



TSK

I. Úvod

Protože základem činnosti správce je nakládání s majetkem vlastníka, je nezbytné analyzovat, v čem tato činnost spočívá a jaké jsou pro ni podmínky v případě majetku města, a to konkrétně u Technické správy komunikací při správě pozemních komunikací. Rozbor dále umožní seznámení s touto specifickou problematikou a lze ho využít pro formulaci zakladatelské listiny i věcné části smlouvy se správcem. Současně by se měl stát jedním z podkladů pro rozhodnutí města o optimálním rozsahu svěřené činnosti za současné situace i v delším časovém horizontu. Rozbor vědomě neřeší vnitřní organizaci správce, neboť to je účelné až po rozhodnutí o náplni a rozsahu jeho činnosti a navíc je to především v kompetenci managementu.



II. Vývoj hospodaření v PO TSK hl. m. Prahy (v tis. Kč)

Údaje vycházejí z dostupných informací za roky 1998 až 2000 bez znalosti výsledků roku 2001.

Rok	1998	1999	2000
Tržby celkem	1 456	4 801	53 208
Neinvestiční příspěvek	94 567	99 632	45 382
Náklady celkem	99 128	108 385	100 561

Z toho:

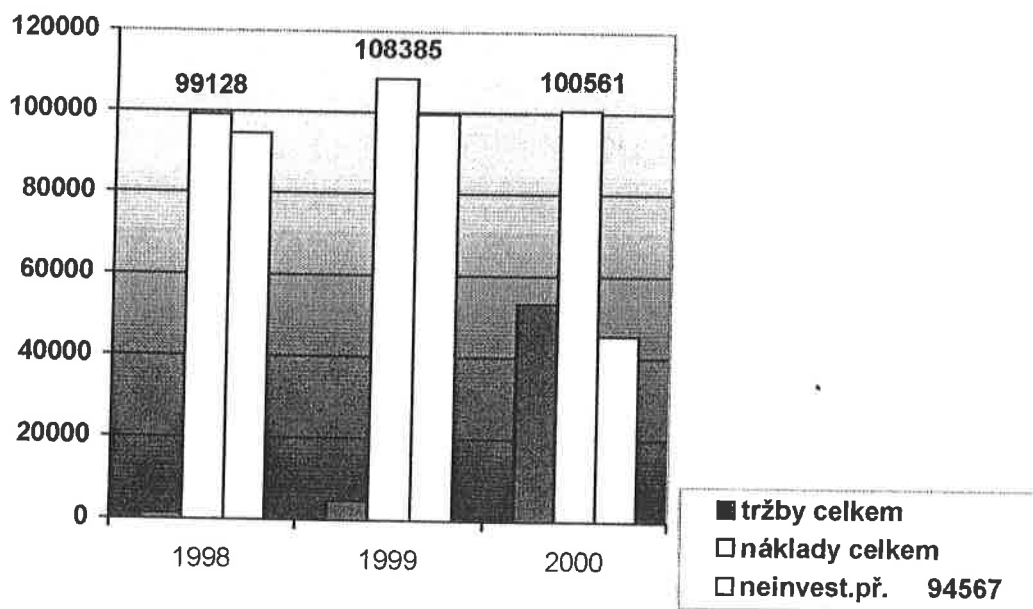
Spotřebované nákupy:	10 958	12 672	9 805
----------------------	--------	--------	-------

Z toho:

Spotřební materiál:	8 316	8 208	6 645
---------------------	-------	-------	-------

Tržby v roce 2000 obsahují správcovskou odměnu ve výši 50 000 tis. Kč a činily ve skutečnosti tedy částku 3 208 tis. Kč.

