zákona o ESM ve znění novely, který odpovídá dosavadnímu § 3 odst. 3 zákona o ESM. Je-li s podílem spojeno právo na podíl na zisku, zisk pomyslně putuje řetězcem podílů a s ohledem na jejich velikost se případně ředí. Proto 50% podíl na zisku společnosti A, která má 50% podíl na zisku společnosti B, odpovídá pouze výslednému nepřímému 25% podílu na zisku společnosti B (0,5 x 0,5 = 0,25). Podíly na základním kapitálu lze také násobit, ale výsledný nepřímý podíl nemá žádný faktický obsah, jen ilustruje pomyslnou relaci. Každopádně v praxi bude častější, že podíly budou spojeny i s právem na podíl na zisku, takže případy „prázdných" řetězců podílů na základním kapitálu jsou spíše teoretické.

Situace se mění i v případě hlasovacích práv, která dnes pozici skutečného majitele založí jen v případě, kdy umožňují ovládání

5 Dostupné online na internetových stránkách Poslanecké sněmovny ČR: https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=9&CT=248&CT1=0.

obchodní korporace. Nově tato podmínka mizí, takže skutečným majitelem bude i společník, který má v korporaci např. pouze 26% podíl na hlasovacích právech, byť by to k ovládání nestačilo.

Z novelizované právní úpravy není jasné, jak přistupovat k nepřímému podílu na hlasovacích právech. Z návětí by opět bylo možné dovozovat, že ustanovení pokrývá i tuto situaci. Chybí však interpretační pravidlo obdobné tomu v § 4 odst. 6 zákona o ESM ve znění novely, resp. dosavadní pravidlo § 4 odst. 4 zákona o ESM. Pokud má např. na obchodní korporaci A 30% podíl na hlasovacích právech (aniž má současně podíl na základním kapitálu) korporace B, není jasné, zda a jak dále při hledání skutečného majitele postupovat. Řešením může být využití § 4 odst. 1 písm. c) zákona o ESM ve znění novely (viz níže), tzn. zjišťovat, kdo korporaci B ovládá (uplatňuje rozhodující vliv). Je-li podle písm. c) zkoumáno, kdo ovládá společníka, který má víc než 25% podíl na základním kapitálu, tím spíše by mělo být zkoumáno, kdo ovládá společníka, který má víc než 25% podíl na hlasovacích právech.

3.1.2. § 4 odst. 1 písm. b) – právo na podíl na zisku, likvidačním zůstatku a jiných vlastních zdrojích

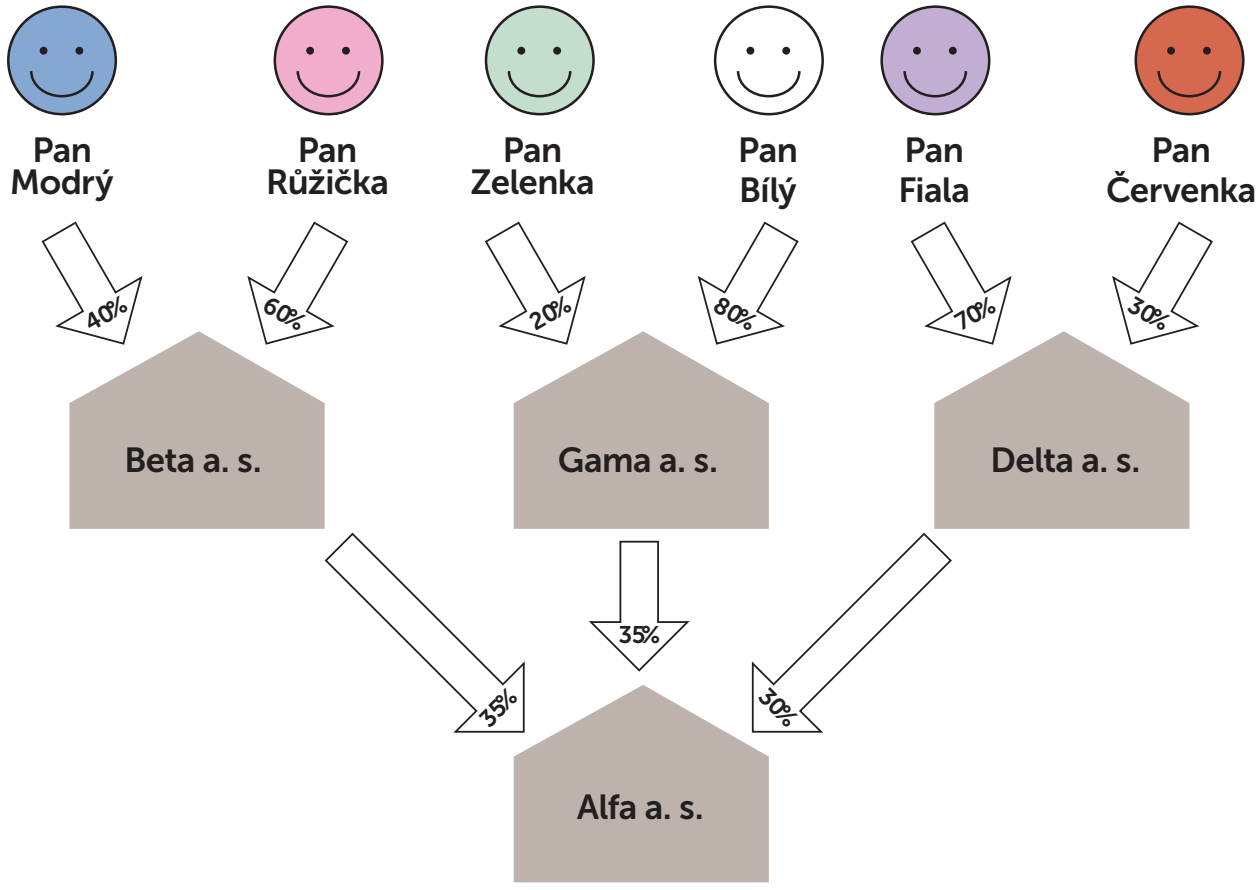
Písm. b) představuje kontinuitu se dosavadním stavem a § 3 odst. 2 zákona o ESM. Kategorie koncového příjemce se sice ruší, ale právo na relevantní část generovaného prospěchu z korporace bude pro pozici skutečného majitele stále určující.

V případě nepřímého práva na podíl na zisku se uplatní taktéž dosavadní výpočetní pravidlo, kdy se podíly korporací v řetězci násobí (nově v § 4 odst. 6 zákona o ESM ve znění novely).

3.1.3. § 4 odst. 1 písm. c) – nepřímé ovládání podílu

Největší změnu představuje písm. c), které se týká výhradně nepřímých skutečných majitelů. Podle tohoto ustanovení je třeba zkoumat, kdo má rozhodující vliv (ovládá) korporaci, která má více než 25% podíl. Zjednodušeně lze situaci nazvat jako ovládání podílu o určité výši. Smysl této úpravy lze spatřovat ve zjištění podrobnější vlastnické struktury. Zjištěný skutečný majitel totiž zkoumanou korporaci nemusí ovládat ani z ní mít relevantní prospěch.

Překročení hranice 25% podílu se sleduje pouze na první úrovni, tj. přímý podíl na zkoumané korporaci. Případné další úrovně se již řídí materiálním hlediskem uplatňování rozhodujícího vlivu. Změnu lze ilustrovat na následujícím příkladu, přičemž se předpokládá, že veškeré podíly jsou běžné, jsou s nimi spojena hlasovací práva i podíl na zisku.



Podle dosavadní úpravy by obecně nebylo možné určit materiálního skutečného majitele společnosti ALFA, s. r. o., a jejím skutečným majitelem by proto byly osoby v jejím vrcholném vedení. Žádná z korporací, které jsou společníky společnosti ALFA, s. r. o., totiž nemá takový podíl, který by obecně postačoval k ovládání. Pokud se ale aplikuje nová právní úprava, určí se hned tři skuteční majitelé na základě nepřímého podílu. Pan Růžička bude ovládat 35% podíl přes společnost Beta, a. s., pan Bílý bude ovládat 35% podíl přes společnost Gama, a. s., a pan Fiala bude ovládat 30% podíl přes společnost Delta, s. r. o. Pan Bílý bude mimo to také mít nepřímo právo na 28% podíl na zisku společnosti ALFA, s. r. o.

Ustanovení také výslovně postihuje případné větvení, když hovoří o uplatňování rozhodujícího vlivu ve vícero korporacích, které mají v dané korporaci společně více než 25% podíl. Ačkoli se pravidlo § 4 odst. 4 zákona o ESM pro výpočet nepřímého podílu na hlasovacích právech ruší bez náhrady, stále se uplatní. Nově vyplývá přímo z písm. c). Pokud bude někdo uplatňovat rozhodující vliv na společníka obchodní korporace, bude nepřímo *ovládat* jeho podíl v celé jeho výši. Bude-li více společníků ovládaných stejným člověkem, jejich podíly se sečtou.

Ustanovení hovoří o podílu, nikoli tedy nezbytně o hlasovacích právech. Text se zde pevně přidržuje předlohy AML směrnice, která obsahuje stejnou formulaci. Je otázkou, nakolik je toto řešení konzistentní ve vztahu k písm. a). Podle písm. a) totiž bude skutečným majitelem i člověk, který bude mít např. jen 26 % hlasovacích práv, aniž by současně měl podíl na základním kapitálu. Skutečným majitelem by tak tím spíše měl být člověk, který bude ovládat korporaci, která má 26 % hlasovacích práv na zkoumané korporaci. Ač tedy ustanovení hovoří explicitně pouze o podílu, je smysluplné zohledňovat na první úrovni struktury i překročení hranice 25% podílu na hlasovacích právech.

3.1.4. § 4 odst. 1 písm. d) – rozhodující vliv

Písm. d) konečně pokrývá skutečné majitele, kteří uplatňují rozhodující vliv jinými prostředky, tedy jinak než prostřednictvím své přímé či nepřímé účasti v korporaci. Formulace opět vychází z AML směrnice, a tak je také nutné k ní přistupovat. Je třeba zdůraznit, že uplatňování rozhodujícího vlivu podle písm. d) není k pozici skutečného majitele podle předchozích písmen nezbytné. Člověk bude skutečným majitelem na základě určitého podílu, i když rozhodující vliv díky tomuto podílu uplatňovat nemůže (typicky proto, že nejde o podíl majoritní).

Na písm. d) navazuje vymezení rozhodujícího vlivu v § 4 odst. 2 a 3 zákona o ESM ve znění novely. Vymezení rozhodujícího vlivu (v odst. 2) je oproti dosavadní úpravě novinkou. Doposud se hovoří pouze obecně o uplatňování rozhodujícího vlivu v právnické osobě (stejně tak § 74 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, dále také „ZOK"). Nově se především specifikuje, vůči čemu relevantní vliv směřuje.

Je zachován prvek původnosti vlivu, kdy dosavadnímu spojení *bez pokynů jiného* odpovídá figura *na základě vlastního uvážení*. Stejně tak nová úprava počítá s potencialitou pozice, kdy postačuje již možnost prosazovat svou vůli. Uplatňovat vliv lze jak přímo, tak prostřednictvím někoho či něčeho (právního uspořádání) jiného.

Rozhodující vliv v korporaci uplatňuje ten, kdo na základě vlastního uvážení, bez ohledu na to, zda a na základě jaké právní skutečnosti, může přímo nebo nepřímo prostřednictvím jiné osoby nebo právního uspořádání dosáhnout toho, že rozhodování nejvyššího orgánu korporace odpovídá jeho vůli.

Relativně složitá formulace říká, že rozhodující vliv má ten, kdo má prostředky k tomu, aby korporace dělala to, co on chce. Zdůrazňuje se, že pro rozhodující vliv není podstatné, zda je založen na základě právní či mimoprávní skutečnosti. Tím spíše je nepodstatné, o jakou právní skutečnost případně jde. Vliv je posuzován ryze fakticky. To je však definiční i pro dosavadní režim, jakož i pro pojem ovládání v právu obchodních korporací.

Nová právní úprava stanovuje, že vliv směřuje vůči rozhodování nejvyššího orgánu korporace. To je logické, protože nejvyšší orgán korporace utváří její pomyslnou vůli. Jelikož se hovoří o *rozhodování*, a nikoli jen o *rozhodnutí*, prostředky vlivu nesmí být jen jednorázové. Byť se na první pohled jedná o posun, nemělo by tomu tak být. Rozhodující vliv mohou mít i osoby, které nejsou společníky, ale svou vůli prosazují prostřednictvím společníků nebo v důsledku nezájmu společníků. Vždy samozřejmě záleží na vyhodnocení konkrétní situace. V pozici osoby s rozhodujícím vlivem může být např. i osoba ve vrcholném vedení (člen statutárního orgánu), která fakticky může prosazovat svou vůli tím, jaké otázky předkládá k rozhodnutí. Inciativa společníků, zvláště je-li jich velké množství, může být často malá, což posiluje reálnou moc statutárního orgánu i nad rámec obchodního vedení. Uvedený výklad však není nutně revoluční, protože je možné jej dovozovat i dnes.

Pojem rozhodující vliv v § 4 odst. 2 zákona o ESM ve znění novely dopadá na všechny typy korporací. V případě korporací obchodních se převážně překrývá s pojmem ovládání. Domněnka rozhodujícího vlivu podle § 4 odst. 4 zákona o ESM ve znění novely se částečně překrývá s domněnkou ovládání podle § 75 odst. 1 ZOK. Domněnka dle zákona o ESM je však obecná a dopadá na všechny korporace, nejen ty obchodní.

3.2. Skutečný majitel u jiných než obchodních korporací

Novela se dotýká i určování skutečného majitele v případě jiných korporací než těch obchodních, což se v praxi týká zejména spolků. Dosavadní vyvratitelná domněnka § 4 odst. 2 zákona o ESM (dopadající i na bytová a sociální družstva) se přesunuje do odst. 5. Nově dopadne i na korporace, které byly doposud v režimu výjimky § 7 zákona o ESM. Pro určení skutečného majitele okresních a regionálních komor, politických stran a hnutí, církevních právnických osob, odborových organizací a organizací zaměstnavatelů, honebních společenstev a společenství vlastníků jednotek bude tato domněnka v praxi primárním pravidlem.

Pod režim daného ustanovení se zařazuje také investiční fond v právní formě akciové společnosti s proměnným základním kapitálem (tzv. SICAV).

Pravidlo se mění i obsahově. Domněnka míří nejen na fyzickou osobu, která je členem statutárního orgánu, ale také na fyzickou osobu v obdobném postavení nebo fyzickou osobu zastupující člena orgánu, který je právnickou osobou. Použití pravidla proto vždy povede pouze k přímým skutečným majitelům.

3.3. Skutečný majitel u právních uspořádání, fundací apod.

V případě právních uspořádání (tj. především svěřenských fondů) a dalších právnických osob, které nejsou korporacemi (tj. nadace, nadační fondy, obecně prospěšné společnosti a ústavy), by v praxi k žádným změnám dojít nemělo. Ustanovení § 6 zákona o ESM, které je pro ně klíčové, se novelou nemění.

Dochází sice k doplnění nového § 5a zákona o ESM ve znění novely, který by však zásadní praktické důsledky mít neměl. Jde o náhradu materiálního vymezení skutečného majitele pro svěřenský fond a jmenované právní formy právnických osob. Se zrušením § 2 písm. c) a d) zákona o ESM by totiž materiální vymezení zcela absentovalo.

§ 5a

(1) Fundaci, ústav, obecně prospěšnou společnost nebo právní uspořádání v konečném důsledku vlastní nebo kontroluje každá fyzická osoba, která v nich uplatňuje rozhodující vliv.

(2) Rozhodující vliv ve fundaci, ústavu a obecně prospěšné společnosti uplatňuje ten, kdo na základě vlastního uvážení, bez ohledu na to, zda a na základě jaké právní skutečnosti, může přímo nebo nepřímo prostřednictvím jiné osoby nebo právního uspořádání dosáhnout toho, že rozhodování statutárního nebo jiného řídicího orgánu odpovídá jeho vůli.

(3) Rozhodující vliv na správu právního uspořádání uplatňuje ten, kdo na základě vlastního uvážení, bez ohledu na to, zda a na základě jaké právní skutečnosti, může přímo nebo nepřímo prostřednictvím jiné osoby nebo právního uspořádání dosáhnout toho, že rozhodování svěřenského správce odpovídá jeho vůli.

Obdobně jako § 4 odst. 1 zákona o ESM ve znění novely, specifikuje § 5a odst. 1 zákona o ESM ve znění novely, co to znamená *vlastnit nebo kontrolovat* právní uspořádání nebo právnickou osobu, která není korporací. S ohledem na charakter těchto uspořádání a entit se pracuje pouze s uplatňováním koncového vlivu. Na rozdíl od dosavadní úpravy odpadá poněkud bolestivá, ale spíše čistě teoretická úvaha, kdo je koncovým příjemcem fundace či ústavu.

Odst. 2 a 3 podobně jako § 4 odst. 2 zákona o ESM ve znění novely specifikují, co se rozumí rozhodujícím vlivem v případě předmětných právních forem, resp. v případě právního uspořádání. Jde o stejnou konstrukci. V případě fundací, ústavů a obecně prospěšných společností rozhodující vliv (skutečného majitele) směřuje vůči statutárnímu nebo řídícímu orgánu. V případě právních uspořádání rozhodující vliv směřuje vůči svěřenskému správci.

V praxi budou, stejně jako dnes, zásadně všichni skuteční majitelé svěřenských fondů, fundací, ústavů a obecně prospěšných společností pokryti pravidly § 6 zákona o ESM. Ti jsou již dnes automaticky propisováni do evidence podle § 37 zákona o ESM. Nový § 5a zákona o ESM ve znění novely slouží jen jako obecná zbytková kategorie, jejíž využití je spíše výjimečné, stejně jako dnes § 2 písm. c) zákona o ESM.

4. Změny ve výjimkách z evidenční povinnosti

Druhou hlavní změnou obsaženou v novele je revize § 7 zákona o ESM. Dosavadní rozsah výjimek z evidenční povinnosti byl Evropskou komisí shledán jako příliš velký. Výjimky se proto omezují a navíc se doplňuje materiální test pro absenci skutečného majitele.

Novelizace § 7 zákona o ESM je vedena rozlišením mezi právnickými osobami soukromého práva a právnickými osobami veřejného práva, resp. právnickými osobami úzce navázanými na veřejnoprávní korporace. Právnické osoby soukromého práva o výjimku přicházejí. Nově se budou skuteční majitelé evidovat i u okresních a regionálních komor, politických stran a hnutí, církevních právnických osob, odborových organizací a organizací zaměstnavatelů, honebních společenstev a společenství vlastníků jednotek. Smysluplnost a přínos evidování skutečného majitele u těchto právních forem ponecháváme bez komentáře.

Konstrukce § 7 zákona o ESM se znatelně mění. Odst. 1 stanovuje, kdo skutečného majitele nemá. To činí jednak výčtem konkrétních typů osob, jednak materiálním kritériem. Odst. 2 pak stanovuje vyvratitelnou domněnku, které osoby naplňují materiální kritéria odst. 1 písm. b).

§ 7

(1) Skutečného majitele nemají

a) stát a územní samosprávný celek, dobrovolný svazek obcí, státní příspěvková organizace, příspěvková organizace územního samosprávného celku a

b) česká právnická osoba založená nebo zřízená za účelem uspokojování potřeb veřejného zájmu, které nemají průmyslovou nebo obchodní povahu, pokud Česká republika, kraj nebo obec ji převážně financují, uplatňují v ní rozhodující vliv nebo jmenují nebo odvolávají většinu osob, které jsou členy jejího statutárního nebo kontrolního orgánu; v případě obchodní korporace se vždy vyžaduje, aby veškeré podíly v ní měly přímo nebo nepřímo Česká republika, kraj nebo obec.

(2) Má se za to, že podle odstavce 1 písm. b) skutečného majitele nemají

a) školská právnická osoba zřízená státem, územním samosprávným celkem nebo dobrovolným svazkem obcí,

b) veřejná výzkumná instituce,

c) právnická osoba zřízená zákonem nebo mezinárodní smlouvou,
d) státní podnik a národní podnik,
e) evropské seskupení pro územní spolupráci,
f) korporace, ve které má přímo nebo nepřímo veškeré podíly a podíly na hlasovacích právech Česká republika, kraj nebo obec a
g) obecně prospěšná společnost a ústav, jejichž zakladatelem je Česká republika, kraj nebo obec.

Ustanovení § 7 odst. 1 písm. a) zákona o ESM ve znění novely je převzetím dosavadních písm. a) až c) téhož ustanovení. V tomto směru ke změně nedochází. Nové je však písm. b), které stanovuje, kdo dále skutečného majitele nemá. Pod režim výjimky se dostane právnická osoba, která splní následující tři, resp. čtyři podmínky:

1. je česká, tzn., má sídlo v České republice,
2. je založená nebo zřízená za účelem uspokojování potřeb veřejného zájmu, které nemají průmyslovou nebo obchodní povahu,
3. Česká republika, kraj nebo obec:
   - ji převážně financují nebo
   - v ní uplatňují rozhodující vliv nebo
   - jmenují nebo odvolávají většinu osob, které jsou členy jejího statutárního nebo kontrolního orgánu,
4. v případě obchodní korporace v ní veškeré podíly a podíly na hlasovacích právech má přímo nebo nepřímo Česká republika, kraj nebo obec.

Vyhodnocení, zda konkrétní právnická osoba splňuje režim § 7 odst. 1 písm. b) zákona o ESM ve znění novely, se může jevit jako náročné, ale v praxi tomu tak nezbytně být nemusí. Základní pomůckou je odst. 2, který stanovuje, kdy lze mít za to, že je tento test splněn. V praxi téměř všechny právnické osoby uvedené v odst. 2 test skutečně splňují. Výjimku mohou představovat např. některé právnické osoby zřízené zákonem podle § 7 odst. 2 písm. c) zákona o ESM ve znění novely (např. Česká kancelář pojistitelů podle zákona č. 168/1999 Sb., která nesplňuje 3. podmínku). K výkladu jednotlivých podmínek v podrobnostech viz příslušné pasáže důvodové zprávy novely. Na tomto místě lze snad jen podotknout, že podmínka absence *průmyslové nebo obchodní povahy* neznamená, že by právnická osoba nesměla podnikat, ale že neslouží ke generování a přerozdělování zisku. Typicky tak např. obecní společnosti zajišťující svoz odpadu, správu kanalizací, veřejnou dopravu atp. testu zcela vyhoví (budou-li 100% vlastněny územním samosprávným celkem).