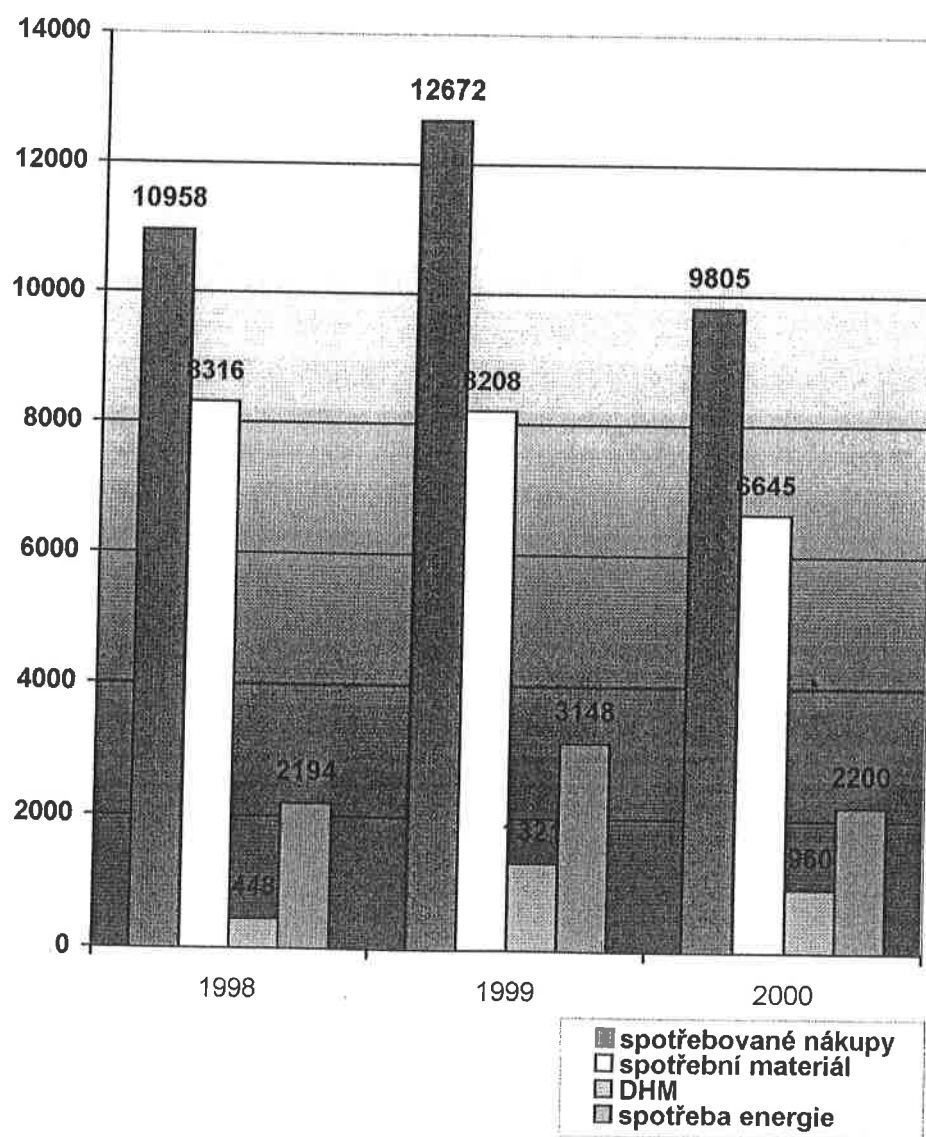
TRŽBY A NÁKLADY



V níže uvedené tabulce jsou uvedeny celkové náklady v porovnání s jednotlivými složkami nákladů.

Náklady celkem:	99 128	108 385	100 561
Z toho:			
Spotřebované nákupy:	10 958	12 672	9 805
Z toho:			
Spotřební materiál:	8 316	8 208	6 645
Drobný hmotný majetek:	448	1 321	960
Spotřeba energie:	2 194	3 148	2 200