Je otázkou, zda vůbec existují nějaké právnické osoby, které by testem prošly a současně nebyly uvedeny v odst. 2. V případě obchodních korporací je značným omezením podmínka na 100% účast veřejnoprávní korporace. Určitým ukazatelem může být v praxi to, zda je subjekt veřejným zadavatelem podle § 4 odst. 1 písm. e) zákona o zadávání veřejných zakázek. Uvedené vymezení veřejného zadavatele totiž v zásadě odpovídá (kromě přísnějšího režimu pro obchodní korporace) materiálnímu vymezení subjektu bez skutečného majitele podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o ESM ve znění novely.

Na nový režim výjimek navazuje § 33a zákona o ESM ve znění novely, který umožní soudu deklaratorně rozhodnout o tom, zda subjekt spadá pod režim výjimky podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o ESM ve znění novely. Účelem ustanovení není, aby u subjektů, na které dopadá výjimka, docházelo k nějakému materiálnímu přezkumu. Pravidlo míří naopak hlavně na situace, kdy subjekt pod výjimku spadá, ale z evidence tato skutečnost není zjevná. Např. v současnosti se občas objevuje situace, kdy jsou akcionáři akciové společnost pouze obce, tudíž pod výjimku spadá, ale informační systém nesprávně zobrazuje, že nebyla splněna evidenční povinnost. Tyto chyby jsou aktuálně řešeny servisními zásahy do evidence. Nově bude to, zda subjekt výjimku má, nebo ne, konstatovat soud, a to zpravidla na návrh subjektu.

5. Další praktické novinky

Vedle výše představených dvou základních změn novela obsahuje i další novinky, které jsou motivovány dosavadními praktickými zkušenostmi s fungováním evidence skutečných majitelů.

5.1. Aktivace průpisu členů statutárního orgánu

Patrně nejužitečnější novinku obsahuje § 41 odst. 3 zákona o ESM ve znění novely. Ačkoli novela mírně umenší počet případů, kdy lze určit pouze náhradního skutečného majitele, stále bude těchto situací velké množství. Typicky v případě družstev či obchodních společností s množstvím společníků je a bude jediným řešením evidovat jako náhradní skutečné majitele osoby ve vrcholném vedení, tj. členy statutárního orgánu korporace. Ti se však pravidelně mění, což vyvolává potřebu návazně měnit zápis v evidenci skutečných majitelů. Z hlediska uživatelů jde o těžko pochopitelnou administrativní zátěž, která navíc k transparentnosti nijak nepřispívá.

Na uvedený neduh novela reaguje, neboť umožňuje korporacím, u nichž neprobíhá standardní automatický průpis podle § 38 zákona o ESM, aby aktivovaly automatický průpis členů svého statutárního orgánu. Nejedná se však o dnes známý institut návrhu na zajištění automatického průpisu (§ 41 odst. 2 zákona o ESM), ale o zvláštní požadavek vyjádřený v rámci běžného návrhového řízení (obdobně v případě žádosti notáři).

Evidující osoba podá speciální návrh na zápis a automatický průpis členů statutárního orgánu. Evidující osoba vlastně prostřednictvím daného návrhu deklaruje, že u ní lze určit náhradního skutečného majitele dlouhodobě a nezávisle na obsazení statutárního orgánu. Soud (či notář v případě žádosti) standardně vyhodnotí, zda navržené osoby jsou skutečnými majiteli, tj. vyhodnotí, zda je důvod pro určení náhradního skutečného majitele. Návrh podléhá soudnímu poplatku, resp. notáři náleží za zápis odměna. Pokud bude návrhu/žádosti vyhověno, členové statutárního orgánu zapsaní ve veřejném rejstříku se zapíší jako skuteční majitelé do evidence. Pokud kdykoli v budoucnu dojde ke změně člena statutárního orgánu ve veřejném rejstříku (či registru osob), změní se automaticky bez dalšího i stav v evidenci skutečných majitelů. Odpadne tak dosavadní zbytná a nákladná byrokracie.

5.2. Úpravy v soukromoprávních následcích

Novela dále přistupuje k mírné úpravě § 53 a 54 zákona o ESM. Předně se upřesňuje, že negativní následky obou ustanovení se neuplatní, když nebyl zapsán pouze náhradní skutečný majitel. Jde o to, že dosavadní úprava může při striktním čtení vést k tomu, že i v případě korporací, které mají pouze náhradního skutečného majitele, by jeho nezapsání (či nezapsání všech) mohlo vést k postižení společníků, kteří skutečnými majiteli stejně nejsou. V praxi tato obava může existovat především tehdy, má-li být náhradní nepřímý skutečný majitel identifikován ve vrcholném vedení mateřské zahraniční společnosti. Např. jsou-li náhradními skutečnými majiteli české korporace osoby ve vrcholném vedení americké mateřské společnosti, absence jejich zápisu, ale i absence některého člena vrcholného vedení, by mohla vést k postihu společníků na všech úrovních struktury vztahů. Tento přísný výklad novelizované znění již neumožňuje.

Dále se v § 54 odst. 2 zákona o ESM ve znění novely mění doba, po kterou se neuplatní sistace hlasovacích práv podle § 54 odst. 1 zákona o ESM. Dosavadních 15 dní se prodlužuje na 30 dní. Pravidlo má sloužit k tomu, aby chránilo ty společníky, kteří podíl nabudou krátce před konáním valné hromady, kdy již nelze stihnout promítnout stav věcí do evidence. Dosavadních 15 dní však nemusí postačovat, protože nový společník může sám podat návrh na svůj zápis až po 15 dnech prodlení evidující osoby (podle § 26 odst. 3 zákona o ESM).

6. Praktické konsekvence novely

Nová právní úprava si bezesporu vyžádá další administrativní kolečko u řady dotčených korporací. Nikoli však u všech. V případě korporací, u nichž aktuálně probíhá automatický průpis, by mělo dojít k přepočítání a přepsání údajů přímo ze zákona. Změny pravidel jsou totiž promítnuty i do § 38 zákona o ESM ve znění novely, který upravuje automatický průpis u korporací. Ten nově dopadne i na většinu právnických osob, které dosud byly v režimu výjimky § 7 zákona o ESM. Nově také bude upraven automatický průpis v případě veřejné obchodní společnosti (§ 38 odst. 3 a 6 zákona o ESM ve znění novely). V případě svěřenských fondů, nadací, ústavů a obecně prospěšných společností z praktického hlediska novela nic nemění. Stále budou spadat pod režim automatického průpisu § 37 zákona o ESM.

Jednoduše řečeno, právnické osoby, u nichž nyní funguje automatický průpis, nebudou novelou v drtivé většině jakkoli dotčeny. Korporace, které budou mít evidenční povinnost nově (např. společenství vlastníků jednotek nebo církve), budou také ušetřeny jakékoli administrativy, protože se vůči nim ihned uplatní režim automatického průpisu. Tyto korporace o průpis nemusí nijak žádat, uplatní se přímo ze zákona. Podmínkou průpisu však logicky je to, že budou správně zapsána zdrojová data ve veřejném rejstříku nebo registru osob.

Reálně změna pravidel určování skutečného majitele nejvíce dopadne na obchodní korporace s rozvětvenou vlastnickou strukturou. Ty budou muset zejména s ohledem na § 4 odst. 1 písm. c) zákona o ESM ve znění novely ověřit, zda nová pravidla nepostihují více skutečných majitelů (či zcela jiné osoby). Budou muset zjistit a zapsat, kdo ovládá jejich společníka, který má více než 25% podíl.

V rámci pravidel pro náhradního skutečného majitele (§ 5 zákona o ESM) k podstatným věcným změnám nedochází. Nemění se ani vymezení náhradního skutečného majitele, ani charakter situací, v nichž je třeba jej určit. Stále také platí, že náhradní skutečný majitel mateřské společnosti je následně náhradním skutečným majitelem dceřiných společností (§ 5 odst. 3 zákona o ESM). S ohledem na rozšíření vymezení skutečného majitele podle § 4 zákona o ESM ve znění novely však dojde k tomu, že v některých případech již nebude pro určení náhradního skutečného majitele důvod. To ostatně ilustroval i příklad na obrázku výše.

6.1. Změny v zápisech

Jak bylo uvedeno, většinu změn v evidenci by měl zajistit sám informační systém bez nutnosti aktivity evidujících osob. Podle přechodného ustanovení novely má Ministerstvo spravedlnosti do jednoho měsíce od nabytí účinnosti zákona, tj. do 1. 11. 2022, zajistit, aby dosud propisovaná data byla aktualizována dle nových pravidel a aby došlo k průpisu skutečných majitelů u subjektů, které dosud evidenční povinnost neměly. Stejně tak by mělo dojít k automatickému přeznačení dat s ohledem na terminologické změny vyvolané novelou (zrušení pojmů koncový příjemce a osoba s koncovým vlivem).

Samozřejmě u těch korporací, kde automatický průpis nefunguje, bude třeba provést aktualizaci manuálně. Novela poskytuje na revizi zápisu šest měsíců ode dne nabytí její účinnosti. Zápis by měl odpovídat novým vymezením do 1. 4. 2023 (čl. II bod 5 novely). Tento benefit mají jen ty korporace, které doposud splnily svou evidenční povinnost. Pokud právnická osoba podala návrh na zápis nebo požádala o zápis notáře podle dosavadní právní úpravy a na základě toho došlo k zápisu skutečného majitele (nikoli nezbytně před 1. 10. 2022), má následně půl roku na to, aby tento zápis uvedla do souladu s požadavky nové úpravy. Návrh na revizní zápis je osvobozen od soudního poplatku (čl. II bod 10 novely). Pokud právnická osoba evidenční povinnost podle dosavadních pravidel má (tj. nejde o osobu spadající pod režim § 7 zákona o ESM) a nesplní ji, musí skutečného majitele nechat zapsat bez zbytečného odkladu po 1. 10. 2022.

Podle čl. II bodu 5 věty druhé novely nebude nutné provádět z evidence výmazy těch osob, které v důsledku novely pozbudou postavení skutečného majitele. Půjde např. o situace, kdy evidující osoby přistoupily k zápisu manželů či manželek společníků jakožto koncových příjemců, jejichž postavení je založeno tím, že podíl je součástí společného jmění manželů.

Kdy tedy vlastně k revizi zápisu přistoupit? Rozhodně nelze doporučit pokoušet se stav zápisu uvést do souladu ještě před nabytím účinnosti novely. Je třeba mít na paměti, že jednak dané osoby skutečnými majiteli zatím být nemusí, jednak že návrhové formuláře a celá aplikace informačního systému bude odpovídat nové legislativě až od 1. 10. 2022. Nová struktura formulářů bude k dispozici až k tomuto datu. Soudy a notáři vyřídí návrhy a žádosti došlé do 30. 9. 2022 (na dosavadních formulářích) podle dosavadní úpravy (čl. II bod 8 novely). Pokud návrh vytvořený podle dosavadního formuláře dojde 1. 10. 2022 či později, nebude možné jej vyřídit, protože nebude odpovídat platné legislativě. Soud jej odmítne.

Dále přechodná ustanovení novely upravují měsíční období jakéhosi klidu, ve kterém nebude možné zapsat do evidence údaje na základě návrhů/žádostí došlých po 30. 9. 2022. Do 1. 11. 2022 tak sice bude možné vyplňovat návrhové formuláře, nahlížet do evidence nebo podávat návrhy, ale k manuálnímu zápisu nových dat docházet nebude (čl. II bod 9 novely). Důvod tohoto režimu je technický. Aby totiž mohlo Ministerstvo spravedlnosti zajistit rozsáhlou a časově náročnou aktualizaci dat v evidenci, včetně přepočítání automatických průpisů, je záhodno do dat při tomto procesu co nejméně zasahovat. Ministerstvo v tomto směru vychází ze zkušeností nabytých po účinnosti zákona o ESM (1. 6. 2021), kdy k automatickému propsání skutečných majitelů mělo dojít poprvé. Celý proces však trval déle. Databáze veřejného rejstříku, z nějž automatické průpisy primárně čerpají, je natolik velká, že provedení průpisů trvá několik dní. Není reálné, aby veškeré průpisy byly zajištěny k jednomu okamžiku. Současně zásahy do databáze v okamžiku, kdy systém provádí plošné průpisy a propočty, vedou k chybám.

Splnila-li korporace evidenční povinnost dnes, jeví se s ohledem na výše uvedené záhodno s případnou revizí údajů vyčkat až na listopad nebo i na začátek roku 2023. Jak bude dále rozebráno, nemělo by to pro korporaci být spojeno s žádnými riziky.

6.2. Pozastavení některých pravidel a následků

Spletitá přechodná ustanovení novely obsahují pravidla, která po omezenou dobu suspendují standardní režim a některé zákonné požadavky.

Ve specifické situaci budou ty korporace, které budou mít evidenční povinnost jako novinku (dosud byly v režimu § 7 zákona o ESM). Podle čl. II bodu 3 věty druhé novely se k těmto subjektům bude přistupovat v zásadě jako doposud, a to do okamžiku, než dojde k zápisu jejich skutečného majitele. Tento režim bude však ohraničen maximem šesti měsíců (tj. 1. 4. 2023). To se týká nejen sankcí podle zákona o ESM, ale také postupů podle ostatních zákonů vyžadujících zjištění skutečného majitele z evidence. Půjde zejména o AML zákon nebo zákon o zadávání veřejných zakázek. Tento štědrý benefit dané subjekty však příliš nevyužijí, protože u nich dojde v prvním měsíci po dni účinnosti zákona k automatickému průpisu skutečných majitelů.

Jelikož nebude možné v prvním měsíci po účinnosti novely v důsledku výše popsaného období klidu dosáhnout manuálního zápisu skutečného majitele, stanovuje čl. II bod 4 novely zvláštní režim i pro subjekty, které vzniknou během října 2022. I u nich se neuplatní sankce ani nebude vyžadováno zjišťování skutečného majitele z evidence podle jiných zákonů, avšak pouze po dobu jednoho měsíce, tzn. do 1. 11. 2022.

Čl. II bod 6 novely pamatuje na ty právnické osoby, které plní řádně evidenční povinnost podle dosavadní legislativy. Do té doby, než zajistí aktualizaci údajů dle nových pravidel, opět však nejdéle do šesti měsíců, u nich nelze konstatovat nesrovnalost či porušení evidenční povinnosti. Nelze také řešit nesrovnalosti, které by spočívaly v rozporu s novými požadavky. Výslovně se pak stanovuje, že vůči osobám, které budou skutečnými majiteli (subjektu plnícího dosud řádně evidenční povinnost) až v důsledku novely, se neuplatní soukromoprávní následky § 52 až 54 zákona o ESM, opět nejdéle do šesti měsíců od účinnosti.

7. Shrnutí

Problematika skutečných majitelů je stále nové a živé téma. Změny v evidování skutečných majitelů novelou téměř jistě nekončí. Další změny jsou již na evropské úrovni připravovány.

První novela zákona o ESM, která je vyvolána požadavky Evropské komise, přináší řadu změn. Nejde však o žádnou revoluci, ale v důsledku jen několik korektivů. Jejich praktický dopad se však projeví spíše v jednotlivostech. V některých ohledech novela dosavadní režim zjednodušuje, a může tak nakonec být i přivítána. Řada změn by měla proběhnout automatizovaně prostřednictvím úprav informačního systému evidence skutečných majitelů. Drtivá většina subjektů by v souvislosti s novelou neměla cokoli řešit. U části osob bude třeba ověřit, zda se okruh skutečných majitelů nerozšířil. Na revizi zapsaných údajů novela poskytuje půl roku. Pro úspěšné přizpůsobení se nové právní úpravě bude důležitá i poučená spolupráce a jistý klid ze strany povinných osob. ■

Linked in Sledujte Komoru daňových poradců ČR na sociální síti Linkedin

Z aktuální judikatury k účetním závěrkám a rozdělování vlastních zdrojů obchodních korporací

Nejvyšší soud v posledních letech několikrát zaměřil pozornost na otázky týkající se obsahu a přezkumu účetních závěrek obchodních korporací a rozdělování vlastních zdrojů, které tyto závěrky zobrazují. Cílem předkládané stati je zmapovat stěžejní závěry jeho aktuálních rozhodnutí a přiblížit je odbornému publiku (nejen) ze sféry daňového poradenství, externího auditu či vedení účetnictví. Příspěvek navazuje na starší text, který jsem na stránkách Bulletinu uveřejnil na počátku roku 2019,[1] a doplňuje jej o judikatorní vývoj, k němuž došlo od té doby.

JUDr. Petr Čech, LL.M., Ph.D.,

vysokoškolský pedagog
Právnické fakulty
Univerzity Karlovy v Praze

Tvorba rezerv a soudní přezkum účetní závěrky

Zásadní usnesení Nejvyššího soudu ze dne 24. 11. 2021, sp. zn. 27 Cdo 2887/2020, se týká tvorby rezerv a soudního přezkumu účetní závěrky (nejen) ve vztahu k němu. Stav účetních rezerv společnosti s ručením omezeným, dotčené rozhodnutím, činil na počátku roku 2017 více než 132 mil. Kč. Jednatel v průběhu účetního období vytvořil další rezervy v celkové výši bezmála 156 mil. Kč. K pokrytí závazků a nákladů naopak z předchozích období použil částku 60,5 mil. Kč. Stav rezerv tak ke konci účetního období vzrostl na téměř 228 mil. Kč. Společnost v roce 2017 generovala zisk přesahující 100 mil. Kč, v důsledku popsané tvorby rezerv se nicméně její hospodaření propadlo do ztráty přesahující 18 mil. Kč. Valná hromada společnosti na zasedání v červnu 2018 takto sestavenou účetní závěrku většinou hlasů schválila. Přehlasovaný menšinový společník se s tímto výsledkem nesmířil a usnesení valné hromady napadl u soudu návrhem na jeho zneplatnění. Krajský soud v Brně návrh zamítl, Vrchní soud v Olomouci mu nicméně vyhověl a neplatnost vyslovil. Jednatel dle odvolacího soudu nastíněnou tvorbou rezerv nepřípustně ovlivnil hospodářský výsledek společnosti, resp. „fakticky rozhodl o naložení s ním“, čímž protiprávně zasáhl do výlučné působnosti valné hromady, která může o rozdělení zisku jako jediná rozhodovat. Společnost se proti rozhodnutí dovolala k Nejvyššímu soudu, tomu se tak otevřela příležitost vyslovit se hned k několika otázkám, jež judikatura dosud neřešila.

V obecné rovině Nejvyšší soud předně uzavřel, že výkonem zákonné působnosti schvalovat řádnou, mimořádnou, konsolidovanou a případně (stanoví-li tak zákon) i mezitímní účetní závěrku [§ 190 odst. 2 písm. g) zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o obchodních korporacích“ či „ZOK“) ve společnosti s ručením omezeným a § 421 odst. 2 písm. g) ZOK pro poměry společnosti akciové] valná hromada realizuje bezprostřední kontrolu nad tím, jak statutární orgán (jednatel, představenstvo, správní rada) zajišťuje řádné vedení účetnictví. Zda valná hromada předkládanou účetní závěrku schválí, přitom nepředstavuje jen formální rozhodnutí. Jak Nejvyšší soud doslova uvedl: *„Valná hromada účetní závěrku schválit nemusí, čímž může dát najevo, že má schvalovanou účetní závěrku za chybnou.“* Jestliže valná hromada naopak schválí účetní závěrku, která odporuje právním předpisům, založí tím dle Nejvyššího soudu i rozpor svého usnesení o takovém schválení s právem, a tím případně i důvod

1 ČECH, P. Rozdělení a výplata podílu na zisku v s. r. o. a a. s. po rekodifikaci. *Bulletin KDP*, 2019, č. 3, s. 38–51.

pro vyslovení jeho neplatnosti soudem. Obrátí-li se ve stanovené lhůtě kterákoliv z oprávněných osob [kterýkoliv ze společníků, případně samostatně i libovolný jednatel, člen představenstva, dozorčí či správní rady anebo likvidátor – viz § 191 odst. 1 ZOK ve společnosti s ručením omezeným či § 428 odst. 1 ZOK v poměrech společnosti akciové] na soud s návrhem na vyslovení neplatnosti usnesení o schválení účetní závěrky z důvodu, že odporuje právním předpisům, resp. že společnost nevede účetnictví v souladu se zákonem, soud (v rozsahu návrhu) tento rozpor, resp. nesoulad, přezkoumá. Konstatuje-li, že účetnictví společnosti, resp. účetní závěrka skutečně odporuje zákonu, vysloví neplatnost usnesení o jejím schválení. Nejvyšší soud k tomu doslova uvedl: *„To se může projevit i při soudním přezkumu platnosti rozhodnutí o schválení účetní závěrky. Důvodem pro vyslovení neplatnosti usnesení valné hromady o schválení účetní závěrky totiž může být i skutečnost, že účetnictví je vedeno v rozporu se zákonem nebo společenskou smlouvou (k tomu, za jakých okolností může být usnesení valné hromady o schválení účetní závěrky shledáno neplatným, srov. dále i usnesení Nejvyššího soudu ze dne 24. 9. 2001, sp. zn. 29 Odo 88/2001, či ze dne 3. 1. 2002, sp. zn. 29 Odo 162/2001).“*

Je zřejmé, že řízení o vyslovení neplatnosti usnesení valné hromady o schválení účetní závěrky tak představuje stěžejní právní nástroj, jehož prostřednictvím může kterýkoliv společník (i zcela marginální co do velikosti své účasti na společnosti) docílit toho, aby soud přezkoumal, nakolik společnost řádně vede účetnictví a zda údaje obsažené v účetní závěrce věrně a poctivě zobrazují stav jejího hospodaření, resp. majetku a dluhů. Vysloví-li soud neplatnost takového usnesení a jeho rozhodnutí o tom nabude právní moci, předně odklidí schválení účetní závěrky valnou hromadou, a to se zpětnými účinky *(ex tunc)*, tedy dodatečně nastolí stav, jako by valná hromada účetní závěrku nikdy neschválila. To má značný význam z hlediska § 17 odst. 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“ či „ZoÚ“), jenž vylučuje, aby po schválení účetní závěrky účetní jednotka prováděla jakékoliv opravy účetních zápisů. Do okamžiku schválení účetní závěrky, nejpozději však do konce následujícího účetního období, naopak může účetní jednotka již uzavřené účetní knihy opět otevřít, provést nezbytnou opravu účetních zápisů a sestavit novou účetní závěrku, která se tím stane účetní závěrkou podle zákona o účetnictví, jestliže obsah položek účetní závěrky neodpovídá skutečnému stavu. Vysloví-li soud neplatnost usnesení valné hromady o schválení účetní závěrky, bude cesta k opravě účetních zápisů a sestavení nové účetní závěrky znovu otevřená (ve vztahu k dané účetní závěrce samozřejmě jen za předpokladu, že dosud neskončilo následující účetní období). Tím, že soud v odůvodnění svého rozhodnutí označí konkrétní nesprávnosti přezkoumávané závěrky, resp. důvod nesouladu účetnictví společnosti se zákonem, současně autoritativně vysloví závěr o potřebě takové opravy, který by řádně postupující jednatel, člen představenstva či správní rady, ale ani kvalifikovaný účetní, daňový poradce či auditor společnosti neměl ignorovat. Okolnost, že rozhodnutí osvědčí konkrétní nedostatky ve vedení účetnictví společnosti, konečně může mít dopad na posouzení, zda jednatel, člen představenstva či správní rady jednali v souladu s péčí řádného hospodáře, a vliv na jejich případné vyloučení z funkce (podrobněji níže).

Pro posuzovanou kauzu je podstatné, že na popsaném obecném základě Nejvyšší soud vystavěl řešení konkrétního sporu o oprávněnost jednatelova zásahu do výsledku hospodaření společnosti skrze masivní tvorbu rezerv. Předně připomněl, pro jaké situace § 26 odst. 3 ZoÚ předvídá takovou tvorbu, resp. i ukládá, aby účetní jednotka rezervy tvořila. Z toho dovodil, že pokud zákon společnosti stanovil povinnost tvořit v určité výši rezervy, jednatel neměl jinou možnost než příkaz uposlechnout a takto postupovat. Tím, že takové rezervy (v zákonem požadovaném rozsahu) vytvořil, tudíž nemohl protiprávně zasáhnout do působnosti valné hromady, jak ještě konstatoval Vrchní soud v Olomouci. Nejvyšší soud doslova uvedl: *„Pouze tehdy, pokud by jednatel vytvářel rezervy v rozporu se zákonem či společenskou smlouvou (např. v situaci, kdy pro jejich tvorbu nejsou naplněny zákonné předpoklady, popř. ve vyšším než zákonem předvídaném rozsahu), by bylo možné uvažovat o tom, že prostřednictvím takto (nezákonně) vytvořených rezerv byl (v rozporu se zákonem) snížen zisk, o jehož rozdělení může valná hromada rozhodnout.“* Vrchnímu soudu v Olomouci tudíž Nejvyšší soud vytkl, že svůj závěr o neoprávněnosti jednatelova zásahu do výsledku hospodaření, a tedy působnosti valné hromady, neopřel o předchozí posouzení, zda mělo jednatelovo opatření oporu v zákoně o účetnictví: *„bez posouzení, zda rezervy byly vytvořeny v souladu se zákonem (případně se společenskou smlouvou), není možné dovodit, že by prostřednictvím jejich tvorby bylo zasaženo do práva společníků na rozdělení zisku“*. Rozhodnutí odvolacího soudu proto Nejvyšší soud zrušil a pro další řízení mu uložil přezkoumat, z jakého důvodu jednatel rezervy vytvořil a zda se tak stalo (v plném rozsahu) v souladu se zákonem. Teprve shledá-li odvolací soud, že jednatel postupoval bez potřebné opory v zákoně či společenské smlouvě, popř. že tato opora nekryje celý rozsah vytvořených rezerv (že tedy jednatel vytvořil rezervy větší, než bylo podle zákona možné, resp. nezbytné), bude namístě jeho závěr o (zčásti) nepřípustném zásahu do působnosti valné hromady, a tedy také protiprávnosti napadené účetní závěrky, resp. usnesení valné hromady společnosti o jejím schválení.

(Ne)zakládání účetních závěrek do sbírky listin

Významné závěry k (ne)zakládání účetních závěrek obchodních korporací do sbírky listin [§ 66 písm. c) zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „rejstříkový zákon“), a § 21a ZoÚ] se podávají z usnesení Nejvyššího soudu ze dne 24. 2. 2022, sp. zn. 27 Cdo 2536/2021. Společnost s ručením omezeným po celé roky (od roku 2006) nezakládala do sbírky listin své účetní závěrky. Čelila proto několika výzvám soudu k nápravě a rejstříkový soud jí dokonce i pravomocně uložil pokutu ve výši 5 tis. Kč. Společnost pokutu uhradila, do sbírky listin nicméně závěrky nedoplnila. Od porušování povinnosti ji neodradilo ani zahájené, resp.

probíhající řízení o sankčním zrušení s likvidací. Krajský soud v Ostravě proto nakonec v létě 2020 společnost zrušil a odvolací Vrchní soud v Olomouci jeho rozhodnutí potvrdil jako správné. Společnost se dovolala k Nejvyššímu soudu. Postavila jej mj. před otázku, zda lze mít zákonem vyžadovaný právní zájem na jejím zrušení (§ 105 rejstříkového zákona) za naplněný v případě, že společnost je pouze jednočlennou „mikro společností" ve smyslu zákona o účetnictví a nevyvíjí žádnou činnost, absence veřejného přístupu k jejím účetním závěrkám se tudíž nedotýká právního postavení třetích osob. Tím spíše, jestliže unijní předpisy, s nimiž se tuzemská úprava zákona o účetnictví a rejstříkového zákona uváděla v soulad (konkrétně čl. 30 až 33 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. 6. 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků), umožňují, aby členské státy vyňaly z povinné transparence účetních závěrek právě takové mikro společnosti, jakou je i ona.

Nejvyšší soud předně uzavřel, že § 105 rejstříkového zákona, podle něhož nezaložení účetních závěrek (i přes opakovanou výzvu) do sbírky listin může mít za následek zrušení společnosti, nijak nepodmiňuje tuto sankci velikostí, hospodářským obratem ani počtem společníků společnosti. Potvrdil, že povinnost zakládat do sbírky listin účetní závěrky i důsledky jejího porušení bez výjimky dopadají i na „mikro společnosti". To, že Česká republika nemusela podřídit takové společnosti této povinnosti a důsledkům jejího nesplnění, nic nemění na tom, že pokud tak učinila, je třeba povinnost i důsledky jejího nesplnění na tyto společnosti vztáhnout. Připomněl, že sankce zrušení se může uplatnit vždy až po vyčerpání mírnějších prostředků nápravy (výzvy soudu ke splnění zákonných povinností obsahující upozornění na možnost zahájení řízení o zrušení s likvidací, či uložení pořádkové pokuty) a poté, kdy byla společnosti poskytnuta přiměřená lhůta k odstranění nedostatků. Jestliže ale soud tyto mírnější prostředky vyčerpá a společnost stále neučiní povinnosti zadost, dovodil Nejvyšší soud právní zájem na jejím zrušení již jen z obecného závěru (bez ohledu na konkrétní poměry té které společnosti, její velikost či míru hospodářské aktivity), že zápisy v rejstříku a sbírka listin o ní neodpovídají požadavku aktuálnosti a úplnosti a neplní svou informační funkci vůči třetím osobám.

Z praxe nezřídka zaznívá, že společnosti, které porušují povinnost publicity účetních závěrek ve sbírce listin, tak činí z rozumného důvodu ochrany svých zájmů. Naplnění požadavku na zveřejnění kompletní závěrky údajně může třetím osobám, včetně konkurence společnosti, ale třeba i jejím zákazníkům, odhalit důvěrné údaje, které před nimi společnost z obhajitelného důvodu tají a jejichž vyzrazení ji může v jejich očích poškodit. Nejvyšší soud na tyto výtky reagoval důležitou poznámkou učiněnou pod bodem 33 odůvodnění svého rozhodnutí. V něm dodal: *„pokud by snad zveřejnění některých údajů účetních záznamů (ve smyslu § 21a odst. 4 zákona o účetnictví) bylo způsobilé přivodit zapsané osobě újmu, bylo by možné uvažovat o tom, že zapsaná osoba by zveřejnila listiny vypočtené v § 66 písm. c) z. v. r. i bez takových údajů"*. Ve výsledku tím Nejvyšší soud posvětil postup, k němuž v praxi začalo docházet a který zahrnuje „začernění" takových prokazatelně citlivých a společnostmi chráněných údajů v listinách, jež povinně zakládají do sbírky listin.

Pozor na vyloučení z funkce člena statutárního orgánu, který poruší povinnost

V souvislosti s povinností člena statutárního orgánu zabezpečit řádné vedení účetnictví a včasné založení účetní závěrky do sbírky listin je třeba připomenout, že jednou z citelných sankcí za porušení povinností člena statutárního orgánu (jednatele, člena představenstva či správní rady), kterou předvídá zákon o obchodních korporacích od své účinnosti 1. 1. 2014 (a kterou dál zpřísnila jeho novela provedená zákonem č. 33/2020 Sb. účinná od 1. 1. 2021) je možnost tzv. diskvalifikace (§ 63–65 ZOK). Rozhodne-li soud o tzv. vyloučení člena statutárního orgánu z funkce, zanikne dotčenému členovi právní mocí takového rozhodnutí funkce ve statutárních orgánech všech obchodních korporací, ve kterých aktuálně působí a které se řídí českým právem, a po dobu, po kterou se diskvalifikace uplatní, v jiných obchodních korporacích podřízených českému právu ani nevznikne. Zatímco dle právní úpravy účinné do konce roku 2020 mohl soud takovou „červenou kartu" vystavit jen za opakované **a** závažné porušení péče, k němuž došlo v posledních třech letech před zahájením řízení (§ 65 odst. 1 ZOK ve znění před novelou), po 1. 1. 2021 tak může učinit i jen za porušení opakované **nebo** závažné, došlo-li k němu v uvedené tříleté lhůtě před zahájením řízení (§ 63 odst. 1 ZOK ve znění po novele). Jinými slovy, potrestat diskvalifikací soud nyní může „i jen" nezávažná porušení povinnosti, jestliže je dotyčný člen zopakuje, nebo naopak porušení jediné, vyhodnotí-li je soud jako závažné. Soud na druhé straně po novele může vážit (podle míry závažnosti a četnosti vytýkaných nedostatků), na jak dlouho zákaz výkonu funkce vztáhne. Dle úpravy účinné do konce roku 2020 tak musel vždy rozhodnout na tři roky bez ohledu na okolnosti posuzované věci. Novela umožnila, aby dotčeného člena diskvalifikací potrestal „až" na tři roky, tedy případně i kratší čas, třeba jen několika měsíců. Význam to má zvláště ve zmíněných případech méně závažných porušení.

Co je podstatné, případů takových soudních diskvalifikací přibývá a s nimi i judikatury Nejvyššího soudu, která se k nim váže. Pro účely této stati stojí za pozornost zvláště dvě rozhodnutí. Přímo z textu zákona se předně podává, že soud může řízení o vyloučení zahájit i bez návrhu. V usnesení ze dne 21. 2. 2018, sp. zn. 29 Cdo 2227/2016, publikovaném ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod č. 53/2019, k tomu Nejvyšší soud dodal, že dozví-li se soud o skutečnostech rozhodných pro vedení řízení o vyloučení, nesvědčí mu pouze právo takové řízení zahájit a vést, shledá-li to vhodným a potřebným, nýbrž je povinen tak učinit, a to bezodkladně. Ve zcela nedávném usnesení ze dne 30. 3. 2022, sp. zn. 27 Cdo 1831/2021, potom Nejvyšší soud doplnil řadu dalších závěrů, které by uživatelé v praxi rovněž neměli podcenit. Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci vyloučil z funkce člena představenstva společnosti, který současně působil jako jednatel ve třech dalších společnostech, mj. za porušení pravidel

pro jednání v zájmové kolizi. Odvolací Vrchní soud v Olomouci jeho rozhodnutí zrušil a návrh na vyloučení zamítl. Potvrdil sice, že dotčený člen porušil povinnosti při jednání v zájmové kolizi, vyzdvihl nicméně, že jeho jednání nezpůsobilo společnosti škodu, pro účely diskvalifikace je proto neměl za právně významné (relevantní). Oba soudy se shodly, že důvod k diskvalifikaci nezaložilo ani vadné svolání valné hromady, které dotčenému členovi navrhovatel rovněž vytýkal a před soudy prokázal. Nejvyšší soud se s takovým posouzením neztotožnil. Výslovně zdůraznil, že nedostatek péče řádného hospodáře, a tedy důvod pro vyloučení z funkce, může spočívat i v porušení pravidel, která se netýkají podnikatelského rozhodování či jednání za společnost, nýbrž která regulují i jen vnitřní chod společnosti, jako je svolávání její valné hromady. Doslova uvedl: *„(závažné) porušení péče řádného hospodáře (pro něž může být člen statutárního orgánu vyloučen z funkce podle § 65 odst. 1 ZOK) může spočívat v celé řadě nejrůznějších jednání člena statutárního orgánu, která nutně nemusí být učiněna bezprostředně při podnikatelském rozhodování (např. při jednání s obchodními partnery). … Standard péče řádného hospodáře nedopadá jen na jednání člena statutárního orgánu za obchodní korporaci navenek či na rozhodování v rámci obchodního vedení, ale vztahuje se i k úkonům (vnitřní) správy obchodní korporace, mezi něž patří i jednání statutárního orgánu související se svoláváním valné hromady …“*

Nejvyšší soud k tomu dodal, že předpokladem pro diskvalifikaci rovněž není, aby vytýkané porušení společnost jakkoliv poškodilo: *„není … zapotřebí trvat na tom, aby právě uvedená porušení povinnosti řádného výkonu funkce vedla ke vzniku újmy na majetku korporace“*. Striktně vzato by tak soud mohl vyloučit i za opakované či závažné porušení povinnosti, a tedy péče řádného hospodáře, které by společnosti bylo ku prospěchu. Důvod tkví v účelu této sankce. V něm se dle prve citovaného usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. 2. 2018, sp. zn. 29 Cdo 2227/2016, promítá veřejný zájem na tom, aby funkci členů statutárních orgánů obchodních korporací nevykonávaly (alespoň po určitou dobu) osoby, které kvalifikovaným způsobem (předvídaným zákonem o obchodních korporacích) porušily povinnosti s funkcí spojené. Je proto logické, že z hlediska tohoto (veřejného) zájmu nemůže být podstatné, zda protiprávním jednáním dotčeného člena vznikla újma společnosti. Postačuje, že takový člen jednal protiprávně, tedy porušil či porušoval zákonné povinnosti, a to třeba i jen stanovené k ochraně veřejného zájmu, jejichž porušení tak společnosti i mohlo být ku prospěchu.

Na předmět této stati a otázky v ní probírané tak lze judikaturu k diskvalifikaci člena statutárního orgánu z funkce přenést tak, že soud by mohl (a vzhledem k závěrům Nejvyššího soudu z prve citovaného usnesení ze dne 21. 2. 2018, sp. zn. 29 Cdo 2227/2016, i měl) vyloučit z funkce jednatele, člena představenstva či správní rady, jestliže v jakémkoliv řízení shledá, že společnost chybovala při vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky nebo své závěrky včas nezakládala do sbírky listin. Vždy samozřejmě za předpokladu, že v takovém výsledku bude možné spatřovat porušení povinnosti na straně vylučovaného člena. To by (výjimečně) nemuselo být naplněno kupř. tehdy, jestliže by vylučovaný člen učinil vše pro to, aby splnění povinnosti řádně zajistil (např. na vedení účetnictví zaměstnal či externě sjednal odpovídajícího profesionála a poskytl mu veškerou součinnost k řádnému výkonu činnosti), k porušení by přesto došlo a dotyčný je (po určitý čas) nemohl odhalit a napravit ani přes rozumnou kontrolu, kterou rovněž zabezpečil a prováděl. Důkazní břemeno o tom, že si takto řádně počínal (tj. dostál péči při výběru, zadání i kontrole profesionála, který pro společnost zajišťoval vedení účetnictví), by navíc vždy musel nést vylučovaný člen (§ 52 odst. 1 ZOK). Vyhodnotí-li soud konkrétní porušení při zajištění řádného vedení účetnictví jako méně závažné, bude moci jeho porušitele vyloučit z funkce, jen jestliže je během tří let před zahájením řízení nejméně jednou zopakuje. Vzhledem k závěrům z posledně citovaného usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. 3. 2022, sp. zn. 27 Cdo 1831/2021, o významu povinnosti zakládat do sbírky listin účetní závěrky jakékoliv společnosti, zcela bez ohledu na její velikost (včetně mikro), obrat, počet společníků, či skutečnost, zda takové porušení kohokoliv poškodilo, nicméně sotva bude možné za „nezávažné“ prohlásit nezakládání účetní závěrky do sbírky listin. Naplňuje-li takové nezakládání dle Nejvyššího soudu právní (veřejný) zájem na zrušení společnosti, tím spíše (vzhledem k obdobnému smyslu a účelu diskvalifikace) odůvodní vyloučení člena statutárního orgánu z funkce, který zapříčinil takové zrušení, resp. společnost i jen vystavil jeho riziku.

Doplňuji, že nezahájí-li řízení o diskvalifikaci soud z úřední povinnosti sám (jak by dle Nejvyššího soudu měl, zpravidla tak ale v praxi nepostupuje), může tak svým návrhem učinit dle § 63 odst. 3 ZOK každý, kdo na tom osvědčí důležitý zájem. Stojí za připomenutí, že rovněž obsah tohoto pojmu Nejvyšší soud vyložil v prve citovaném usnesení ze dne 21. 2. 2018, sp. zn. 29 Cdo 2227/2016. V něm dovodil, že navrhovatel nemusí mít právní zájem na takovém vyloučení. Postačí jeho zájem „ekonomický, morální či společenský“. Dle Nejvyššího soudu tuto podmínku naplní především samotná obchodní korporace, ve které vylučovaný člen vykonává funkci (bez ohledu na to, zda k porušení péče došlo v jejích poměrech či nikoliv), ostatní členové statutárního orgánu takové obchodní korporace, popř. členové jejího kontrolního orgánu, a zpravidla i každý její člen, společník či akcionář. Předpoklad „ekonomického, morálního či společenského“ zájmu na vyloučení ale v praxi jistě naplní i řada dalších osob, včetně významných věřitelů, partnerů, ale třeba i soutěžitelů společnosti, ve které vylučovaná osoba působí, případně jejích zákazníků.

Důležité důvody pro nerozdělování zisku

V příspěvku v roce 2019 jsem se podrobně věnoval zásadní povinnosti obchodních společností založených za účelem podnikání (tedy dosahování zisku), aby vytvořený zisk rozdělovaly mezi společníky, resp. akcionáře, a zmapoval judikaturu, která se k této povinnosti do té doby pojila. Z ní se podává, že společnosti této povinnosti nemusejí dostát, brání-li rozdělení důležité důvody, které statutární orgán dostatečně vysvětlí v pozvánce na zasedání valné hromady, která má o (ne)rozdělení rozhodovat (v poměrech akciové společnosti), či alespoň na samotném zasedání

(v poměrech společnosti s ručením omezeným), a jejichž existenci a přiměřenost musí případně obhájit před soudem, napadne-li u něj oprávněná osoba usnesení o nerozdělení návrhem na vyslovení neplatnosti. Rozhodnutí zvláště nižších soudů, která jsem představil v roce 2019, ještě naznačovala trend značné přísnosti v tom, jak budou soudy posuzovat míru důležitosti předkládaných důvodů, zejména pokud jde o povšechný poukaz na potřebu vynakládat výdaje na opravy a investice.

Již tehdy nicméně z vyšších pater justice zaznívala skepse v tom smyslu, že nemůže být úlohou soudu, aby věcně přezkoumával manažerská rozhodnutí přijatá v prostředí podnikatelského rizika a posuzoval, nakolik je tvrzená potřeba investic v poměrech dané společnosti reálná a ekonomicky obhajitelná. Poslední judikatura Nejvyššího soudu se vydává spíše tímto směrem. Akciová společnost podnikající v oboru rybníkářství, resp. rybářství, na valné hromadě v dubnu 2018 rozhodla o tom, že hospodářský výsledek roku 2017 ve výši bezmála 5,5 mil. Kč nerozdělí mezi akcionáře, nýbrž převede na účet nerozděleného zisku minulých let. Rozhodnutí podržet hotovost společnost obhajovala potřebou investovat do nákupu pozemků pod rybníky, které provozovala, resp. nezbytnými výdaji na jejich opravy a další investice. Minoritní akcionář se s tím nesmířil a rozhodnutí o nerozdělení zisku napadl u soudu návrhem na vyslovení neplatnosti. Oba soudy nižšího stupně (Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci a Vrchní soud v Olomouci) se spokojily s důvody, jež předkládala společnost, aniž prováděly jakýkoliv přezkum jejich věcné opodstatněnosti. Rovněž Nejvyšší soud v usnesení ze dne 15. 9. 2021, sp. zn. 27 Cdo 2846/2020, potvrdil, že již takto postavená argumentace sama o sobě zakládá důležitý důvod pro nerozdělení zisku: *„plánované výdaje na nákupy pozemků pod rybníky a na opravy a investice představují důležitý důvod, pro který je namístě zisk mezi akcionáře nerozdělit a ponechat jej společnosti“*. Neskrývám, že tento přístup významně oslabuje ochranu minoritních společníků před systematickým „vyhladověním“ ze strany vládnoucí většiny ve společnosti. Najde-li statutární orgán každý rok dostatek reálných cílů pro růst (opravy a investice), v souvislosti s projednáváním účetní závěrky a rozhodování o hospodářském výsledku je řádně popíše a následně také zrealizuje, pokládám za prakticky vyloučené, aby se minoritní společník domohl jakéhokoliv efektivního podílu na ziscích, jež bude společnost vykazovat. Pro ty případy nezbude než ochranu od počátku směřovat do textu společenské smlouvy či stanov, které minoritní společníky před takovým nežádoucím stavem vhodně zajistí. V úvahu připadají práva na pevný podíl na zisku či jeho části (tedy práva na podíl na zisku co do svého vzniku a vymahatelnosti nezávislá na rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku), popř. disproporční podíl na hlasech, pokud jde o hlasování o rozdělení zisku či jeho části, ve prospěch jinak minoritních společníků.