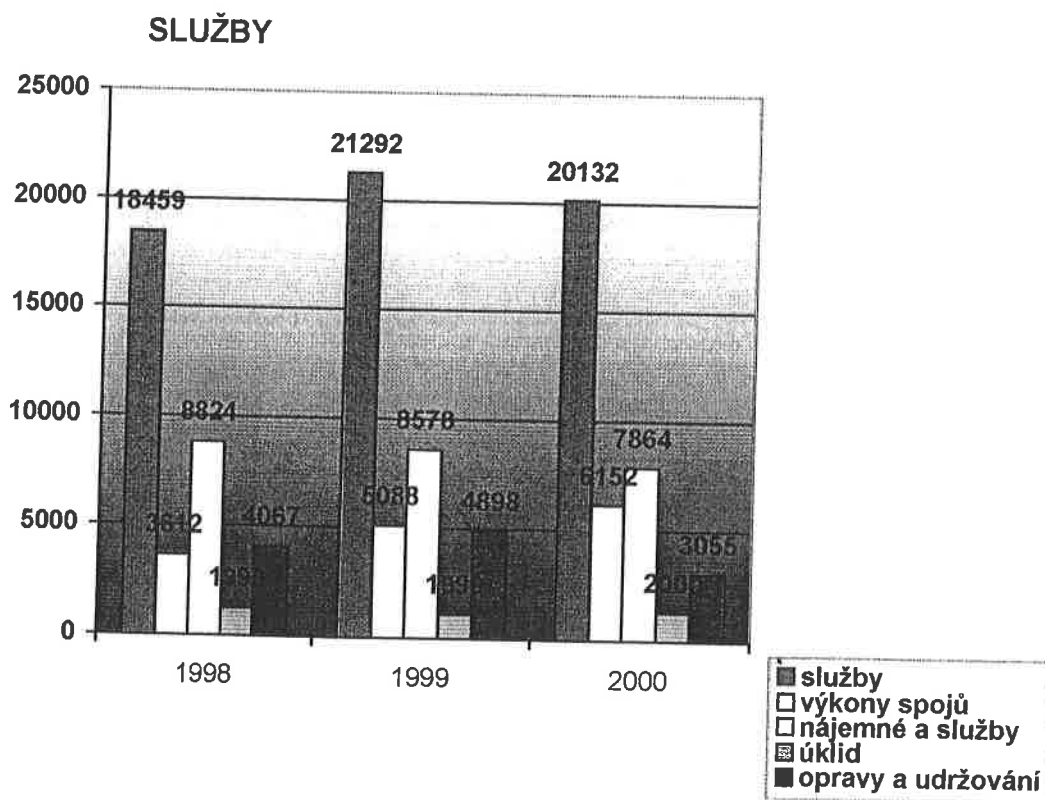
NÁKLADY



V roce 1999 oproti roku 1998 se zvýšily náklady týkající se spotřebovaných nákupů drobného hmotného investičního majetku a spotřeby energie. Tato vyšší spotřeba je zdůvodňována zvýšením cen elektrické energie v roce 1999. V následujícím roce ovšem spotřeba energie klesá na úroveň roku 1998. V roce 1999 se téměř třikrát zvýšily náklady na drobný hmotný investiční majetek oproti roku 1988 z důvodů „dovybavování“ některých nespecifikovaných pracovišť. V roce 2000 se náklady na DHIM proti roku 1998 zdvojnásobily a v porovnání s rokem 1999 dosáhly 76, 7 % nákladů .

V tabulce Služby jsou porovnány služby celkem a některé položky je tvořící:

Služby:	18 459	21 292	20 132
Výkony spojů:	3 612	5 088	6 152
Nájemné:	8 224	8 578	7 864
Úklid:	1 251	1 104	1 301
Opravy a udržování:	4 067	4 898	3 055

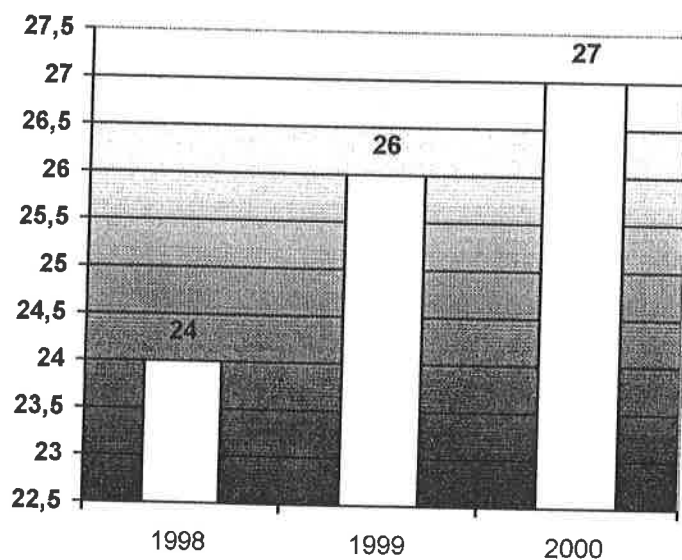


Služby celkově v roce 1999 vzrostly téměř o 15 % v porovnání s rokem 1998 (vliv vyšších cen), přičemž v roce 2000 tvořily služby 94,5 % služeb roku 1999.