Lze doplnit, že v rozsudku ze dne 31. 1. 2022, sp. zn. 27 Cdo 1395/2020, Nejvyšší soud dovodil, že dlouhodobé nerozdělování zisku v rozporu se zákonem (a nastíněnými požadavky judikatury) může založit právo minoritního společníka na odkup jeho podílu ve společnosti ovládající osobou za férovou cenu určenou znalcem dle § 89 a násl. ZOK, Podle tohoto ustanovení v případě, že ovládající osoba využívá svého vlivu v ovládané osobě způsobem, v jehož důsledku dojde k podstatnému zhoršení postavení společníků ovládané osoby nebo k jinému podstatnému poškození jejich oprávněných zájmů, a není proto možné po nich spravedlivě požadovat, aby v ovládané osobě setrvali, je každý společník, který není ovládající osobou nebo osobou jí ovládanou, oprávněn požadovat, aby od něj ovládající osoba jeho podíl odkoupila za přiměřenou cenu. Právo na takový odkup nicméně ve stejném rozsudku Nejvyšší soud prohlásil až za krajní řešení *(ultima ratio)*, k němuž se soud může zásadně uchýlit teprve tehdy, vyčerpá-li minoritní společník jiné možnosti obrany proti zásahům, kvůli kterým se odkupu domáhá. V případě systematického nerozdělování zisku je to právě jedině zahájení řízení o vyslovení neplatnosti usnesení o nerozdělení zisku, ve kterém může soud autoritativně přezkoumat a rozhodnout, nakolik se usnesení o nerozdělení zisku skutečně příčí zákonu, tedy zda společnost má a obhájí důležité důvody pro takové opatření. Nejvyšší soud doslova uzavřel: *„Teprve v situaci, kdy by valná hromada opakovaně rozhodovala (vahou hlasů ovládající osoby, popř. osob jí ovládaných) o (ne)rozdělení zisku v rozporu se zákonem a stanovami, a kdy by bylo zjevné, že institut upravený v § 428 a § 430 odst. 2 ZOK nevede v poměrech konkrétní společnosti k dostatečné ochraně práv menšinových akcionářů, mohla by taková skutečnost představovat podstatné poškození práv akcionáře ve smyslu § 89 ZOK, odůvodňující postup podle označeného ustanovení.“* Výjimku pro nastíněný požadavek subsidiarity (tedy nutnost nejprve se pokusit řešit situaci ve společnosti jinými prostředky) Nejvyšší soud připustil ve vztahu ke společníkům, jejichž podíl na společnosti je tak malý, že by nebylo spravedlivé požadovat po nich, aby tyto nástroje využívali. Takoví společníci se odkupu dle § 89 ZOK mohou domáhat bez toho, aby předtím investovali čas, energii i zdroje do vedení řízení, které by byly hrubě nepřiměřené prospěchu, jejž by tím (vzhledem k nízké míře své účasti ve společnosti) mohli získat.

Pozor na vymezení pořadu valné hromady, která rozhoduje o rozdělení zisku

Rozhodne-li se statutární orgán přece jen navrhnout valné hromadě rozdělení zisku či jiných vlastních zdrojů, jež společnost vytvořila a vykázala v řádné či mimořádné účetní závěrce nikoliv starší jednoho roku, je třeba neopomenout závěry usnesení Nejvyššího soudu ze dne 14. 10. 2020, sp. zn. 27 Cdo 927/2020, které se týkají řádného vymezení bodu pořadu zasedání valné hromady, která má o rozdělení rozhodnout. Také případ v něm posuzovaný se vlastně primárně týkal sporu mezi akcionáři o rozsah, ve kterém má společnost (povinnost) rozdělit vytvořený zisk. Valná hromada dotčené akciové společnosti byla svolána na konec června 2016, aby rozhodla o „vypořádání hospodářského výsledku za rok 2015“. Ten nebyl nikterak oslnivý a ohledně jeho osudu ani sváry nevznikaly. Z bezmála 4 mil. Kč valná hromada v souladu s návrhem představenstva rozdělila mezi akcionáře něco přes 2,5 mil. Kč, členům orgánů na tantiémách přiznala téměř 400 tis. Kč a zbytek převedla na účet nerozděleného zisku minulých let. Potíž tkvěla v tom, že z předchozích let tento účet již nerozdělený zisk vykazoval, a to ve výši takřka 250 mil. Kč. Jeho osudem se

nicméně představenstvo nezabývalo, valné hromadě proto ani nepředkládalo žádné důvody, proč zdroje v něm vázané dál ponechat ve společnosti a mezi akcionáře nerozdělit i je. Minoritní akcionář z tohoto důvodu napadl platnost usnesení o rozdělení zisku za rok 2015 u soudu a domáhal se vyslovení jeho neplatnosti. Krajský soud v Plzni jeho návrh zamítl, Vrchní soud v Praze mu však dal za pravdu a neplatnost vyslovil.

Nejvyšší soud se s tímto závěrem neztotožnil. V obecné rovině připustil, že (budou-li splněny zákonné bilanční testy) může valná hromada rozhodnout o rozdělení libovolného disponibilního zdroje, který zobrazuje způsobilá účetní závěrka. Aby tak však mohla učinit, musí tomu odpovídat pořad zasedání, k němuž byla svolána. Jestliže, jako v posuzovaném případě, byla valná hromada svolána výlučně k „vypořádání" výsledku hospodaření posledního účetního období, smí na takto svolaném zasedání rozhodnout právě jen o rozdělení zisku vykázaného v položce rozvahy A.V. Aby mohla rozhodnout také o rozdělení jiného vlastního zdroje (např. právě z položky A.IV. rozvahy, jak se domáhal menšinový akcionář v posuzované věci), musela by pozvánka avizovat rovněž projednání a rozhodnutí této záležitosti (ať již konkrétně, anebo alespoň obecně, aby z ní bylo jasné, že na pořadu jednání bude případné rozdělení jakéhokoliv disponibilního zdroje), případně by na valné hromadě museli být přítomni všichni akcionáři společnosti a souhlasit s projednáním i této (další) záležitosti v pozvánce původně neavizované (§ 408 odst. 3 ZOK). V opačném případě by společnost vážně zasáhla do práv akcionářů, kteří se zasedání nezúčastnili, neboť takový bod programu nepředpokládali, anebo jen nebyli na jeho projednání připraveni, a založila tím významný rozpor přijatého usnesení (o rozdělení jiného vlastního zdroje než uvedeného v pozvánce) se zákonem.

To samo o sobě ještě nemusí znamenat závažný problém pro společnost ani její akcionáře. Usnesení valné hromady o rozdělení zisku či jiných vlastních zdrojů, která odporují zákonu v záležitosti týkající se ochrany akcionářů, mezi něž spadají i otázky řádného svolání valné hromady, která rozdělovala zisk či jiné vlastní zdroje, jsou platná i účinná okamžikem svého přijetí vzdor takovým vadám. Kdyby kterýkoliv z akcionářů na valné hromadě vznesl protest z důvodu takového porušení zákona a do tří měsíců usnesení napadl u soudu, soud by pro tuto vadu nepochybně vyslovil neplatnost takového usnesení. Tím by je se zpětnou účinností odklidil a nastolil stav, jako by nikdy nebylo přijato. Jakékoliv předchozí či následné výplaty na jeho základě by postrádaly právní titul a bylo by nutné je vracet. Jestliže se ale na soud s návrhem na vyslovení neplatnosti nikdo včas neobrátí, vady usnesení se navždy zhojí a usnesení zůstane platné a účinné bez ohledu na tyto vady. Žádný jiný soud nebude v budoucnu v žádném jiném řízení oprávněn přezkoumávat, zda bylo usnesení řádně přijato. Bude muset respektovat jeho platnost i účinnost vzdor třeba i závažným vadám, které předcházely jeho přijetí. Jednateli, představenstvu či správní radě by ani nezbylo než usnesení realizovat a na jeho základě plnit oprávněným osobám, co jim usnesení založilo za práva na podíl na zisku či jiných vlastních zdrojích.

Jinými slovy, společnostem do budoucna určitě nelze doporučit, aby na valné hromadě rozdělovaly jiné zdroje, než jaké (konkrétně či alespoň v obecné rovině) avizovaly projednat v pozvánce na valnou hromadu. Kdyby tak učinily, riskují, že kterýkoliv z nespokojených akcionářů usnesení napadne u soudu návrhem na vyslovení neplatnosti a soud tuto neplatnost téměř jistě vysloví. Jestliže ale společnosti takto v minulosti postupovaly, nemusejí se obávat, že společníkům či jiným oprávněným osobám na jejich základě plnily bez právního důvodu a poskytnutá plnění bude třeba vymáhat zpět. Jestliže již uplynuly lhůty, ve kterých se mohou společníci či členové orgánů společnosti domáhat u soudu vyslovení neplatnosti usnesení o rozdělení zisku či jiných vlastních zdrojů, a nikdo z nich takový návrh u soudu včas nepodal, je jisté, že usnesení o rozdělení zůstane platné a účinné bez ohledu na své vady a žádný soud tato usnesení ani plnění na jejich základě již nikdy nezpochybní.

Členům statutárních orgánů nastíněný výklad pravidel pro svolání valné hromady na druhé straně umožní, aby úzkým zaměřením pořadu zasedání valné hromady výlučně na rozhodnutí o osudu vybraných položek vlastního kapitálu zabránili diskusím o distribuci jiných vlastních zdrojů (třeba i významnějších co do svého rozsahu). Vyhnou se tak i potřebě formulovat důležité důvody, které by případně ospravedlnily (dočasné) ponechání těchto jiných zdrojů ve společnosti. Minoritní společníci by mohli docílit projednání i jejich rozdělení výlučně prostřednictvím požadavku na rozšíření pořadu zasedání o další záležitosti (případně na svolání mimořádné valné hromady k takovému projednání). Pro takový požadavek by jim však musela svědčit kvalifikovaná minorita, tj. alespoň 10 % hlasů ve společnosti s ručením omezeným (§ 187 odst. 1 ZOK) či (v závislosti na velikosti základního kapitálu) 1, 3 nebo 5 % ve společnosti akciové (§ 365, 366 a 369 ZOK).

Odkdy právo na podíl na zisku součástí SJM

Pro ženaté společníky (či vdané společnice), kteří svůj majetkový manželský režim neupravili odchylně od zákona, stojí za připomenutí, že i když podíl ve společnosti (včetně akcií) netvoří součást společného jmění manželů, do tohoto společného jmění vždy spadne alespoň zisk, který jim ze společnosti plyne. Podává se tak z § 709 odst. 2 občanského zákoníku (dále také „OZ"), dle něhož součástí společného jmění je vždy zisk z toho, co náleží výhradně jednomu z manželů. Při zániku manželství a vypořádání společného jmění se proto tyto zisky do vypořádání vždy zahrnou.

Z právního hlediska bylo dlouho sporné, kdy se tak přesně stane, resp. jak naložit s případy, ve kterých společnost, na níž má ženatý společník (či vdaná společnice) výlučný podíl, vykáže třeba i robustní zisk, valná hromada (či sám jediný společník) však nerozhodnou o jeho rozdělení. Je možné uvažovat o tom, že společné jmění manželů se o tento zisk přece jen zvětšilo (např. již schválením účetní závěrky, ze které se takový zdroj k rozdělení podává), a přihlédnout k tomu, až se bude společné jmění vypořádávat? Ilustrativní (v praxi i poměrně častý) příběh nabídly skutkové okolnosti usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 7. 2021,

sp. zn. 22 Cdo 220/2021. Žalovaný jediný společník společnosti s ručením omezeným uzavřel manželství v roce 1996, obchodní podíl však nabyl několik let předtím, nespadl proto do společného jmění. Společnosti se dařilo a vygenerovala zisk v celkové výši přesahující 25 mil. Kč. Namísto, aby jej společník rozdělil a nechal si vyplatit, rozhodl v roce 2000 o jeho kapitalizaci, tedy o nominálním zvýšení základního kapitálu o jeho výši. Po rozvodu manželství a zrušení společného jmění se nyní rozvedená manželka domáhá úhrady poloviny této částky coby podílu na zisku, který měl dle jejího názoru připadnout do společného jmění již tím, že společnost takový zisk vytvořila, bez ohledu na to, jak s ním žalovaný jediný společník rozhodl naložit. Nejvyšší soud (i s odkazem na svou starší judikaturu) nicméně potvrdil, že součástí majetku společníka, tedy i jeho společného jmění s druhým z manželů, se zisk vytvořený ve společnosti, ve které má podíl, stává teprve v okamžiku, kdy valná hromada (či jediný společník v její působnosti) rozhodne o jeho rozdělení, tedy kdy v majetku společníka vznikne pohledávka na výplatu konkrétního podílu na zisku. Bez tohoto rozhodnutí není možné uvažovat o tom, že by se majetek společníka (tedy i jeho společné jmění s druhým z manželů) formálně zvětšil. Jinými slovy, v případě jediných či majoritních společníků záleží čistě na jejich vůli, zda a kdy do společného jmění „přispějí" jakoukoliv částkou, která by se později zohlednila při vypořádání tohoto jmění. Ponechají-li třeba i významné zisky ve společnosti na účtu nerozděleného zisku minulých let a svou výlučnou účast v této společnosti budou zhodnocovat jen nepřímo (prostřednictvím nárůstu hodnoty svého podílu skrze hodnoty soustředěné ve společnosti), nemusejí v případě zániku manželství a vypořádání tohoto jmění druhému z manželů vyplácet z takového zhodnocení jakékoliv vyrovnání. Jak se výslovně podává z posuzovaného rozsudku, pro popsané účely vypořádání mezi manželi je potom zcela nerozhodné, zda (jako v konkrétním případě) o tomto zisku společník případně rozhodne tak, že jej přesune do libovolných jiných položek vlastního kapitálu, včetně kapitálu základního: *„Jestliže v projednávané věci valná hromada společnosti U. A. dne 31. 5. 2000 nerozhodla o vyplacení podílu na zisku, ale o zvýšení základního kapitálu společnosti ze zisku nerozděleného z minulých let, nevznikla žalovanému konkrétní pohledávka představující právo podílu na zisku společnosti či jiný výnos z výlučného majetku ve vlastnictví žalovaného. Na základě tohoto rozhodnutí valné hromady společnosti tak nevzniklo žalovanému žádné právo na výnos z jeho odděleného majetku, a proto ani částka ve výši 25 296 000 Kč představující navýšení základního kapitálu v U. A. není součástí společného jmění manželů a nelze ji v tomto řízení vypořádat."*

Zálohy

Vůbec poprvé letos Nejvyšší soud zaměřil pozornost také na zálohy na podíl na zisku. V rozsudku ze dne 9. 3. 2022, sp. zn. 27 Cdo 3330/2020, vyřešil hned několik otázek, které se k nim pojí, a také jednu další. Navázal přitom na četná díla z oblasti právní i ekonomické teorie, která se zálohám věnovala. Skutkový terén pro takové rozhodnutí vytvořila akciová společnost, která zažalovala svého bývalého jediného akcionáře o úhradu pohledávky přesahující 40 mil. Kč. Ten nicméně namítal, že ještě coby jediný akcionář žalobce na základě návrhu jeho představenstva a aktuální mezitímní účetní závěrky rozhodl v listopadu 2015 o výplatě zálohy na podíl na zisku za rok 2015 zhruba ve stejné výši, tedy rovněž 40 mil. Kč, a pohledávku na tuto výplatu započetl proti pohledávce žalované. Hospodaření roku 2015 v žalující společnosti nakonec i skončilo ziskem přesahujícím částku, kterou společnost v průběhu účetního období akcionáři rozhodla zálohově plnit. Žalovaná pohledávka tak dle tvrzení žalovaného zanikla zápočtem, žalobě tudíž nelze vyhovět. Tento názor podpořily oba soudy nižšího stupně, konkrétně Obvodní soud pro Prahu 2 a Městský soud v Praze. Žalující společnost se s ním však nemínila smířit a dovolala se k Nejvyššímu soudu.

Nejvyšší soud nejprve v obecné rovině rozebral institut záloh a jejich právní základ. Připomněl, že i výplata (jakékoliv) zálohy se opírá o právní titul, který na straně příjemce zálohy vytváří (žalovatelnou) pohledávku na plnění zálohy a následně právní důvod přijaté plnění podržet. V případě zálohy na podíl na zisku, předvídané zákonem o obchodních korporacích (§ 35 ve znění po velké novele od 1. 1. 2021, § 40 odst. 2 ve znění účinném do konce roku 2020, k němuž se – vzhledem k datu výplaty zálohy v roce 2015 – ještě pojí závěry Nejvyššího soudu), je tímto právním základem a titulem rozhodnutí příslušného orgánu o výplatě záloh. Jakmile takový orgán přijme takové rozhodnutí, založí tím v majetku oprávněných osob (zpravidla společníků) pohledávku, které na straně společnosti odpovídá dluh. To je třeba promítnout rovněž v účetnictví společnosti. Situace je stejná jako v případě práva na podíl na zisku. Akcionář se v obecné rovině podílí na zisku vytvořeném společností. Teprve ale až valná hromada rozhodne o jeho rozdělení (případně se naplní předpoklady vzniku práva na pevný podíl dle stanov), vzniká akcionářům pohledávka na výplatu konkrétního podílu v rozsahu určeném v takovém rozhodnutí (či přímo ve stanovách). Podobně je tomu v případě záloh na podíl na zisku. Akcionáři mají v obecné rovině právo na tyto zálohy. Konkrétní pohledávku na jejich plnění jim ale musí založit rozhodnutí příslušného orgánu o výplatě takové zálohy. Nejvyšší soud k tomu doslova uzavřel: *„Mezi tyto předpoklady patří i rozhodnutí příslušného orgánu akciové společnosti o poskytnutí zálohy na podíl na zisku, jež představuje (jakožto právní jednání společnosti) právní důvod, na jehož základě vzniká závazek, jehož obsahem je právo akcionáře (coby věřitele) na poskytnutí zálohy (pohledávka) a povinnost společnosti (coby dlužníka) zálohu poskytnout (dluh). Na řečeném pak ničeho nemění ani skutečnost, že záloha představuje plnění, jež musí být následně ‚vypořádáno' v rámci rozdělení zisku za účetní období, za které byla záloha poskytnuta (obdobně viz judikaturu výše citovanou). V literatuře srov. shodně např. Čech, P., Skálová, J. Zálohy společníkům na podíly na zisku v kapitálových společnostech – právní a účetní pohled. Obchodněprávní revue, 2014, č. 9, s. 241–250, či Dědič, J., Lasák, J., op. cit výše, s. 225."* V posuzované věci tak bylo podstatné, zda v žalující společnosti došlo k takovému rozhodnutí, které by vytvořilo pohledávku způsobilou započtení proti té, kterou společnost nyní žaluje k úhradě.

Ve vazbě na tuto otázku Nejvyšší soud předně potvrdil, co dosud dovozovaly jen odborné publikace, že totiž působnost k přijetí rozhodnutí o výplatě zálohy v poměrech akciové společnosti zákon

výslovně nesvěřuje žádnému orgánu. Z obecné úpravy tzv. zbytkové působnosti v § 163 OZ tak plyne, že o této záležitosti musí rozhodnout statutární orgán společnosti, tj. její představenstvo či správní rada. Ve společnosti s ručením omezeným je situace obdobná, když ani v ní zákon výslovně nestanoví, který orgán má o výplatě záloh rozhodnout. Také v ní by tedy tato působnost připadla dle § 163 OZ statutárnímu orgánu, tj. jednateli. Současně Nejvyšší soud připomněl závěry své starší judikatury (ale i právní vědy) o tom, že rozhodování o záležitostech, které se týkají výkonu práv společníků (práva na podíl na zisku, ale třeba i svolání valné hromady), netvoří součást obchodního vedení. To má hned několik významných důsledků. Nejvyšší soud jednak nepřímo potvrdil, že valná hromada (jediný společník v její působnosti) by mohla udělit statutárnímu orgánu závazný pokyn, aby o zálohách rozhodl a zálohy vyplatil. Oporu pro takové závazné pokyny, které se netýkají obchodního vedení, od 1. 1. 2021, tedy od velké novely zákona o obchodních korporacích, poskytuje § 195 odst. 2 ZOK, pokud jde o společnost s ručením omezeným, a § 435 odst. 3, resp. § 456 odst. 3 ZOK, ve vztahu ke společnosti akciové. Jednatel nebo členové představenstva či správní rady by měli povinnost pokyn uposlechnout, samozřejmě za předpokladu a v rozsahu, v jakém by neodporoval zákonu a společenské smlouvě či stanovám.

Především však Nejvyšší soud vyvodil, že působnost k rozhodnutí o výplatě záloh by stanovy mohly rovnou svěřit valné hromadě: *„Nejvyšší soud pak nenachází žádnou kogentní právní normu, jež by bránila tomu, aby stanovy svěřily tuto působnost valné hromadě (otázku, zda je takové řešení praktické, Nejvyšší soud ponechává stranou). I tehdy, svěří-li stanovy tuto působnost nejvyššímu orgánu společnosti, však zůstává představenstvu (správní radě) povinnost posoudit, zda je rozhodnutí o poskytnutí (vyplacení) zálohy v souladu se zákonem a zda je lze realizovat, tedy zálohu poskytnout (vyplatit) [srov. zejm. § 40 odst. 1 a 2 ZOK].“* Totéž shodně platí ve společnosti s ručením omezeným. Také její společenská smlouva může založit valné hromadě výlučnou působnost rozhodovat o zálohách na podíl na zisku. V poměrech společnosti s ručením omezeným by si valná hromada tuto působnost mohla ale *ad hoc* (pro konkrétní případ) vyhradit i sama, bez opory ve společenské smlouvě, běžným usnesením opírajícím se o § 190 odst. 3 ZOK. V akciové společnosti bude situace složitější. Rozhodne-li valná hromada (či jediný akcionář v její působnosti) bez opory ve stanovách o zálohách na podíl na zisku, jak se ostatně stalo i v posuzovaném případě, lze takové usnesení (dle okolností) vyložit trojím způsobem.