Náklady na reprezentaci se drží ve sledovaném období na stejné výši. Cestovné se zvýšilo v souladu s novelizací vyhlášky o cestovních náhradách. Pouze pro úplnost uvádíme, že cestovné stouplo v roce 2000 o 35 % v porovnání s rokem 1998 to je z 1 281 tis. Kč na 1 733 tis. Kč.

Zvýšení položky Výkony spojů bylo zdůvodňováno rozšířením mobilní sítě v organizaci.

NÁKLADY NA REPREZENTACI



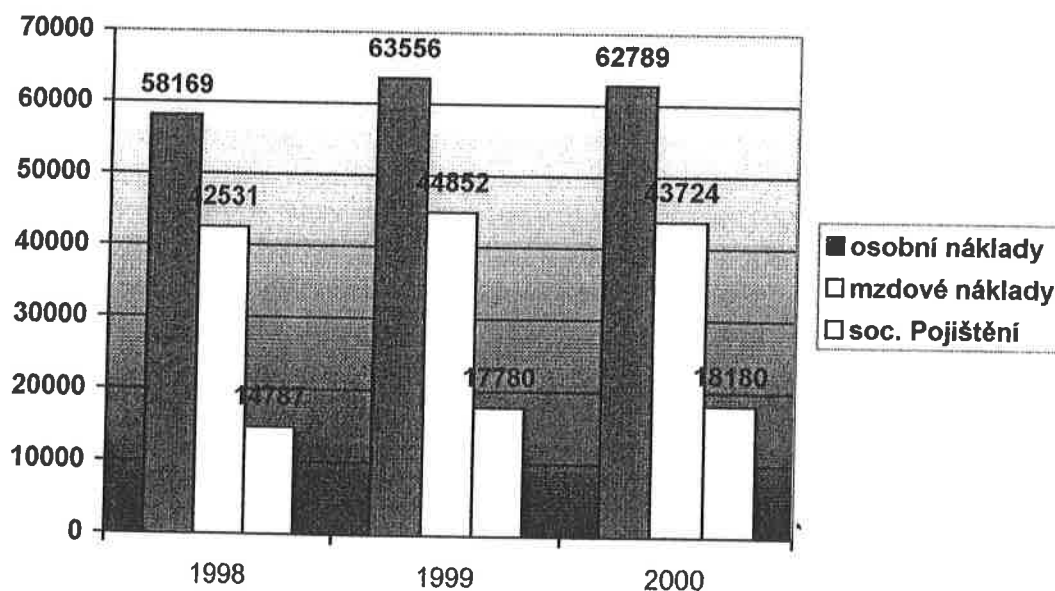
OSOBNÍ NÁKLADY

Osobní náklady	58 169	63 556	62 789
Z toho:			
Mzdové náklady	42 531	44 852	43 724
Zák. soc. pojištění	14 787	17 780	18 180

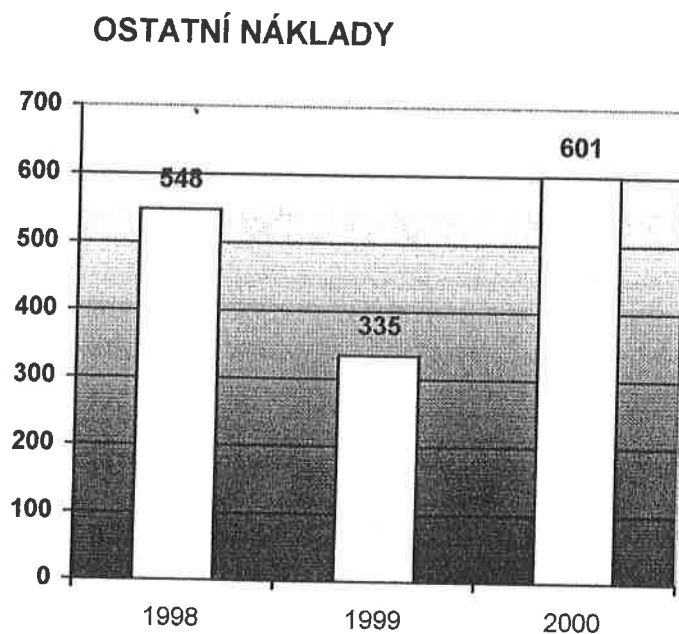
Plánované mzdové prostředky na rok 1999 byly vyčerpány v souladu s rozpočtem na toto období. Přepočtený počet zaměstnanců činil 265 . Odměňování zaměstnanců se řídilo zákonem č. 143/1992 Sb. nyní zákonem č. 1/1992 Sb.