Nejvyšší soud především připustil, abychom rozhodnutí valné hromady posoudili jako jednorázový průlom do stanov, tj. záměrnou odchylku od jejich textu, která jako by stanovy „pro jednou“ změnila tak, že se prosadí jiné než jimi předvídané řešení, do budoucna ale zachová dřívější stav. Neboli jestliže stanovy nesvěřují působnost k rozhodování o zálohách valné hromadě a valná hromada míní takovou úpravu zachovat i do budoucna, může nicméně „pro jednou“ tento stav změnit tak, že se od aktuálního znění stanov vědomě odchýlí a přijme řešení odlišné, tedy svou působnost pro rozhodnutí o zálohách pro tento případ založí, aniž by však založila jeho rozpor se stanovami, tedy aniž by bylo možno konstatovat, že valná hromada působnost pro takové rozhodnutí neměla. Pro takovou jednorázovou odchylku od stanov, která se nicméně se stanovami nedostane do rozporu, ovšem Nejvyšší vymezil dvě stěžejní podmínky. Již v minulosti (byť ve vztahu ke společnosti s ručením omezeným – viz konkrétně jeho rozsudek ze dne 22. 4. 2009, sp. zn. 29 Cdo 2254/2007) dovodil, že odchylku je třeba přijmout stejnou většinou hlasů, která by byla třeba ke změně stanov (společenské smlouvy) v dané záležitosti. K tomu nově doplnil, že (nejpozději od 1. 1. 2021) řešení, které se od stanov vědomě odchyluje, je nezbytné přijmout také ve stejné formě, kterou by bylo třeba dodržet pro změnu stanov v dané záležitosti, tedy ve formě notářského zápisu. Neboli, valná hromada se musí do aktuálního znění stanov vlomit stejným způsobem (co do potřebné většiny hlasů i formy), který by bylo třeba dodržet ke změně stanov tak, aby dané řešení umožnily a vzápětí se opět vrátily do původní podoby. Jednorázová odchylka potom představuje jen zjednodušení oproti stavu, ve kterém by valná hromada (či jediný společník v její působnosti) nejprve stanovy změnila způsobem, který zamýšlené řešení umožní, poté přijala usnesení o tomto řešení v souladu s upraveným zněním stanov a následně stanovy vrátila zpět do podoby před změnou. Dva notářské zápisy o změně stanov „tam“ a (po prosazení zamýšleného řešení, kvůli němuž se stanovy „pro jednou“ měnily) posléze zase „zpátky“ nahradí notářský zápis jediný – o řešení, které se od stanov zdánlivě odchyluje, aniž je nicméně porušuje. Aneb – jak již ve svém rozsudku ze dne 22. 4. 2009, sp. zn. 29 Cdo 2254/2007, ve kterém fenomén jednorázového průlomu do zakladatelského právního jednání poprvé popsal, Nejvyšší soud vysvětlil: *„Tím spíše, pokud by jejich vůle – jako v posuzovaném případě – nesměřovala k úpravě obecného režimu takové odchylky (pro neurčený okruh budoucích případů), nýbrž k prosazení jednorázového řešení týkajícího se konkrétního společníka v jediném případě. Změna společenské smlouvy či stanov by se pro takové opatření nehodila, když by ji následně – po přijetí dohody podle § 149a obch. zák. – bylo nutno opět revidovat.“*

Pokud by usnesení valné hromady (či rozhodnutí jediného akcionáře v její působnosti) nebylo možné posoudit jako jednorázový průlom do stanov, typicky pro nedostatek potřebné většiny hlasů, která se pro ně vyslovila, či častěji pro absenci formy notářského zápisu, stále by je ještě bylo možné vyložit alespoň jako závazný pokyn valné hromady (jediného akcionáře) statutárnímu orgánu, aby takové rozhodnutí jako orgán k tomu příslušný sám přijal. K přijetí takového pokynu zákon žádnou speciální většinu ani formu neukládá. Dlužno ovšem dodat, že takový pokyn by sám o sobě akcionářům nezaložil žalovatelnou pohledávku na plnění záloh. Statutární orgán by sice byl povinen pokyn uposlechnout (byl-li by splněn bilanční i insolvenční test pro jejich výplatu) a případně i akcionářům odpovídal za škodu, kterou by jim působil tím, že by pokyn odmítal naplnit. Dokud by však rozhodnutí o zálohách nepřijal, právo na ně by akcionáři neměli, i kdyby se na takových pokynech na valné hromadě usnášeli opakovaně.

Teprve kdyby usnesení valné hromady o zálohách nebylo možné vyložit ani jako jednorázový průlom, ani závazný pokyn k tomu, aby o zálohách rozhodl statutární orgán, nezbylo by než na ně nahlížet jako na nicotné (nikdy nepřijaté), jak činíme, přijme-li valná hromada rozhodnutí v záležitosti, k jejímuž projednání postrádá působnost (viz § 45 odst. 1 ZOK ve spojení s § 245 OZ). Tak

se nakonec stalo i v posuzovaném případě. Stanovy žalující společnosti nesvěřovaly působnost rozhodovat o zálohách její valné hromadě (jedinému akcionáři v její působnosti). Rozhodnutí jediného akcionáře o nich ani nesplnilo formu notářského zápisu, aby Nejvyšší soud ve vztahu k němu mohl konstatovat jednorázový průlom do stanov, který by jedinému akcionáři takovou působnost *ad hoc* založil. Nejvyšší soud nakonec přesto podpořil závěr o tom, že pohledávka na výplatu zálohy tehdejšímu jedinému akcionáři (coby v daném řízení žalovanému) vznikla, a byla tudíž způsobilá svým zápočtem přivodit zánik pohledávky žalované. Důvod tkvěl v tom, že jediný akcionář o výplatě záloh rozhodoval na základě konkrétního návrhu představenstva společnosti o takové výplatě v potřebné výši, a tento návrh jediný akcionář přijal, aniž se od něj jakkoliv odchýlil. Bylo tudíž zřejmé, že představenstvo společnosti zálohy v dané výši projednalo a samo o nich rozhodlo (v požadované formě rozhodnutí orgánu projevilo vůli k distribuci takových záloh), když se usnášelo na tom, aby jedinému akcionáři učinilo odpovídající návrh. Ve výsledku tak bylo možné uzavřít, že pohledávka na výplatu záloh v daném případě měla oporu v potřebném rozhodnutí příslušného orgánu, byť nakonec v jiném, než se celou dobu domníval jediný akcionář.

Další využitelnost jednorázového průlomu do zakladatelského právního jednání

Koncepce jednorázového průlomu do stanov či společenské smlouvy se v praxi nicméně častěji uplatní v případech jiných odchylek od těchto zakladatelských právních jednání. Ta často stanoví konkrétní poměr, ve kterém se společníci či akcionáři podílejí na zisku či jiných vlastních zdrojích. Případně se v nich tento poměr podává z údaje o velikosti jejich podílu na společnosti a odpovídá vzájemnému poměru jejich účastí na společnosti (viz též § 161 odst. 1 ZOK pro společnost s ručením omezeným a § 348 odst. 1 ZOK pro poměry společnosti akciové). Společníci A, B a C společnosti Alfa, s. r. o., se kupř. na společnosti i jejím zisku a jiných vlastních zdrojích podílejí rovným dílem, tedy třetinou. Nezřídka ovšem vzniká potřeba (často podpořená shodnou vůlí všech zúčastněných) tento poměr v konkrétním roce z nejrůznějších důvodů nedodržet a zisk či jiné vlastní zdroje rozdělit dle jiného klíče (např. veškerý zisk z uplynulého roku rozdělit a vyplatit jedině A, zatímco B a C nedostanou nic), aniž by to ovšem mělo jakkoliv ovlivnit poměry pro další roky. Společníci jinými slovy mají vůli modifikaci prosadit výlučně jednou a poté se opět vrátit k řešení, které se vždy podávalo a nadále má podávat ze společenské smlouvy. Přesně pro takové případy je koncepce jednorázového průlomu určena. Je zřejmé, že dvakrát (tam a zpět) měnit společenskou smlouvu (dvěma notářskými zápisy, za odpovídající poplatek) kvůli tomu, aby v mezidobí mezi oběma změnami společníci přijali řešení, jež jednorázově zamýšleli, které ale do budoucna neníní zachovat, se nejeví jako efektivní. Společníci tedy mohou společenskou smlouvu ponechat ve znění, které ve společnosti tradičně mají a které odpovídá jejich dlouhodobým záměrům, a jen rozhodnutí o rozdělení zisku či jiných vlastních zdrojů v jiném poměru, než stanoví společenská smlouva, přijmout většinou hlasů a ve formě, kterou by jinak společenskou smlouvu bylo třeba měnit v záležitosti podílu jednotlivých společníků na zisku či jiných vlastních zdrojích (tedy se souhlasem všech dotčených společníků a ve formě notářského zápisu). Učiní-li tak, rozhodnutí o rozdělení zisku či jiných vlastních zdrojů nezaloží rozpor se společenskou smlouvu, i když se od ní ve výsledku odchýlí, a tedy také důvod pro vyslovení jeho neplatnosti soudem, kdyby se na něj kterýkoliv ze společníků či jednatelů včas obrátil s odpovídajícím návrhem.

K tomu je nicméně nutno dodat, že o svá plnění ze společnosti se nutně nemusejí obávat ani společníci, kteří naznačeným způsobem v minulosti postupovali (tedy rozdělovali zisk či jiné vlastní zdroje v jiném poměru, než určovala společenská smlouva), aniž přitom naplnili předpoklady jednorázového průlomu (rozhodnutí nepřijali potřebnou většinou hlasů pro změnu společenské smlouvy, resp. o něm nepořídili notářský zápis). Je sice pravda, že pokud zisk nebo jiné vlastní zdroje rozdělili v jiném poměru, než určovala společenská smlouva, přijali usnesení, které společenské smlouvě odporuje. Takový rozpor zakládá důvod neplatnosti přijatého usnesení valné hromady. Kdyby se kterýkoliv ze společníků či orgánů společnosti v prekluzivní lhůtě tří měsíců od okamžiku, co se o takovém důvodu neplatnosti dozvěděl, nejpozději však roku od jeho přijetí, obrátil na soud s návrhem na vyslovení neplatnosti, zcela jistě by uspěl. Jak jsem však nastínil výše ve vztahu k vadám pozvánky na valnou hromadu, která má rozhodovat o rozdělení zisku či jiných vlastních zdrojů, usnesení valné hromady, třebaže přijaté v rozporu se společenskou smlouvou, je od počátku platné a účinné, dokud soud pravomocně nevysloví jeho neplatnost. Jestliže marně uplynou lhůty pro takové napadení některým ze společníků či orgánů společnosti, žádný soud již v budoucnu nemůže přezkoumat platnost usnesení valné hromady o rozdělení zisku, jeho vady se tak navždy zhojí a usnesení zůstane definitivně platné a účinné, aniž na tom již kdokoliv cokoliv změní. Panuje-li tedy ve společnosti natolik univerzální shoda na rozdělení zisku způsobem odchylujícím se od společenské smlouvy, že není třeba obávat se v dohledné době návrhu na vyslovení neplatnosti takového usnesení, ačkoliv formálně odporujícího společenské smlouvě, usnesení o takovém rozdělení se nakonec prosadí i bez dodržení pravidel pro jednorázový průlom, tedy zvláště přibrání notáře k jeho sepisu. Jsou-li však poměry ve společnosti nejisté, resp. společníci ve svých krocích vrtkaví a nespolehliví, rozhodně lze doporučit, aby společnosti jakoukoliv odchylku od společenské smlouvy prosazovaly právě ve formě notářského zápisu, a tím zajistily takovému usnesení rezistenci i proti případnému soudnímu přezkumu. To se shodně týká případů, ve kterých lze ve lhůtě pro podání návrhu na vyslovení neplatnosti usnesení valné hromady očekávat, že společník (jinak třeba i spolehlivý a pevný ve svém slovu) svůj podíl převede. Dle poslední judikatury Nejvyššího soudu totiž právo na napadení usnesení u soudu přechází na nabyvatele podílu ve stejném rozsahu, v jakém svědčilo převodci. Převede-li tedy společník podíl v průběhu tříměsíční lhůty pro podání návrhu, nabyvatel ve zbytku této lhůty stále může návrh podat a soud se jím bude muset věcně zabývat. Viz k tomu zvláště závěry usnesení Nejvyššího soudu ze dne 31. 10. 2017, sp. zn. 27 Cdo 2065/2017, či ze dne 10. 10. 2018, sp. zn. 27 Cdo 1499/2017. ■

Kdy jsou příjmy ze závislé činnosti vyplácené českou společností českému daňovému nerezidentovi zdanitelné v České republice?

Možná si říkáte, proč si pokládáme zrovna tuto otázku, když lze na ni najít celkem uspokojivou odpověď dle právní úpravy obsažené v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném zdanění (dále jen „zákon o daních z příjmů" či „ZDP") při přihlédnutí ke smlouvám o zamezení dvojího zdanění, které Česká republika uzavřela a jimiž je vázána, popř. ke Komentáři k Modelové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění v oblasti zdanění příjmů a majetku (dále jen „Komentář k Modelové smlouvě OECD"). Správní praxe podle tohoto výkladu postupovala celé dekády a nebylo sporu o tom, že tento postup je v souladu se zákonem o daních z příjmů a s principy mezinárodního zdanění.

Ing. Lenka Nováková, MBA,

daňový poradce č. 4991,
KPMG Česká republika, s. r. o.

Ing. Daniela Králová,

daňový poradce č. 1880, Galaxy Czech Republic Opco s.r.o.

Přesto se však v poslední době začaly množit rozsudky[1] Městského soudu v Praze ve věci zdanění příjmů ze závislé činnosti, které vyplácí česká společnost, popř. jsou vypláceny českou společností v režimu ekonomického pronájmu, českému daňovému nerezidentovi, které tato základní pravidla neberou v potaz a rozšiřují okruh příjmů, které by měly podléhat zdanění v České republice. Předmětným rozsudkům a závěrům v nich judikovaných se budeme věnovat ve druhé části našeho článku.

Je také třeba zmínit, že vůči žádnému z těchto rozsudků zatím nebyla podána kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu, přestože by bylo žádoucí znát jeho názor. Proto jsme se rozhodly na tento problém upozornit alespoň prostřednictvím našeho článku, a shrnout tak předmětnou právní úpravu, kdy příjmy ze závislé činnosti zdanit v ČR a kdy nikoliv (tj. kdy ČR právo na zdanění nemá). Věříme, že naše analýza bude přínosná i pro správce daně, soudce a další odborníky, kteří se danou problematikou zabývají. Právní jistota je důležitá nejen pro poplatníky (tj. české daňové nerezidenty), ale i plátce příjmů (tj. české společnosti).

Co je dle zákona o daních z příjmů považováno za příjmy ze závislé činnosti?

Příjmy ze závislé činnosti lze vymezit jako veškerá plnění, která zaměstnavatel poskytuje svým zaměstnancům. Pro účely zdanění v ČR jsou příjmy ze závislé činnosti definovány v § 6 odst. 1 ZDP, a to následovně:

1 Např. rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 22. 11. 2021, čj. 5 Af 23/2018-26, ze dne 23. 11. 2020, sp. zn. 8 Af 27/2017.

„Příjmy ze závislé činnosti jsou
1. plnění v podobě
a. příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce,
b. funkčního požitku,
2. příjmy za práci
a. člena družstva,
b. společníka společnosti s ručením omezeným,
c. komanditisty komanditní společnosti,
3. odměny
a. člena orgánu právnické osoby,
b. likvidátora,

příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle písmen a) až c), bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává činnost, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, nebo od plátce, u kterého poplatník tuto činnost nevykonává.“[2]

*„Příjmy podle odstavce 1 se rozumějí příjmy **pravidelné nebo jednorázové** bez ohledu na to, zda je na ně právní nárok či nikoli, zda je od zaměstnavatele dostává zaměstnanec nebo jiná osoba a zda jsou vypláceny nebo připisovány k dobru anebo spočívají v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance nebo v jeho prospěch.“*[3]

Pojem zaměstnanec a zaměstnavatel je pak upraven v § 6 odst. 2 ZDP, kdy je poplatník s příjmy ze závislé činnosti označen jako zaměstnanec, zatímco plátce příjmu je označen jako zaměstnavatel. **Za zaměstnavatele je také považován poplatník, který je český daňový rezident**, a to buď fyzická, nebo právnická osoba, **u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou** na základě smluvního vztahu **vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí**. Na takto vyplacený příjem ze závislé činnosti se pak pohlíží, **jako by byl vyplacen právě výše zmíněným českým daňovým rezidentem**. Tato struktura bývá nazývána pro daňové účely jako mezinárodní pronájem pracovní síly nebo **ekonomický pronájem**. Česká společnost, pro kterou zaměstnanci zahraničního zaměstnavatele pracují, tak zpravidla bývá nazývána jako ekonomický zaměstnavatel.[4]

Než se posuneme dál, krátce si shrneme, kdo je dle zákona o daních z příjmů považován za českého daňového nerezidenta a jaké příjmy má český daňový **nerezident povinnost v ČR deklarovat a zdanit**.

Český daňový nerezident

Za českého **daňového nerezidenta** je považován ten, kdo se na území ČR **obvykle nezdržuje a ani zde nemá bydliště**, popř. ten, o kom to stanoví mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění.[5]

Zákon o daních z příjmů pamatuje i na poplatníky (fyzické osoby), kteří se na území ČR zdržují **pouze za účelem studia nebo léčení**. V takovém případě se vždy dle zákona o daních z příjmů jedná o českého daňového nerezidenta majícího daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR , a to i v případě, že by se takovýto poplatník na území ČR obvykle zdržoval.[6]

Bydliště ve smyslu zákona o daních z příjmů je chápáno jako místo, kde má fyzická osoba stálý byt a zároveň okolnosti naznačují, že má v plánu takové místo využívat dlouhodobě (trvale se v tomto bytě zdržovat).[7] Je však důležité upozornit na skutečnost, na kterou velmi často zapomínají i samotní správci daně, že by se mělo jednat o faktické bydliště, nikoliv jen formální bydliště uvedené např. v občanském průkazu.[8]

Obvyklý pobyt (obvyklé zdržování se na území ČR) představuje fyzickou přítomnost na území ČR alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo i v několika obdobích. Do doby 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu (tzn. i jakákoliv část dne jako celý den).[9] Pokud by tedy poplatník přistál na pražském letišti Václava Havla 10 minut před půlnocí, tento den by se mu pak pro účely stanovení časového testu fyzické přítomnosti na území ČR započítával jako celý den.[10]

Výše uvedené pojmy dále blíže vymezuje pokyn Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“) D-22 čj. 5606/15/7100-10110-011620, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „pokyn GFŘ D-22“), který uvádí, že **stálým bytem** se tak rozumí byt, který je kdykoliv k dispozici podle potřeby poplatníka, ať už je vlastní, či pronajatý. Tento byt může být i pronajat jiné osobě formou, která umožňuje podle potřeby poplatníka obnovení jeho užívání bez prodlevy. **Úmysl** poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě by se také měl posuzovat vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. žije-li v něm rovněž např. manželka, děti, rodiče atd., či zda je byt využíván v návaznosti na ekonomické aktivity (samostatnou činnost, zaměstnání apod.).[11]

V současně době prochází vnějším připomínkovým řízením nový pokyn GFŘ D-xx, který by měl nahradit stávající pokyn GFŘ D-22.

2 § 6 odst. 1 ZDP.
3 § 6 odst. 3 ZDP.
4 NOVÁKOVÁ, L., KRÁLOVÁ, D. *Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu*. Praha: Wolters Kluwer, 2021.
5 § 2 odst. 3 ZDP.
6 § 2 odst. 3 ZDP.
7 § 2 odst. 4 ZDP.
8 NOVÁKOVÁ, L., KRÁLOVÁ, D., op. cit. sub 4.
9 § 2 odst. 4 ZDP.
10 NOVÁKOVÁ, L., KRÁLOVÁ, D., op. cit. sub 4.
11 Tamtéž.

V návrhu pokynu byl ze strany státní správy k § 2 doplněn následující text upřesňující postup při určování daňového rezidentství v ČR v případě, že byl fyzickou osobou v průběhu příslušného zdaňovacího období (tj. kalendářního roku) naplněn časový test 183 dní:

„Zákon obsahuje dvě kritéria pro určení daňového rezidentství, kdy naplnění jen jednoho z nich stačí ke vzniku rezidentství, žádné nemá přednost a testovat je vždy potřeba obě dvě. Podle toho, o jaké kritérium se jedná, je následně posuzováno samotné období, kdy je poplatník rezidentem. Jakmile je tedy např. naplněno kritérium obvyklého zdržování se, osoba je rezidentem ČR po celý kalendářní rok, a to bez ohledu na to, zda v ČR má či nemá bydliště."

K výše uvedenému doplnění Komora daňových poradců navíc navrhuje připojit následující odstavec, který by měl umožnit lepší srozumitelnost pro běžného uživatele pokynu:

„V případě ‚konfliktu' daňového rezidentství dle lokálních právních předpisů (tzn., že fyzická osoba je považována za daňového rezidenta v jednom okamžiku jak podle ZDP, tak i podle lokálního právního předpisu druhého státu, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění), může s ohledem na aplikační přednost smluv o zamezení dvojího zdanění dojít k tomu, že bude fyzická osoba považována za daňového rezidenta ČR jen po část zdaňovacího období (tj. po část kalendářního roku), popř. bude v ČR považována za daňového nerezidenta."

Tak uvidíme, jaké bude konečné znění nového pokynu k § 2, což by však nemělo mít vliv na stávající výklad ohledně určování daňového rezidentství v ČR dle zákona o daních z příjmů, popř. dle smluv o zamezení dvojího zdanění. Pokud je uzavřeno, že fyzická osoba je považována za českého **daňového nerezidenta**, má **daňovou povinnost**, která se vztahuje **pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR**. Příjmy ze zdrojů na území ČR jsou taxativně vymezeny v § 22 ZDP.

V případě příjmů ze závislé činnosti plynoucích zaměstnancům (vyjma odměny za výkon funkce orgánů právnických osob) se za příjmy ze zdrojů na území ČR považují příjmy ze závislé činnosti, které se vážou k práci vykonávané na území ČR (tj. **k práci fyzicky vykonané na území ČR**) bez ohledu na to, zda jsou příjmy ze závislé činnosti vypláceny českým zaměstnavatelem nebo za českého zaměstnavatele (českým daňovým rezidentem).

Tutu skutečnost je potřeba zdůraznit i s ohledem na to, že výše zmíněné rozsudky za rozhodující kritérium pro zdanění příjmů ze závislé činnosti v ČR považovaly to, že příjmy ze závislé činnosti byly vypláceny českou společností, přesněji za českou společnost v režimu ekonomického pronájmu. Byl tak popřen dosavadní výklad opírající se o zákon o daních z příjmů a principy mezinárodního zdanění, kdy za klíčové by mělo být území státu, kde fyzická osoba skutečně vykoná v daném zdaňovacím období své pracovní činnosti. Nemělo by tedy být podstatné, zda jsou příjmy vyplácené českou společností či za českou společnost v režimu ekonomického pronájmu. **Pokud se tedy jedná o zaměstnance, který je český daňový nerezident, mají v ČR podléhat zdanění pouze příjmy ze závislé činnosti, které se vážou k práci fyzicky vykonané daným zaměstnancem na území ČR.**

Pojďme se tedy blíže podívat na dané rozsudky a závěry, ke kterým Městský soud v Praze dospěl.

V rozsudku čj. 8 Af 27/2017-43 se jednalo o doměření daně ze závislé činnosti německé daňové rezidentce za roky 2012 a 2013, která pracovala jako obchodní ředitelka vyslaná do české společnosti společností se sídlem v Německu v režimu ekonomického nájmu, a to s tím, že práce byla fakticky vykonávána částečně v ČR a částečně v Německu (žalobkyně částečně pracovala z domova v Německu). Rozložení své pracovní doby žalobkyně prokazovala výkazem práce a knihou jízd, na základě které vyúčtovávala své cestovní náhrady. Předmětem sporu mezi německou daňovou rezidentkou a Odvolacím finančním ředitelstvím bylo to, zda mají podléhat v ČR zdanění příjmy za práci této německé daňové rezidentky vykonané na německém území.[12]

Městský soud v Praze v tomto případě konstatoval, že *„Žalobkyně neuvádí, jakou práci měla vykonávat a zda tak činila na základě pokynu německého zaměstnavatele. Z dokazování je zřejmé, že vykonávala pracovní cesty, tato skutečnost však ještě nevede k závěru, že vykonávala pracovní činnost mimo rámec závislé činnosti."* Městský soud v Praze dále uvádí, že *„listiny, které žalobkyně předkládá, nemohou sloužit jako důkazy k jejímu i tak absentujícímu tvrzení. Žalobkyně předložila pouhý přehled počtu dnů, ve kterých neměla vykonávat závislou činnost v tuzemsku, ale v Německu a dalších státech, aniž by z této evidence vyplývalo, co a podle čích pokynů vykonávala, obdobné platí i pro knihu jízd. Předložené doklady nevyvracejí závěr žalovaného, že žalobkyně vykonávala závislou činnost pouze pro tuzemského zaměstnavatele, a jde tedy o práci vykonanou v České republice, kde rovněž podléhá zdanění."*

Podle soudu tedy žalobkyně neunesla důkazní břemeno, a žaloba tak dopadla v neprospěch žalobkyně. Přestože Městský soud v Praze cituje příslušné aplikovatelné předpisy, dochází k závěru, že je **pouze podstatné, zda daňová nerezidentka pracovala pro českého daňového rezidenta** (tj. zda dostávala pokyny a pracovní úkoly pouze od české společnosti), **čímž odůvodňuje zdanění v ČR i té části mzdy, která byla vyplácena za práci fyzicky vykonanou v Německu**.[13]

V následném rozsudku čj. 5 Af 23/2018-26 se jednalo o rozhodnutí správce daně, kterým stejné žalobkyni jako v předchozím případě doměřil daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2014, kdy byla žalobkyně stále zaměstnána u společnosti se sídlem v Ně-

12 VYŠKOVSKÁ, M. *Cizinci a daně: zdaňování všech druhů příjmů fyzických osob – cizích státních příslušníků v ČR: zaměstnání, podnikání, příjmy členů statutárních orgánů, pronájem, kapitálové příjmy, ostatní příjmy, sociální zabezpečení v EU*. 6. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2022.

13 Tamtéž.

mecku a byla svým německým právním zaměstnavatelem vyslána pracovat pro českou společnost (ekonomického zaměstnavatele).

Žalobkyně tvrdila, že obdobně jako v předchozích letech práci pro tuto českou společnost vykonávala částečně v ČR a částečně v Německu (ze svého domova) či v jiných státech. V souladu s čl. 15 odst. 1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Českou republikou a Německem[14] by tedy měl být předmětem daně z příjmu v ČR pouze ten příjem žalobkyně, který jí náležel za práci vykonávanou pro českou společnost v ČR. Zbývající část příjmu, kterou žalobkyně obdržela za práci vykonávanou mimo území ČR, měla být zdaněna v Německu. Předmětem sporu byla tedy otázka, zda správce daně postupoval zákonným způsobem, když zdanil celý příjem žalobkyně za rok 2014 v ČR, přestože žalobkyně práci pro českou společnost v tomto roce vykonávala nejen v ČR, ale i v Německu a jiných státech.

Soud ve svém rozsudku konstatuje, že *„Dle názoru soudu neobstojí výklad žalobkyně, dle něhož z uvedeného ustanovení vyplývá, že není podstatné, pro který subjekt fyzická osoba práci vykonává, ale podstatné je, kde ji vykonává, tedy pokud práci vykonává ve státě svého bydliště, pak má být mzda za tuto práci předmětem zdanění právě v tomto státě.* ***Dle soudu tomu tak není, neboť podstatné pro posouzení, v jakém státě má být mzda zdaněna, je výhradně*** *místo výkonu zaměstnání jako takového, tedy* ***místo, kde je zdroj příjmu****."*

Městský soud opět shledal postup správce daně (tj. že v ČR zdanil veškeré příjmy ze závislé činnosti české daňové nerezidentky bez ohledu na to, kde byla práce fyzicky vykonávána) v souladu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění i zákonem o daních z příjmů a žalobu zamítl.

Tímto postojem Městského soudu v Praze v obou soudních sporech bylo popřeno základní pravidlo uvedené v § 22 odst. 1 písm. b) ZDP, které považuje za příjem ze zdrojů na území ČR pouze příjem za práci, která je vykonávána na území ČR. Podle tohoto ustanovení není podstatné, zda byla práce vykonávána pro německého právního zaměstnavatele, nebo pro českého ekonomického zaměstnavatele, ale je podstatné, zda je práce vykonávaná na českém území.[15]

Dle našeho názoru se ze strany soudu jedná o nepochopení základního pravidla článku „Zaměstnání", k němuž i Komentář k Modelové smlouvě OECD uvádí: *„1. Odstavec 1 uvádí obecné pravidlo pro zdanění příjmů ze závislé činnosti (jiného než penze), kterým je především, že takový příjem je* ***zdanitelný ve státě, kde je zaměstnání skutečně vykonáváno****… Zaměstnání je vykonáváno na místě, kde je zaměstnanec fyzicky přítomen, když vykonává činnosti, za něž dostává příjem ze závislé činnosti. Výsledkem tohoto pravidla je, že daňový rezident jednoho smluvního státu, který získává příjem za závislou činnost ze zdrojů v druhém smluvním státě, nemůže být zdaňován v tomto druhém smluvním státě proto, že výsledky jeho práce byly využity v tomto druhém smluvním státě."*[16]

Kromě nestandardního výkladu toho, kdy příjmy ze závislé činnosti zaměstnance českého daňového nerezidenta mají podléhat zdanění v ČR, je na druhém rozsudku o to zajímavější, že správce daně ani Městský soud v Praze vůbec nereflektovali, že od 1. 1. 2014 došlo v ČR k rekodifikaci soukromého práva, která měla i významný dopad do zákona o daních z příjmů a mezinárodního zdanění, a to právě i do oblasti zdaňování odměn za výkon funkce jednatele společnosti s ručením omezeným, což si vyložíme níže. Správce daně tak mohl dosáhnout svého (tj. plně zdanit příjmy za výkon funkce jednatelky v ČR), a tím postupovat plně v souladu s novým výkladem zákona o daních z příjmů.

Příjmy jednatelů společností s ručením omezeným (rekodifikace soukromého práva)

Dle dřívějšího výkladu, který vycházel ze zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, zejména tedy z § 133 odst. 1, byli jednatelé považováni za statutární orgán společnosti (tj. nebyli považováni za členy statutárního orgánu společnosti na rozdíl např. od členů představenstva akciové společnosti). Na první pohled jen nepatrný rozdíl v definici měl však zásadní dopad do zdanění příjmů jednatelů, a to nejen dle českého zákona o daních z příjmů, ale i z pohledu mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění.[17]

Pro rozsah zdanění příjmů jednatelů v ČR bylo rozhodující, zda jednatel fyzicky vykonával svou funkci na území ČR, či nikoliv [byl aplikován obdobný přístup jako u zaměstnanců dle § 6 odst. 1 písm. a) v návaznosti na § 22 odst. 1 písm. b) ZDP]. Příjmy jednatelů byly z mezinárodního pohledu podřazovány pod článek relevantní pro zdanění příjmů ze závislé činnosti (čl. 15 či čl. 14) smluv o zamezení dvojího zdanění, zatímco na odměny členů orgánů právnických osob (např. členů představenstva) byl aplikován článek „tantiémy" (čl. 16 či čl. 15 smluv o zamezení dvojího zdanění), který zpravidla umožňuje zdanění plné výše odměny ve státě zdroje bez ohledu na to, zda je předmětná činnost na území státu zdroje vykonávána. Pokud tedy jednatel české společnosti s ručením omezeným do konce roku 2013 vykonával svou funkci pouze ze zahraničí, odměna za výkon funkce nepodléhala zdanění v ČR, ale zdanění celé výše odměny dle smluv o zamezení dvojího zdanění náleželo státu rezidentství jednatele.[18]

Okamžikem rozhodným pro změnu přístupu ve zdanění příjmů (odměn) jednatelů v ČR byla rozsáhlá rekodifikace soukromého práva, která byla završena nabytím účinnosti novely zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník" či „OZ"), a to k 1. 1. 2014. Nový občanský zákoník se stal základním stavebním kame-

14 Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 18/1984 Sb., o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku.

15 VYŠKOVSKÁ, M., op. cit. sub 12.

16 Tamtéž.

17 NOVÁKOVÁ, L., KRÁLOVÁ, D., op. cit. sub 4.

18 Tamtéž.

nem soukromého práva a byla do něj přenesena část ustanovení (např. obecná ustanovení o obchodním tajemství, firmě či ustanovení o některých smluvních typech a zajištění závazků), která dříve upravoval obchodní zákoník. Současně k 1. 1. 2014 nabyl účinnosti nový zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (dále jen „zákon o obchodních korporacích" či „ZOK"), který obsahuje právní úpravu obchodních společností a družstev, která byla dříve obsažena ve druhé části obchodního zákoníku. Smyslem tohoto vyčlenění bylo vytvoření zvláštního právního předpisu, který se bude zabývat úzce vymezeným okruhem právnických osob (tj. obchodními korporacemi). Dle zákona o obchodních korporacích byli jednatelé postaveni naroveň členům orgánů právnických osob (tj. stali se tedy nově členy orgánů právnických osob). Příjmy jednatelů se tak přesunuly z § 6 odst. 1 písm. a) pod § 6 odst. 1 písm. c) ZDP. Změna se také dotkla § 22 ZDP, kdy nově byly příjmy jednatelů podřazeny pod § 22 odst. 1 písm. g) bod 6.[19]

Tento drobný přesun o několik písmen v zákoně o daních z příjmů zapříčinil, že příjmy (odměny) jednatele za výkon funkce v české společnosti s ručením omezeným by měly podléhat plně zdanění v ČR (tj. ve státě zdroje), bez ohledu na to, zda jednatel vykonával funkci na území ČR, či nikoliv. Současně, pokud by jednatel byl považován za českého daňového nerezidenta, jeho odměna za výkon funkce by měla podléhat srážkové dani.[20]

Problematikou zdaňování odměn jednatelů českých společností s ručením omezeným, kteří jsou považováni za tzv. daňové nerezidenty České republiky, se zabýval v roce 2014 také KOOV 439/17.12.14 – Postup pro zdaňování jednatelů-nerezidentů v roce 2014. Vzhledem k nejasnostem při interpretaci zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014 GFŘ ve svém stanovisku k tomuto příspěvku KOOV uvedlo:

„Odměny člena ať již individuálního, nebo kolektivního orgánu právnické osoby jsou od 1. 1. 2014 v důsledku občanského zákoníku vždy zahrnuty v § 6 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP. Odměna je chápána ve smyslu zákona o obchodních korporacích, který v § 59 až 61 upravuje smlouvu o výkonu funkce neboli práva a povinnosti mezi obchodní korporací a členem jejího orgánu. Součástí smlouvy jsou údaje o odměňování, které zahrnuje veškeré plnění, která této osobě za výkon funkce člena orgánu právnické osoby od obchodní korporace náleží.

S ohledem na výše uvedené lze uzavřít, že změna navrhovaná s účinností od 1. 1. 2015 je koncipována jako potvrzení stavu existujícího od 1. 1. 2014, tj. již pro zdaňovací období roku 2014 by měl být jednatel – daňový nerezident považován za člena orgánu právnické osoby. Následně by měl být příjem takové osoby podřazen pod § 22 odst. 1 písm. g) bod 6 ZDP a uplatněna srážková daň dle § 36 ZDP.

Finanční správa nebude u zdaňovacího období 2014 rozporovat způsob zdanění, pokud byla u daňových nerezidentů z odměn jednatelů, ale i ředitelů obecně prospěšných společností nebo ředitelů ústavů sražena zálohová daň, a to vzhledem k výše uvedenému v příspěvku KDP, zejména s přihlédnutím ke skutečnosti, že důvodová zpráva k novele ZDP pro zdaňovací období 2014 výslovně uváděla, že jednatel – fyzická osoba je orgán právnické osoby, který se zdaňuje podle § 6 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP a v § 22 odst. odst. 1 písm. g) bod 6 ZDP bylo pro zdaňovací období 2014 uvedeno, že daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně se aplikuje na odměny členů... tzn. výslovně na § 6 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP."[21]

Od roku 2014 se správní praxe se změnou postupu zdanění příjmů jednatelů sžila, a české společnosti si tak ověřují daňové rezidentství svých jednatelů v ČR, aby dle toho zvolily správný způsob zdanění jejich odměny. Určitě je vhodné společnostem doporučit požádat jednatele, u kterého bude uzavřeno, že je český daňový nerezident, o doložení daňového domicilu z příslušného zahraničního státu pro účely vedení české mzdové evidence.[22]

S praktickými problémy ohledně plného zdanění odměny za výkon funkce jednatele v ČR dle článku „tantiémy" smluv o zamezení dvojího zdanění, pokud jednatel vykonává činnosti na území ČR jen v omezené míře nebo se zde vůbec nevyskytuje (činnost je fakticky vykonávána z území druhého státu), se však stále setkáváme na straně německých a rakouských daňových úřadů, které zdanění příjmů jednatelů podle tohoto článku rozporují, což s sebou přináší řadu problémů a případné dvojí zdanění odměn za výkon funkce jednatelů.

Věříme, že v současné době, kdy jednotlivé finanční správy stále více spolupracují i na mezinárodní úrovni, budou i tyto nejasnosti při zdaňování příjmů jednatelů brzy vyřešeny a daňoví poplatníci budou mít větší jistotu při zdaňování svých příjmů v ČR, ale i v zahraničí při aplikaci příslušných článků smluv o zamezení dvojího zdanění a způsobu zamezení dvojího zdanění.

Závěr

Pokud je fyzická osoba považována za českého daňového nerezidenta, má v ČR daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR. Dle zákona o daních z příjmů, ale i dle principů mezinárodního zdanění vycházejících ze smluv o zamezení dvojího zdanění by v případě zaměstnanců mělo být vždy primárně rozhodující to, na území jakého státu je práce fyzicky vykonávána, nikoliv to, jaký subjekt předmětný příjem ze závislé činnosti vyplácí či na základě čích pokynů je závislá činnost vykonávána.

Doufáme tedy, že náš článek si přečtou i soudci, nejen Městského soudu v Praze, kteří se zajisté danou problematikou budou zabývat i v budoucnu, a ve svých příštích rozhodnutích tuto právní úpravu adekvátně zohlední (odchýlí se od své dosavadní rozhodovací praxe), a bude tak opět nastolena právní jistota, a to nejen pro poplatníky (tj. české daňové nerezidenty), ale i plátce příjmů (tj. české společnosti). ■

19 NOVÁKOVÁ, L., KRÁLOVÁ, D., op. cit. sub 4.

20 Tamtéž.

21 KOOV 439/17.12.14 Postup pro zdaňování jednatelů-nerezidentů v roce 2014.

22 NOVÁKOVÁ, L., KRÁLOVÁ, D., op. cit. sub 4.

Omezení osvobození převodu obchodních podílů při zvýšení vkladu[1]

Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS.,[2]

daňový poradce č. 4503, auditor č. opr. 2413

prof. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.,[3]

děkan Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze

Oblast uplatnění osvobození od daně z příjmů fyzických osob v případech převodů obchodních podílů, u nichž došlo ke zvýšení vkladu v dané obchodní korporaci méně než pět let před jeho převodem, se v poslední době stala předmětem diskusí mezi odbornou veřejností. Důvodem je zejména příspěvek na Koordinační výbor Komory daňových poradců ČR a Generálního finančního ředitelství (dále jen „Koordinační výbor") č. 558/29.01.20. Přestože *in genere* platforma Koordinačního výboru vznikla s cílem zvýšení právní jistoty pro jednotlivé daňové subjekty, je nutno objektivně poznamenat, že v případě uvedeného příspěvku tomu tak nebylo, ba naopak spíše došlo ke znejasnění výkladu a aplikace § 4 odst. 1 písm. s) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů" či „ZDP"). Pro úplné pochopení skutečností vedoucích k výkladovým obtížím je vhodné upozornit, že příspěvky na Koordinační výbor byly původně předloženy dva, a to právě v rozsahu jejich částí označených Bod A a Bod B, avšak pro účely projednávání na Koordinačním výboru se jevilo jako vhodné je sloučit. Jednotlivé příspěvky však měly rozdílné autory a zabývaly se odlišnou problematikou uplatnění § 4 odst. 1 písm. s) ZDP. Rovněž je možné poukázat (obdobně Děrgel[4]) na skutečnost, že uplatnění tohoto ustanovení v praxi u komplexnějších případů je v obecné rovině nesnadné.

Cílem tohoto článku je předložit hlubší analýzu možného výkladu § 4 odst. 1 písm. s) ZDP, a to specificky v situaci, kdy společník zvýšil svůj podíl na obchodní korporaci nabytím podílu od jiného společníka.

Recentní právní úprava

Část § 4 odst. 1 písm. s) ZDP relevantní pro výkladovou otázku zní následovně:

„(1) Od daně se osvobozuje…
s) příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci... přesahuje-li doba mezi jeho nabytím a úplatným převodem dobu 5 let;... ***osvobození se nevztahuje na****: ...*

> *4.* ***příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci odpovídající zvýšení nabývací ceny podílu člena*** *nepeněžitým plněním ve prospěch vlastního kapitálu obchodní korporace nebo* ***nabytím podílu od jiného člena****, pokud k úplatnému převodu došlo do 5 let od plnění nebo nabytí podílu,…"*

V tomto znění je přitom § 4 odst. 1 písm. s)[5] ZDP účinný od 1. 1. 2014, kdy došlo k včlenění bodu 4 zákonným opatřením Senátu

1 Tento text byl zpracován v rámci projektu studentského vědeckého výzkumu „Vývoj finančněprávní a trestněprávní regulace pod vlivem normotvorby Evropské unie" realizovaného v letech 2020–2022 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy, SVV 260 493/2020.

2 Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce ev. č. 4503, auditor č. opr. 2413, Univerzita Karlova, Právnická fakulta, katedra finančního práva a finanční vědy; Vysoká škola finanční a správní, Fakulta právních a správních studií, katedra správního práva a veřejné správy; Robert Bosch GmbH, ORCID ID: 0000-0002-3341-9436.

3 prof. JUDr. Radim Boháč, Ph.D., Univerzita Karlova, Právnická fakulta, vedoucí katedry finančního práva a finanční vědy, ORCID ID: 0000-0003-4496-4699.

4 DĚRGEL, M. Prodej podílu v s. r. o. – částečné osvobození od daně. portál.POHODA.cz [online], 2021 [cit. 2022-8-6]. Dostupné z: https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/prodej-podilu-v-s-r-o-%E2%80%93-castecne-osvobozeni-od/.

5 Resp. § 4 odst. 1 písm. r) podle znění zákona o daních z příjmů účinného do 31. 12. 2016.

č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. Důvodová zpráva k předmětnému zákonnému opatření (dále jen „Důvodová zpráva") k cílům této úpravy *expressis verbis* uvádí:

„... Dále se z důvodu zamezení obcházení daňové povinnosti navrhuje do zákona doplnit omezení osvobození části příjmu z převodu družstevního podílu nebo podílu v obchodní společnosti, který se vztahuje ke zvýšenému podílu plněním ve prospěch vlastního kapitálu nebo nabytím od jiného člena. Nabyl-li poplatník podíl v obchodní společnosti nebo členská práva k družstvu před 5 lety, je příjem z jejich převodu od daně osvobozen, a to i v případě, že tento podíl nebo právo v době do 5 let zvýšil vkladem majetku, který, pokud by jej prodal samostatně, nebyl by příjem z jeho prodeje od daně osvobozen. Jedná se často o vklady nemovitostí a vklady podniku (obchodního závodu), které poplatník nabyl do 5 let. Tímto zvýšením podílu v obchodní společnosti nebo družstvu fakticky dochází k osvobození příjmů z prodeje předmětného majetku a tím k daňovým únikům..."

Dílčí změnou provedenou zákonem č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, byl zákonodárcem dále zpřesněn postup pro stanovení části prodejní ceny obchodního podílu, jenž při nesplnění příslušných hmotněprávních podmínek nebude možné osvobodit od daně z příjmů. Konkrétně se jednalo o doplnění § 4 odst. 1 písm. s) bodu 4 ZDP o následující text *„... nabývací ceny podílu člena..."*.[6] Podle dikce příslušného ustanovení se tedy má použít pro výpočet poměru příjmů z převodu obchodního podílu (i) osvobozeného a (ii) neosvobozeného podíl jednotlivých nabývacích cen příslušných částí obchodního podílu (obdobně GFŘ[7]).