V roce 2000 činil přepočtený stav zaměstnanců 264 a rozpočtované mzdové náklady ve výši 46 mil. Kč byly čerpány ve výši 95 % rozpočtovaných nákladů. Úspora ve výši 2 276 tis. Kč vznikla čerpáním z fondu odměn do výše stanovené RHMP a refundací mezd zaměstnanců zajišťujících hospodářskou činnost hlavního města Prahy. Čerpání fondu odměn v roce 2000 činilo 8 500 tis. Kč.

OSOBNÍ NÁKLADY



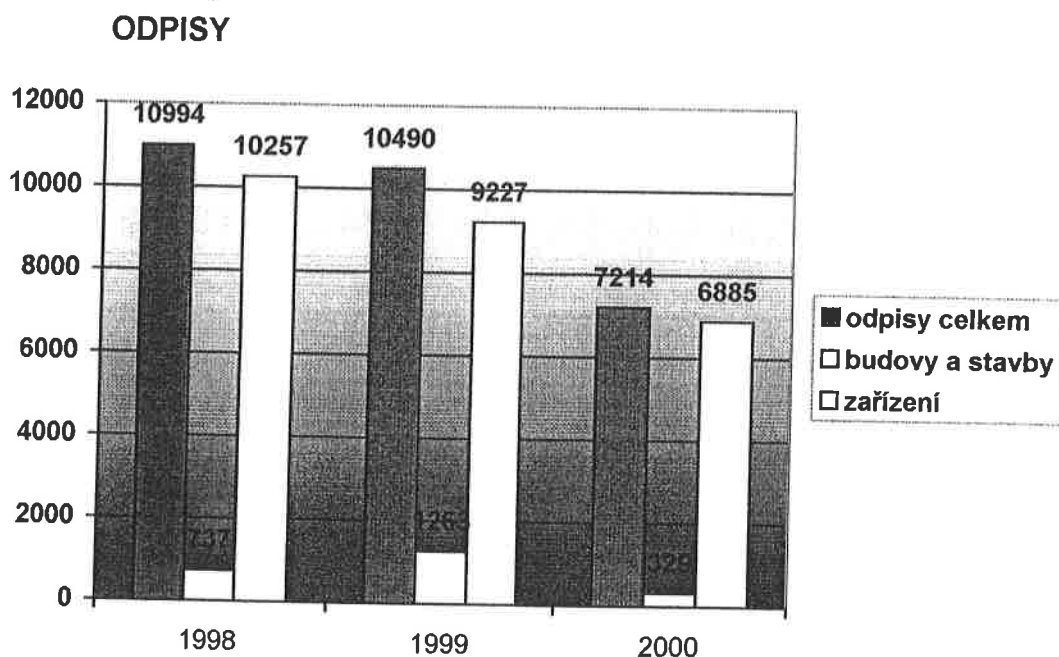
Ostatní náklady byly v roce 1999 čerpány proti schválenému rozpočtu (666 tis. Kč) na 50,3 % (335 tis. Kč), se v roce z upraveného rozpočtu 2000 vyšplhaly na 176,7 % plnění tj. z rozpočtovaných 340 tis. Kč na 601 tis. Kč.



ODPISY

V roce 1998 došlo ke zvýšení odpisů o 2 594 tis. Kč proti rozpočtovaným odpisům. V roce 1999 byl schválen rozpočet na odpisy ve výši 8 500 tis. Kč, tento rozpočet byl překročen o 1 990 tis. Kč na celkových 10 490 tis. Kč., přičemž uváděným důvodem je zařazení rekonstrukce budovy Štefánikova do odpisování a také souvislost s pořízením majetku (výpočetní technika, silniční laboratoř, vozový park). Odpisy v roce 2000 činily

7 214 tis. Kč a dosáhly 96,1 % z rozpočt. upravených odpisů k 31. 12. 2000. K 1. 4. 2000 byly z majetku TSK vyvedeny nemovitosti. Přesto v katastrech nemovitostí je uveden jako vlastník v mnoha případech TSK.