Byť se mohou *prima facie* jednotlivé provedené změny v příslušném ustanovení § 4 ZDP včetně jeho recentního znění jevit jako zcela jednoznačné (např. Nešleha[8]), lze nastínit situace, jež nejsou aktuálně daňovým právem předvídány, a rovněž ty, u nichž aplikace § 4 odst. 1 písm. s) bodu 4 ZDP povede ke zcela nesprávnému, resp. nespravedlivému, výslednému základu daně z příjmů fyzických osob. Jedná se přitom minimálně o dvě situace nazvané pro účely tohoto článku jako (i) mnohost obchodních podílů a (ii) spravedlnost zdanění příjmů z převodu obchodního podílu. Zatímco první z popsaných situací je *prima facie* zjevná, neboť směřuje ke konzistentnosti soukromoprávní a veřejnoprávní úpravy, v případě druhé z uvedených je problematičnost patrná až při praktické aplikaci § 4 odst. 1 písm. s) ZDP.

Mnohost obchodních podílů

Při izolovaném pohledu výhradně na bod 4 dotčeného ustanovení se jeví, že aktuální úprava v zákoně o daních z příjmů *ultima ratio* výslovně předjímá výhradně zvýšení hodnoty již vlastněného obchodního podílu nabytím podílu od jiného člena obchodní korporace (obdobně Kotala, Tecl, Hájek[9]). Tedy takovou situaci, kdy v souladu s *ius civile* dojde ke splynutí nabývaného obchodního podílu od jiného společníka s již drženým podílem nabývajícího společníka. Obchodní podíly tedy v takovém případě nejsou soukromoprávně vymezeny jako samostatné majetkové hodnoty a vždy dojde *de lege* k jejich sloučení. Původní podíl držený společníkem, byť dodatečně zvýšený, tak bude tvořit výhradně podíl jediný. *A contrario* však § 135 odst. 2 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (dále jen „zákon o obchodních korporacích" či „ZOK"), umožňuje v případě společností s ručením omezeným držbu vícero samostatně stojících podílů za předpokladu, že je tato možnost připuštěna společenskou smlouvou.[10] Ty posléze představují samostatné majetkové hodnoty s individuálními právy společníka, jež mohou být dokonce odlišné od podílu původního.[11]

Jak již bylo nastíněno výše, samotný bod 4 příslušného ustanovení zákona o daních z příjmů včetně Důvodové zprávy však *expressis verbis* upravuje pouze jeden z možných případů, a to právě situaci, kdy společenská smlouva neumožňuje nabývání vícero samostatně stojících podílů jedním společníkem. Při jeho poněkud formalistickém výkladu by tak mohlo být tvrzeno, že není zřejmé, v jakém rozsahu je na dodatečně nabyté samostatné podíly možné při jejich následném prodeji osvobození uplatnit. Lze se však domnívat, že takovýto výklad by byl v rozporu nejenom s obecným pravidlem obsaženým přímo v úvodní části § 4 odst. 1 písm. s) ZDP dopadajícím na transakce s jednotlivými obchodními podíly *in genere*,[12] ale rovněž s obecným účelem normy. Chybějící vymezení v bodě 4 je tedy možné překlenout uplatněním *lex generalis*, případně výkladem *per analogiam legis* s existujícím řešením pro osvobození příjmů z převodu obchodního podílu, jenž byl nabyt osobou, která doposud nebyla společníkem příslušné obchodní korporace. Tomuto společníkovi totiž započne běžet lhůta až při faktickém nabytí příslušného podílu bez ohle-

6 Předmětný novelizační právní předpis rovněž postavil najisto, že se ustanovení uplatní výhradně na úplatné převody.

7 Názor Generálního finančního ředitelství v KAČEROVSKÝ, T. 558B/29.01.20 Osvobození příjmů z převodu podílu, určení poměru osvobozených a neosvobozených příjmů z prodeje podílu na obchodní korporaci a nabývací ceny jednotlivých částí podílu v případě, že je podíl nabýván postupně [online], 2021 [cit. 2022-8-6]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/ZAPIS_KV_KDP-06_2020.docx.

8 NEŠLEHA, M. Příjmy z převodu obchodních podílů. *Bulletin KDP,* 2022, č. 2, s. 17–21.

9 KOTALA, J., TECL, J., HÁJEK, J. 558/29.01.20 Osvobození příjmů z převodu podílu, určení poměru osvobozených a neosvobozených příjmů z prodeje podílu na obchodní korporaci a nabývací ceny jednotlivých částí podílu v případě, že je podíl nabýván postupně: A. Osvobození příjmů z prodeje podílu, §4/1/s zákona o daních z příjmů [online], 2020 [cit. 2022-8-6]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/ZAPIS_KV_KDP-01_2020.docx.

10 Taktéž ŠTENGLOVÁ, I., HAVEL, B., CILEČEK, F., KUHN, P., ŠUK, P. *Zákon o obchodních korporacích.* Komentář. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020.

11 Např. LÁLA, D. *Druhy podílů v kapitálových společnostech.* 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020.

12 Tj. bez ohledu na jejich soukromoprávní režim.

du na jeho právní postavení v dané obchodní korporaci či jiné právní skutečnosti. Nelze tedy než uzavřít, že umožňuje-li společenská smlouva nabytí vícero samostatných obchodních podílů jedním společníkem, mají tyto podíly pro účely daňového práva, resp. aplikaci předmětného osvobození samostatný běh pětileté lhůty (též Janoušek,[13] avšak víceméně přebírající názor obsažený v Kotala, Tecl, Hájek) a § 4 odst. 1 písm. s) bod 4 ZDP se nebude aplikovat.

Spravedlnost zdanění příjmů z prodeje obchodního podílu

Jak již bylo vymezeno výše, není-li možné aplikovat ve vztahu k příjmu z prodeje obchodního podílu osvobození od daně, má být přistoupeno k určení poměru příjmu osvobozeného a neosvobozeného, a to jeho odvozením od výše nabývacích cen jednotlivých obchodních podílů určených podle § 24 odst. 7 ZDP. Uplatnění konceptu upraveného v recentní právní úpravě, kdy má tedy být poměr příjmů přiřazených k části osvobozené a zdanitelné určen podílem nabývacích cen, nelze považovat za objektivně spravedlivý. Bude-li *exempli causa* modelována situace, v níž společník obchodní společnosti drží po dobu převyšující 5 let devadesátiprocentní obchodní podíl, jehož nabývací cena je 100 tis. Kč, přičemž z důvodu záměru převodu obchodního podílu na třetího posléze nabude od druhého společníka zbylý desetiprocentní podíl, a to za cenu odvozenou od tržní hodnoty celé obchodní korporace (10 mil. Kč), tj. za cenu 1 mil. Kč. Při následném prodeji stoprocentního obchodního podílu za uvedenou tržní cenu bude posléze osvobozený příjem tvořit násobek jedné jedenáctiny a tržní ceny a neosvobozený poté deset jedenáctin.[14] Zmíněný příklad vede ke zcela absurdním závěrům, neboť osvobozený příjem z převodu obchodního podílu bude *a limine* marginální, a to přestože předmětný společník pořídil dodatečný desetiprocentní podíl za tržní cenu 1 mil. Kč a za tutéž tržní cenu zcizoval obchodní podíl celý. Předmětná soukromoprávní transakce tedy zcela deformuje faktickou možnost uplatnění osvobození od daně z příjmů fyzických osob.

S ohledem na zákonodárcem vymezený účel právní normy v Důvodové zprávě je nicméně možné se domnívat, že důsledek popsaného případu nemusel být nutně jeho záměrem. Při hledání racionálního výkladu práva se posléze nabízejí dvě alternativy, a to omezení recentní limitace osvobození od daně obsažené v § 4 odst. 1 písm. s) ZDP z důvodu (i) deklarovaného cíle normy výhradně na ty případy, u nichž dochází k, slovy zákonodárce, *obcházení daňové povinnosti*, či (ii) z důvodu ústavněprávní konformity.

Omezení limitace osvobození příjmů z převodu obchodního podílu z důvodu účelu normy

Dotčené ustanovení § 4 odst. 1 písm. s) ZDP z hlediska znění účinných před 1. 1. 2014 do jisté míry obdobné změny již v minulosti doznalo. Ve zcela původní podobě zákon o daních z příjmů nejprve stavěl osvobození velmi široce, kdy stačilo pouhé splnění hmotněprávní podmínky pětileté doby držby bez dalšího. Od 1. 1. 1995 posléze byly z možnosti osvobození vyjmuty příjmy z prodeje obchodních podílů, jež byly méně než pět let před nabytím právní účinnosti zcizení podílu součástí obchodního majetku, tj. drženy jako obchodní majetek užívaný k podnikání. Další úprava proběhla s účinností od 1. 8. 1995, a to ve smyslu omezení uplatnění osvobození při převodech obchodních podílů, u kterých byla uzavřena smlouva o smlouvě budoucí. Pouze pro doplnění lze uvést, že podstata této úpravy v důvodové zprávě k zákonu č. 149/1995 Sb. komentována není. Omezuje se totiž pouze na podřazení pod dotčené ustanovení i na příjmy ze zcizení základních podílů, u kterých muselo být podáváno přiznání, přestože související výdaj byl uplatňován v totožné výši, a povinnost podat přiznání na nulovou hodnotu postrádala věcnou logiku. Další dílčí úprava znění § 4 odst. 1 písm. s)[15] ZDP byla provedena v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie a povinnou transpozicí sekundárního práva EU. Konkrétně šlo o včlenění neutrality podnikových přeměn na dobu držby obchodního podílu. Poslední významnou změnou je poté právě změna od 1. 1. 2014 zákonným opatřením Senátu. *In genere* je možné pozorovat tendování zákonodárce k postupnému zužování situací, na které je možné předmětné osvobození uplatnit, a to zejména v případech, kdy docházelo k aplikaci ustanovení právem jednoznačně nepředvídaným způsobem,[16] tj. *sensu largo* ke zneužívání ustanovení. Příslušné změny provedené zákonodárcem by měly však být vnímány z hlediska nezbytnosti postižení situací, kdy ustanovení bylo používáno nežádoucím způsobem. Zatímco do roku 2005 nebylo *de facto* možné takovým případům zamezit jinak než úpravou právní normy samotné, v letech následujících již došlo k rozvinutí doktríny zneužití veřejného práva, což poskytlo možnost moci soudní postihnout tyto případy, aniž by právní úprava výslovně případy obcházení daňové povinnosti limitovala. Přestože *per se* dané úpravy § 4 odst. 1 písm. s) ZDP v obecné rovině vždy směřovaly k odstranění z hlediska veřejné moci nežádoucího jednání poplatníka, nelze se ubránit úvaze, že novelizace příslušného ustanovení, jež nabyla účinnosti od 1. 1. 2014, nebyla potřeba. Situacím, kdy poplatník užil osvobození od daně z příjmů při převodu obchodních podílů i u transakcí, jež by *a priori* byly v rozporu s podstatou § 4 odst. 1 písm. s) ZDP, totiž bylo možné *ex post* zamezit právě prostřednictvím doktríny zneužití práva. Ta by přitom dopadla výhradně na ty případy, kdy došlo

13 JANOUŠEK, L. K § 4. In: DRÁB, O. a kol. *Zákon o daních z příjmů: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2021.

14 Blíže k příkladům aplikace § 4 odst. 1 písm. s) ZDP Nešleha (op. cit. sub 8).

15 Op. cit. sub 5.

16 Bude-li pominuta transpozice sekundárního práva EU.

k naplnění jednotlivých znaků zneužívajícího jednání, a nikoliv i na takové, které jsou pouhým výsledkem určité ekonomicko-právní situace.

Z hlediska úpravy obsažené v zahraničních právních řádech, jež by mohla při výkladu nabídnout alternativní pohled na dotčenou problematiku, jsou však jednotlivá ustanovení upravující zdanění příjmů z prodeje obchodního podílu koncipována odlišně. Např. ve slovenském zákoně č. 595/2003 Z. z., o daních z príjmov ustanovení § 9 odst. 1 písm. i) umožňuje poplatníkům osvobodit příjem z převodu obchodních podílů po snížení o příslušnou nabývací cenu v případech, kdy souhrnná čistá výše veškerých takto dosažených příjmů nepřesahuje v jednom zdaňovacím období 500 eur. V případě německého Einkommensteuergesetz ve znění vyhlášeném dne 8. 10. 2009 (BGBl. I s. 3366, 3862), naposledy pozměněný čl. 4 zákona ze dne 19. 6. 2022 (BGBl. I s. 911; dále i jen „Einkommensteuergesetz"), je poté úprava osvobození od daně z příjmů při prodeji obchodních podílů mnohem komplikovanější. Nejedná se přitom *per se* o definiční osvobození,[17] ale o kombinaci způsobu stanovení základu daně a jeho nezdanitelné části, které posléze snižují případný čistý příjem z převodu obchodního podílu. Od příjmů z převodu obchodního podílu se obdobně, jako je tomu v českém i slovenském právním řádu, odečtou související náklady v podobě nabývací ceny a jiných nákladů vynaložených v souvislosti s jeho převodem. Konkrétně poté § 17 uvedeného zákona stanoví, že pokud je hodnota drženého obchodního podílu vyšší než 1 % na celkovém základním kapitálu, a to v období pěti let, podléhá dani z příjmů pouze 60 % příjmů, přičemž je možné dále odečíst poměrnou hodnotu z 9 060 eur.[18] Tu je však nutno snížit opět o poměrnou hodnotu části čistého příjmu převyšující 36 100 eur.[19] Pokud však objem drženého podílu v posledních pěti letech nepřesáhl 1 %, podléhá příjem srážkové dani ve výši 25 % (viz § 20 odst. 2 Einkommensteuergesetz). Minimálně je vhodné v tomto smyslu poukázat na důležitý princip obsažený v německé právní úpravě. Ta totiž v případech, kdy je objem drženého podílu nižší než 1 %, na obchodní podíl nahlíží jako na akcii, a to zcela bez ohledu na jejich odlišnou soukromoprávní povahu. Důvodem přitom je, že z hlediska daňového práva by neměla mít držba minoritního podílu, kdy s ním společník obchodní korporace nakládá obdobně jako s akcií, odlišný způsob zdanění, resp. aplikace rozdílných lhůt pro osvobození. *A contrario* však úprava v českém zákoně o daních z příjmů se přesně takového „neduhu" dopouští.

Bude-li obrácena pozornost výhradně na účel právní normy vtělený do Důvodové zprávy, poté lze shledat, že vysloveným, resp. popsaným, záměrem zákonodárce bylo odstranit případy, kdy dochází k obcházení daňové povinnosti. *Stricto sensu* je tak nutno chápat, že vůlí zákonodárce nemuselo být znemožnit uplatnění osvobození v případech, kdy jednání poplatníka vyplývá z racionálně a ekonomicky odůvodněné situace, ale takových případů, u nichž lze spíše hovořit o účelovosti, přesněji jednání, jehož převážným či hlavním účelem je snížení daňové povinnosti. Zákonodárcem deklarovaný účel normy lze přitom podpořit, neboť daňový systém by neměl vytvářet prostředí, kdy na běžné soukromoprávní transakce je nahlíženo totožně jako na ty, jež jsou čistě účelové. Přenesením tedy výše uvedeného na znění zákona o daních z příjmů účinné od 1. 1. 2014 by bylo možné dovodit, že cílem provedené změny by mělo být postihnout situace aplikace normy z hlediska veřejné moci nežádoucím způsobem,[20] tj. případy, kdy poplatník dané ustanovení zneužívá. Nejde-li přitom o takovou situaci, omezení osvobození příjmů z převodu obchodního podílu ve výše nastíněném případě by *in fine* nastoupit nemělo.[21]

Na druhou stranu je třeba poukázat na skutečnost, že v praxi odlišit případy, kdy daná transakce je racionální a kdy jde o transakci umělou a fiktivní s cílem zneužít daňové právo, je velmi nesnadné, a někdy dokonce nemožné. Proto by bylo vhodné otázku aplikovatelnosti § 4 odst. 1 písm. s) bodu 4 ZDP vyjasnit legislativní změnou.

Omezení limitace osvobození příjmů z převodu obchodního podílu z důvodu ústavní konformity

Koncept spravedlivosti zdanění příslušného příjmu není v daňovém právu hmotném *expressis verbis* blíže vymezen, avšak je možné v jurisprudenci pozorovat určité pokusy či náznaky aplikace korektivu ze strany Nejvyššího správního soudu nebo Ústavního soudu u situací, kdy daň z příjmů dopadá na poplatníka příliš tvrdě. Podstatou korektivu je přitom zpravidla uplatnění teoretických východisek k čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina"). Tedy přestože dotčené ustanovení Listiny pouze rámcově vymezuje oprávnění zákonodárné moci ukládat daně a poplatky pouze na základě zákona, postupně došlo jednotlivými nálezy Ústavního soudu[22] mj. k detailnějšímu rozvinutí doktríny *rdousícího efektu*,[23] která *in genere* omezuje plnou libovůli normotvůrce v oblasti daňové politiky. Doktrínu *rdousícího efektu* však podle názoru Ústavního soudu[24] nelze v žádném pří-

17 Přestože je mnohdy označováno jako *Freibetrag*.

18 Stanovenou jako násobek procentuálního podílu na základním drženém poplatníkem a částky 9 060 eur.

19 Op. cit. sub 18.

20 Srov. Důvodovou zprávu, kde je používán obdobný pojem *daňový únik*.

21 Nutno doplnit, že uvedené transakce s cílem snížení základu daně by bylo pravděpodobně ve zcela hraničních případech možné postihnout i bez provedené změny v § 4 odst. 1 písm. s) ZDP, a to na základě aplikace principů zneužití práva (viz např. recentní rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2022, sp. zn. 10 Afs 289/2021).

22 Dalšími principy, které je nutné zohlednit při posouzení ústavní konformity příslušného daňověprávního předpisu, je dle Ústavního soudu akcesorická a neakcesorická rovnost (k tomuto např. nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08).

23 Např. nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, ze dne 27. 2. 2018, sp. zn. Pl. ÚS 15/17, aj.

24 Tamtéž.

padě uplatňovat povšechně na jakýkoliv případ nespravedlivého zdanění příjmů a vždy musí být posouzena intenzita zásahu zákonodárce do vlastnického práva. Jinými slovy, *rdousící efekt* nastane pouze v případech, kdy uplatnění daně bude, slovy Ústavního soudu, extrémně disproporcionální, resp. nabude až konfiskační charakter. To se může týkat např. situací, kdy do vlastnického práva příslušného poplatníka je natolik zasaženo uvalením daně, že nebude s to po realizaci transakce daň zcela uhradit, či objem výsledné daňové povinnosti ve vztahu k příjmům z určité soukromoprávní transakce je natolik disproporční, že jej nelze považovat za slučitelný s výkonem vlastnického práva.

Byť se nespravedlnost při uplatnění konceptu nabývacích cen pro určení poměru osvobozených a neosvobozených příjmů jeví jako značná a lze *prima facie* připustit, že by mohlo dojít k naplnění podmínek pro uplatnění doktríny *rdousícího efektu*, je rovněž třeba si uvědomit, že se zákonodárce v § 4 odst. 1 písm. s) ZDP *de facto* vzdal zdanění dotčených příjmů z převodu obchodního podílu, aniž by tato úprava vycházela z jakýchkoliv právně-ekonomických teoretických východisek.

Bude-li tedy nahlíženo na uvedený modelový příklad jako na celek, nemusí být závěr o ústavní nekonformnosti jednoznačný. Pokud se však uplatní pohled více izolovaný, a to výhradně na tu skutečnost, že dodatečné zvýšení nabývací ceny již drženého obchodního podílu nabytí podílu od jiného společníka za tržní cenu s následným okamžitým prodejem celého obchodního podílu třetí osobě povede ke zdanění i příjmů zjevně se vztahujících k té části, jež má být *de lege* osvobozena, závěr, zda předmětná část zákona o daních z příjmů nevybočuje z ústavních kautel, již může být kladný.

Možné zneužívání práva?

V poslední řadě je vhodné se ještě krátce vrátit k uvedenému modelovému příkladu. Pokud by v takovém případě společenská smlouva připouštěla mnohost obchodních podílů, prodával by společník dva obchodní podíly, a to devadesátiprocentní, příjem z jehož prodeje by byl osvobozen, a desetiprocentní, příjem z jehož prodeje by osvobozen nebyl.

Pokud by společenská smlouva mnohost obchodních podílů nepřipouštěla a trvali bychom na doslovném výkladu § 4 odst. 1 písm. s) bodu 4 ZDP (tj. nedovodili omezení limitace osvobození účelem normy nebo ústavní konformitou), byla by osvobozena pouze část odpovídající výslednému podílu vztahujícímu se k nabývací ceně devadesátiprocentního podílu.

Zcela stejná ekonomická transakce by tak byla zdaněna zcela odlišně v závislosti na tom, zda společenská smlouva připouští mnohost obchodních podílů. Ostatně to je také důvodem, proč Nešleha[25] doporučuje společníkům, aby *„při tvorbě společenských smluv obchodních korporací využívali dispozitivní právní normy, která umožňuje, aby jeden společník držel na téže společnosti více obchodních podílů“*.

V tomto kontextu by mohlo být zcela *ad absurdum* viděno, že v důsledku znění pozitivního daňového práva budou poplatníci volit takový soukromoprávní režim, který je pro ně výhodnější a jehož primárním motivem je tedy *a limine* pouze užití pozitivního daňové práva, resp. osvobození od daně. Společníci obchodních korporací jsou tak daňovým právem motivováni k tomu, aby vytvářeli vícero obchodních podílů. Při hlubším zamyšlení může tato situace být už jen krok k tomu aplikovat § 8 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, protože společníci volí určitou soukromoprávní cestu s převažujícím účelem získání daňové výhody (zde osvobození). Byť se nastíněná situace jednoznačně jeví z hlediska závěru o možném naplnění znaků zneužití práva jako absurdní, nelze vyloučit, že podobnou úvahu může provést správce daně, neboť bude jednotlivá ustanovení jak zákona o daních z příjmů, tak daňového řádu aplikovat formalistickým a výhradně lexikálním způsobem. *Ultima ratio* totiž zde poplatník opravdu podrobil soukromoprávní režim transakce svou primární motivací použít příslušné osvobození od daně z příjmů fyzických osob. Nelze než pouze zopakovat výše uvedené a konstruovat pozitivní daňové právo takovým způsobem, aby obsahově totožná transakce byla zdaněna stejným způsobem, bez ohledu na případnou úpravu v *ius civile*. Inspirací může být právě německý Einkommensteuergesetz, který právě takovýto přístup přinejmenším v oblasti příjmů ze zcizování minoritních obchodních podílů a akcií volí.

Závěr

Nastíněný rozbor a výkladové alternativy § 4 odst. 1 písm. s) ZDP obsažené v článku vycházejí z aplikace právního předpisu *de lege lata*, nicméně s ohledem na zjevnou komplikovanost a možné nespravedlivé důsledky jeho praktického uplatnění se jeví jako vhodné zvážit i zevrubnější revizi s cílem nejenom odstranit výše zmíněné výkladové problémy, ale rovněž (i) jednoznačněji vymezit případy, kdy může zvýšení nabývací ceny podílu nabytím obchodního podílu od jiného člena korporace vést k obcházení daňové povinnosti, ale také (ii) s případným cílem odstranění odlišného přístupu daňového práva k obsahově stejným transakcím, byť vymezeným rozdílně v právu soukromém. ■

25 Op. cit. sub 8.

Quo vadis, účetní a daňové právo?[1]

Účetní právo je *in genere* oblastí s mnoha specifikami, a to např. z hlediska regulatoriky, užitého právního jazyka, struktury účetních právních norem[2] aj. Odlišné je rovněž i nalézání práva samotného. To totiž poté mnohdy stojí zcela na hraně klasických metod výkladu práva,[3] kdy příslušné účetní řešení zejména u složitých případů je mnohdy odvozováno z obecných účetních zásad, jež jsou uplatňovány prizmatem věrného a poctivého obrazu, tj. přeneseně vypovídací schopnosti účetních výkazů pro uživatele účetní závěrky bez ohledu na konkrétní právní principy.

Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS.,[4]

daňový poradce č. 4503, auditor č. opr. 2413

Není přitom ničím neobvyklým, že příslušná argumentace pro určitý závěr o účetním postupu je hledána v akademické či odborné „neprávní" literatuře.[5] Bude-li doplněno, že v rámci českého právního řádu je výsledek uplatněných účetních postupů (věříme v souladu se zákonem č. 561/1993 Sb., o účetnictví; dále jen „zákon o účetnictví" či „ZoÚ") východiskem pro výpočet základu daně z příjmů,[6] může vést kodifikovaná změna účetních pravidel k nepřímému zásahu do práva daňového. Veškeré tyto aspekty poté kladou na zákonodárce při kodifikaci účetních pravidel neobvyklé nároky na detailní znalost účetnictví v jeho akademické a praktické podobě, na znalost vazeb mezi účetnictvím a základem daně z příjmů a dále požadavek na ochotu přijmout neprávní charakter těchto pravidel a postupů. Jejich vtělení do právního jazyka je poté nadmíru komplikované, neboť i např. zcela jednoduše vymezitelné účetní pojmosloví nemá *per se* zpravidla jednoznačnou vazbu na *ius civile*.[7]

Proces aktuální rekodifikace účetního práva byl iniciován publikací věcného záměru zákona o účetnictví[8] dne 18. 11. 2019 s cílem provedení veřejné konzultace, a to v souladu s čl. 3 Legislativních pravidel vlády.[9] Následné schválení věcného záměru vládou dne 5. 10. 2020 poté umožnilo zahájit práce na konkrétním znění nových účetních právních předpisů a rozpracovat teze obsažené ve věcném záměru zákona do mnohem detailnější podoby. Přestože bylo do nedávné doby zcela očekávatelné a samozřejmé podrobení i následného navrženého znění zákona včetně prová-

1 Tento text byl zpracován v rámci projektu studentského vědeckého výzkumu „Vývoj finančněprávní a trestněprávní regulace pod vlivem normotvorby Evropské unie" realizovaného v letech 2020–2022 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy, SVV 260 493/2020.

2 V literatuře se poté objevuje zejména odlišnost v jednotlivých pramenech práva, neboť to je v případě práva účetního tvořeno rovněž standardy, jež stojí zcela mimo ně (např. KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s odkazem na ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. Praha: Oeconomica, 2006, s. 25).

3 Např. výkladově technická zásada *lex specialis derogat generali* či princip legality, resp. enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí.

4 Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce ev. č. 4503, auditor č. opr. 2413, Univerzita Karlova, Právnická fakulta, katedra finančního práva a finanční vědy; Vysoká škola finanční a správní, Fakulta právních a správních studií, katedra správního práva a veřejné správy; Robert Bosch GmbH, ORCID ID: 0000-0002-3341-9436.

5 Viz např. intepretace Národní účetní rady (k jejich právní povaze HÁJEK, J. Právní povaha interpretací Národní účetní rady. *Právní rozhledy*, 2020, č. 17, s. 600–602).

6 U osob, jež jsou účetními jednotkami ve smyslu § 1 odst. 2 ZoÚ.

7 V určitém rozsahu se sice soukromoprávní termíny s účetními překrývají, netvoří však množinu zcela totožnou.

8 Čj. OVA: 720/20, PID: KORNBHXJBT1V.

9 Legislativní pravidla vlády (dále jen „Legislativní pravidla vlády") schválená usnesením vlády ze dne 19. 3. 1998 č. 188 a změněná usneseními vlády ze dne 21. 8. 1998 č. 534, ze dne 28. 6. 1999 č. 660, ze dne 14. 6. 2000 č. 596, ze dne 18. 12. 2000 č. 1298, ze dne 19. 6. 2002 č. 640, ze dne 26. 5. 2004 č. 506, ze dne 3. 11. 2004 č. 1072, ze dne 12. 10. 2005 č. 1304, ze dne 18. 7. 2007 č. 816, ze dne 11. 1. 2010 č. 36, ze dne 14. 12. 2011 č. 922, ze dne 14. 11. 2012 č. 820, ze dne 15. 12. 2014 č.1050, ze dne 3. 2. 2016 č. 75 a ze dne 17. 1. 2018 č. 47.

děcích předpisů, tak jak je požadováno v čl. 10 odst. 5 Legislativních pravidel vlády, široké diskusi, a to nejenom v rámci jeho parlamentního projednávání, ale zejména v připomínkovém řízení s akademickou a odbornou veřejností, značnou míru pochybností vzbudil a vzbuzuje recentní způsob přijímání právních norem.[10] Ty jsou totiž často přijímány (i) ve stavu legislativní nouze,[11] (ii) toliko v prvním čtení[12] či (iii) v rozporu s Legislativními pravidly vlády. I když se může zdát implicitní, že bude vláda vždy postupovat v souladu s uvedenými pravidly normotvorby, zjevně tomu tak není a v mnoha případech v minulosti i nebylo, a to ani u zásadních právních předpisů. Porušení těchto pravidel přitom může *a limine* hraničit s ústavností takto přijaté normy. V případě stavu legislativní nouze např. Zámečníková[13] s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 1. 3. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 55/10,[14] považuje omezení parlamentní debaty na úrovni práva opozice k vyjádření se k příslušnému návrhu právního předpisu za porušení *demokratických principů ovládajících legislativní proces*, a to v případech, kdy nebyl stav legislativní nouze řádně odůvodněn. Winter[15] přitom jde dále a zobecňuje, že na ústavnost normotvorného procesu by mělo být nahlíženo vždy[16] z hlediska kontextu dostatečného prostoru pro parlamentní debatu o předmětném návrhu konkrétní normy, neboť jenom tak mohou být naplněny požadavky demokratičnosti. *Expressis verbis* zmiňuje příklad zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva. Jako kritické uvádí, že předmětný právní předpis (novelizující 41 zákonů s 843 novelizačními body) byl přijímán v omezeném časovém rámci, v němž *de facto* nebylo možné realizovat řádnou parlamentní rozpravu. K podobnému rozšíření závadnosti přijaté právní normy na jakýkoliv stav, kdy v rámci jejího projednávání došlo k omezení parlamentní debaty, byť samotný procedurální postup byl zvolen správně, je však Ústavní soud prozatím zdrženlivý.[17] Zatímco Winter i Zámečníková omezují svoji úvahu na demokratičnost procesu přijímání normy, tj. na úroveň prostoru daného opozici či nesouhlasícím vládním poslancům a poslankyním ke kritickému zhodnocení překládané právní normy, je možné zdůraznit i rovinu technické správnosti normy. Tento požadavek, *in genere* realizovaný v připomínkovém řízení, je poté obsažen opět v dílčích ustanovení Legislativních pravidel vlády. Cílem připomínkového řízení je přitom kritické zhodnocení správnosti, jakým způsobem byly politické ideje reflektovány ve znění zákona samotného, zda zákon neobsahuje věcné chyby, zda není narušena systematika právního předpisu atp. Připomínkové řízení je možné nerealizovat pouze na základě výjimky obsažené v čl. 76 Legislativních pravidel vlády udělené předsedou Legislativní rady. Přestože se nelze domnívat, že porušení Legislativních pravidel vlády by za běžných okolností vedlo k narušení ústavnosti přijímaného právního předpisu,[18] lze si představit situaci, kdy bude norma trpět takovými technickými vadami, že se stane nesrozumitelnou či neproveditelnou. Je nasnadě, že takový předpis by se v právním řádu vyskytovat neměl a Ústavní soud by měl přistoupit k jeho derogaci.

Zcela nešťastný příklad takovýchto hraničních právních norem je zákon č. 142/2022 Sb.,[19] který nebyl postoupen do připomínkového řízení v souladu s čl. 76 Legislativních pravidel. Byť došlo ke schválení výjimky z obecného pravidla předsedou Legislativní rady dr. Michalem Šalamounem, on sám se posléze velmi nelibě vyjadřoval k rozsahu novely zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční (dále jen „zákon o dani silniční"). Výslovně přitom uvedl:[20] *„... k tomu předseda Legislativní rady vlády upozorňuje vládu, že je krajně nevhodný Ministerstvem financí zvolený postup takto rozsáhlým způsobem novelizovat zákon o dani silniční, když hlavním cílem novely má být v nestandardním procesu přípravy co nejrychleji zajistit zmírnění výše uvedených negativních dopadů stávající krizové situace na občany a podnikatelské subjekty v České republice. Návrh zákona mění v podstatě všechna ustanovení platného zákona (s výjimkou zrušovacího ustanovení a ustanovení o nabytí účinnosti, což jsou ale ustanovení již konzumovaná, a tedy nenovelizovatelná). Pokud Ministerstvo financí i v rámci nyní předloženého návrhu mění podstatnou část zákona, mělo se k návrhu zřejmě konat standardní připomínkové řízení. Na takto rozsáhlou změnu by výjimka z připomínkového řízení nemohla být udělena..."*

Citovaný komentář se přitom co do následné skutečné kvality schváleného textu zákona bohužel, lidově řečeno, trefil. *Prima facie* totiž došlo k odtržení způsobu stanovení daně od objemu motoru a počtu náprav a nově je rozhodný pouze druh karoserie.[21] Přestože je samozřejmě nutné připustit, že je politickým roz-

10 Obdobně MORÁVEK, D. Fialova vláda krátí připomínková řízení k zákonům, může se to vrátit jako bumerang. Podnikatel.cz [cit. 31. 7. 2022]. Dostupné z: https://www.podnikatel.cz/clanky/fialova-vlada-krati-pripominkove-rizeni-k-zakonum-muze-se-to-vratit-jako-bumerang/.

11 § 99 zákona č. 90/1995 Sb., o jednacím řádu Poslanecké sněmovny.

12 § 90 zákona č. 90/1995 Sb., o jednacím řádu Poslanecké sněmovny.

13 ZÁMEČNÍKOVÁ, M. *Vady zákonodárného procesu a zákonu v České republice Německu a Rakousku.* Praha: Leges, 2018.

14 Závěry obsažené v nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 3. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 55/10, však nebyly přijaty jednohlasně (viz disentní stanoviska soudců Stanislava Balíka, Ivany Janů, Vladimíra Kůrky, Dagmar Lastovecké, Jiřího Muchy a Michaely Židlické.

15 WINTR, J. Proměny práva a jejich dopady na politiku. *AUC Iuridica*, 2014, č. 1, s. 111–118.

16 Bez ohledu na konkrétně zvolený postup, tj. i v případech dle § 90 či 99 zákona č. 90/1995 Sb., jednací řád Poslanecké sněmovny.

17 Nález Ústavního soudu ze dne 3. 8. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 38/09.

18 Obdobně nález Ústavního soudu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03.

19 Zákon č. 142/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší, ve znění pozdějších předpisů.

20 Čj. OVA 344/20, dokumenty označené st_KORNCD9B5YLX.docx a st_KORNCD9AT55M.docx.

21 Viz Příloha č. 5 vyhlášky č. 343/2014 Sb., o registraci vozidel.

hodnutím zákonodárce, jakou metodiku pro stanovení základu daně silniční zvolí, je nutno se však ptát, zda by nebylo možné totožného výsledku dosáhnout při zachování původního způsobu stanovení základu daně. Důvodů může být přitom hned několik, počínaje minimalizací změn ve formulářových podáních a případném nastavení *in genere* účetních/daňových programů, tzn. zprostředkovaně i nákladů na změnu postupů, a to jak na straně poplatníků, tak Finanční správy, konče dočasným snížením právní jistoty z důvodu neznalosti konkrétního práva, neexistující jurisprudence atp. Pro úplnost lze rovněž doplnit, že předmětný novelizační právní předpis obsahuje i technické vady (např. opomenutí derogace § 6 zákona o dani silniční).

Neúměrně horší situace je poté u § 6 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů"), ve znění výše uvedeného zákona č. 142/2022 Sb. Nově se totiž stanovuje nižší výše nepeněžního příjmu pro *nízkoemisní vozidla* použitá i k soukromé potřebě, a to ve výši 0,5 % z pořizovací ceny automobilu. Zavedený pojem *nízkoemisní motorové vozidlo* je přitom vymezen v přechodných ustanoveních zákona č. 142/2022 Sb., a to následovně: *„Nízkoemisním motorovým vozidlem se pro účely daní z příjmů do dne nabytí účinnosti zákona upravujícího podporu nízkoemisních vozidel prostřednictvím zadávání veřejných zakázek a veřejných služeb v přepravě cestujících rozumí silniční vozidlo kategorie M1, M2 nebo N1, které nepřesahuje emisní limit CO_2 ve výši 50 g/km a 80 % emisních limitů pro látky znečišťující ovzduší v reálném provozu podle přílohy I nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 715/2007 ze dne 20. června 2007 o schvalování typu motorových vozidel z hlediska emisí z lehkých osobních vozidel a z užitkových vozidel (Euro 5 a Euro 6), v platném znění."*

V první řadě je nutno poukázat, že příslušné nařízení obsahuje odlišné emisní limity pro látky znečišťující ovzduší v reálném provozu pro normy Euro 5 a 6. Není tedy *a limine* jednoznačné, kterou z uvedených norem, tj. zda Euro 5 či 6, měl zákonodárce v záměru použít. Dozajisté je možné uvedenou nedokonalost překlenout uplatněním obecných právních zásad, nicméně již v tomto bodě není vůle zákonodárce zcela zřejmá. Co však činí celkový výklad pojmu *nízkoemisní motorové vozidlo* mnohem obtížnější, je mj. nepřehlednost sekundárního práva Evropské unie, na něž je odkazováno zákonem o daních z příjmů. Legislativní termín *nízkoemisní motorové vozidlo* je možné vyložit až kombinací úpravy plynoucí z Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 715/2007 a Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2019/1161. Zatímco první z uvedených pramenů práva blíže upravuje, konkrétně v příloze č. 1, emisní limity pro látky znečisťující ovzduší pro normy Euro 5 a 6, z nichž je možné posléze odvodit jak (i) maximální přípustný objem vypouštěného CO_2, tak (ii) 80 procentní hodnoty ostatních látek, druhý pramen zmiňuje, jakým právním předpisem je upravena povinnost výrobce motorového vozidla poskytnout kupujícímu dokument prokazující příslušné emise daného vozidla. Uvedená Směrnice však pro vymezení daného dokumentu výrobce užívá další legislativní odkaz opět formou poznámky pod čarou, a to na již neplatnou Směrnici Evropského parlamentu a Rady 2007/46/ES, která byla později nahrazena Nařízením Evropského parlamentu a Rady (EU) 2018/858.[22] Je zjevné, že už jenom samotná orientace v dotčených právních normách je nesnadná a do značné míry znesnadňuje praktickou aplikaci pojmu *nízkoemisní motorové vozidlo*.

Bude-li dále uvažováno, že oním dokumentem prokazujícím naplnění uvedené hmotněprávní definice je tzv. prohlášení o shodě, jež je *in genere* konstruováno pro zcela jiné účely[23] než aplikaci právní fikce výše nepeněžního příjmu u *nízkoemisních motorových vozidel*, a dále, že v určitých případech nemusí vlastník vozidla (případně leasingový nájemce) uvedeným prohlášením o shodě *a priori* disponovat, lze takovýto stav práva označit minimálně za nešťastný.

Ze shora nastíněných důvodů, lze u obou z uvedených příkladů[24] jednoznačně podpořit jednak názor dr. Michala Šalamouna, že změny jak (i) zákona o dani silniční, tak (ii) zákona o daních z příjmů jdou nad rámec nezbytného minima reagujícího na aktuální problémy na trhu s pohonnými hmotami, ale též zdůraznit, že je velmi pravděpodobné, že předestřené technické nedostatky by byly zajisté minimalizovány, možná zcela odstraněny, provedením řádného připomínkového řízení. S ohledem na výše uvedené se z profesního a akademického hlediska jeví nezbytné důrazně apelovat na zákonodárce, aby zejména v oblasti účetního práva nedošlo posléze k jakémukoliv překotnému přijetí rekodifikovaného zákona o účetnictví a souvisejících právních předpisů. ■

22 V případě sekundárního práva Evropské unie je nutné vnímat derogaci konkrétního právního předpisu a jeho nahrazení normou novou poněkud odlišně. V rámci závěrečných ustanovení nahrazující právní normy je totiž zpravidla upraveno, že původně použité poznámky pod čarou v jiných předpisech se přejímají dle příslušné rozdílové tabulky, jež tvoří přílohu normy nové.

23 Konkrétně pro potřeby prokázání, že příslušný výrobek splňuje požadavky plynoucí z jednotlivých právních předpisů.

24 Nejedná se přitom o jediné nedostatky plynoucí z dílčích ustanovení zákona č. 142/2022 Sb.

Osobní rozvoj

Dne 21. června 2022 Komora ve spolupráci se Sekcí neziskových organizací uspořádala jednodenní workshop „Ochutnávka témat osobního rozvoje“, který předcházel výjezdnímu zasedání odborné sekce v Medličkách na Vysočině. Workshop pod vedením lektorky Hany Vykoupilové byl zaměřen zejména na podporu psychické odolnosti a byl účastníky velmi kladně hodnocen. ■

Slavnostní předávání osvědčení novým daňovým poradcům

Dne 6. června 2022 proběhlo v prostorách Dietrichsteinského paláce Moravského zemského muzea v Brně slavnostní předávání osvědčení novým daňovým poradcům. Slavnostního aktu se osobně zúčastnila prezidentka Komory Petra Pospíšilová a viceprezident Komory Petr Toman. ■

KOMORA
DAŇOVÝCH
PORADCŮ
ČR

KOMORA
DAŇOVÝCH
PORADCŮ
ČR

KOMORA
DAŇOVÝCH
PORADCŮ
ČR

KOMORA
DAŇOVÝCH
PORADCŮ
ČR

KOMORA
DAŇOVÝCH
PORADCŮ
ČR

KOMORA
DAŇOVÝCH
PORADCŮ
ČR

Přípravné kurzy v Praze a Brně

Prezenčně i online bylo možné absolvovat podzimní přípravné kurzy ke kvalifikační zkoušce na daňového poradce. Kombinované výuky se v srpnu v Praze zúčastnilo kolem 80 účastníků a zářijovými kurzy v Brně prošlo na 45 účastníků. ■

Komora daňových poradců České republiky a Komora auditorů České republiky pořádají setkání s osobností

předseda Nejvyššího správního soudu

JUDr. PhDr. KAREL ŠIMKA, Ph.D., LL.M.

Cílem setkání je zprostředkovat daňovým poradcům a auditorům názory osobností, které ovlivňují daňové prostředí v České republice. Koncept akce je postaven na moderované diskusi, kterou vede Ing. Martin Tuček, daňový poradce a auditor a současně bývalý prezident Komory daňových poradců ČR. Debata se přitom dotýká odborných témat s neformálním přesahem k názorům a životním zkušenostem pozvané osobnosti. Formát akce předpokládá aktivní zapojení účastníků do diskuse, součástí je i společenská část a neformální setkání účastníků u sklenky vína na závěr.

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD

» **Přihláška a další podrobnosti:**
www.kdpcr.cz/simka

» **Termín:**
6. října 2022

» **Místo konání:**
zasedací místnost
Ernst & Young, s.r.o.,
Na Florenci 2116/15, 110 00, Praha 1

» **Cena:**
890 Kč

» **Pro koho:**
setkání je určeno výhradně členům KDP ČR a KA ČR

» **KPV:** 2 hodiny

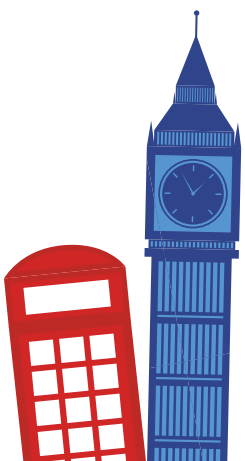
Komora daňových poradců ČR pořádá
Dlouhodobý kurz ve dvou úrovních pokročilosti

ANGLIČTINA V DANÍCH A ÚČETNICTVÍ

ŘÍJEN 2022 — ČERVEN 2023
ON-LINE

» **Zkušení lektoři:**
Ing. Vladimír Zdražil / profesní blok
Mgr. Marcela Svatková / blok Use of English

» **Přihlášky a další podrobnosti:**
pokročilost B1 — www.kdpcr.cz/adu
pokročilost B2 — www.kdpcr.cz/adu2



16
půldenních lekcí

www.kdpcr.cz