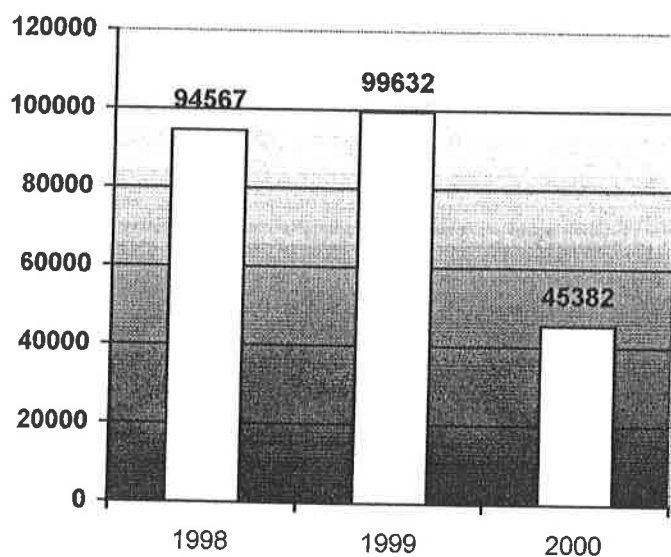
Daňové odpisy jsou jedním z důvodů, proč přistoupit ke změně právní formy z příspěvkové organizace na obchodní společnost resp. na akciovou společnost. Rozbor ohledně této problematiky uvádíme v jiné kapitole tohoto rozboru.

NEINVESTIČNÍ PŘÍSPĚVEK

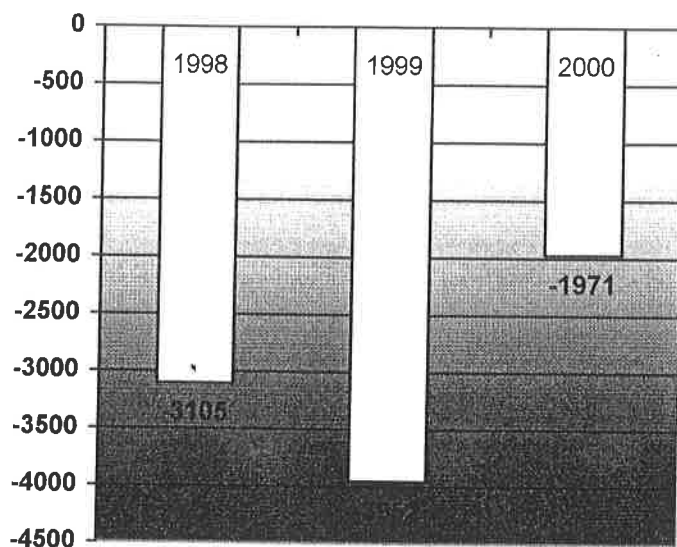
Neinvestiční příspěvek byl v roce 1998 poskytnut ve výši 94 567 tis. Kč, v roce 1999 ve výši 99 632 tis. Kč, přičemž oprava a údržba byla financována z prostředků fondu reprodukce investičního majetku. Ztrátu za rok 1999 uhradila organizace z rezervního fondu.

V roce 2000 je neinvestiční příspěvek kombinován s tzv. správcovskou odměnou ve výši 50 mil. Kč a spolu činil cca 95 mil. Kč. Ztráta ve výši 1 971 tis. Kč byla uhrazena z rezervního fondu organizace.

NEINVESTIČNÍ PŘÍSPĚVEK



ZTRÁTA



Jak bylo výše uvedeno ztráty z minulých let byly hrazeny z rezervního fondu organizace.

Z hospodářské činnosti organizace (RO + PO) dosáhla v roce 2000 výnosů ve výši 22 299 tis. Kč, nákladů 12 818 tis. Kč. Hospodářsky výsledek před zdaněním činil 9 481 tis. Kč, po zdanění 7 499 tis. Kč.

Na kladném výsledku r. 2000 se podílela především střediska:

- 362 - odtahy
- 363 – autobusová stanoviště a nácestné zastávky (74,5 % celkových výnosů)
- 364 – laboratoř
- 365 - ostatní služby
- 366 – projektové práce
- 367 - informačně orientačně zařízení
- 368 – ostatní služby – VT
- 369 - ostatní služby – ZS (zimní údržba komunikací)
- 391 – aktivace majetku organizace

Je nutno konstatovat, že z hlediska daňového nebylo možno uplatnit ztrátu z hlavní činnosti neboť to zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů neumožňuje a i to je jeden z důvodů, proč transformovat příspěvkovou organizaci na ryze obchodní společnost s využitím všech zákonných možností.

Rozbor hospodaření v roce 2000

1. Rozpočtová část TSK

Hlavní činnost

	rozpočet	skutečnost
	v tis. Kč	
Běžné výdaje:	1 430 398,2	1 429 880,8
Z toho:		
- zimní služba	380 236,0	189 999,2
- čištění a zeleň	380 236,0	380 234,7
- opravy a údržba komunikací	793 272,2	792 920,3
- z toho: dotace ze SR	100 399,0	100 398,6
- ostatní výdaje	65 893,0	65 729,6
- náhradní doprava	997,0	997,0
Kapitálové výdaje	466 619,8	465 964,1
Z toho dotace ze SR	198 606,0	198 605,8
Celkem	1 897 018	1 895 844,9

Z celkově schváleného rozpočtu na běžné výdaje pro rok 2000 ve výši 1 269 450 tis. Kč došlo k jeho zvýšení o částku 347 948,2 tis. Kč, přičemž na zvýšení rozpočtu se podílel:

- Hl. město Praha ve výši 200 000 tis. Kč
- Ministerstvo dopravy a spojů ve výši 75 399 tis. Kč
- Státní fond dopravní infrastruktury ve výši 25 000 tis. Kč
- Rezerva kapitoly 10 ve výši 24 036 tis. Kč
- Rezerva kapitoly 03 ve výši 7 713,2 tis. Kč
- Městské části ve výši 13 300 tis. Kč
- Kapitola 08 ve výši 2 500 tis. Kč

Rozpočet kapitálových výdajů na rok 2000 byl zvýšen o celkovou částku 279 619,8 tis. Kč.

Z toho:

- Ministerstvo dopravy a spojů ve výši 125 693 tis. Kč
- Státní fond dopravní infrastruktury ve výši 72 913 tis. Kč
- Kapitola 03 ve výši 9 113,8 tis. Kč
- Výnos z hospodářské činnosti Hl. m. Prahy ve výši 69 000 tis. Kč
- Městské části ve výši 2 900 tis. Kč

Rozpočet příjmů z hlavní činnosti rozpočtové organizace ve výši 1 700 tis. Kč byl překročen téměř třikrát a skutečné příjmy dosáhly výše 4 117,8 tis. Kč (hlavní položku tvořily příjmy z parkovného na 11 parkovištích P+R).

Hospodářská činnost

	Rozpočet	Skutečnost
	v tis. Kč	
Příjmy	119 000	137 439
Náklady	56 781	52 267
Hospodářský výsledek	62 219	85 172

Rozpočtová část TSK dosáhla zlepšený hospodářský výsledek za rok 2000 ve výši 85 171 634 Kč.

Příspěvková organizace TSK hl. m. Prahy

V průběhu roku 2000 došlo ke změně financování příspěvkové organizace. Původně schválený neinvestiční příspěvek ve výši 100 632 tis. Kč byl snížen na 45 382 tis. Kč. Smlouvou uzavřenou mezi TSK a Hl. m. Prahou o zajištění správy majetku získala TSK tzv. správcovskou odměnu ve výši 50 000 tis. Kč.

Hlavní činnost PO TSK

Výnosy celkem	98 590 120 Kč
Z toho:	
Výnosy	53 208 120 Kč
Neinvestiční příspěvek	45 382 000 Kč
 Náklady	 100 561 022 Kč

PO TSK dosáhla ztrátu ve výši **1 970 902 Kč**, kterou pokryla z rezervního fondu.

Hospodářská činnost

Tržby	22 299 700 Kč
Náklady	12 818 300
Hospodářský výsledek	9 841 400 Kč

Zisk z hospodářské činnosti byl zdrojem přidělu do rezervního fondu.

Příspěvková organizace TSK disponuje finančními prostředky zřízenými dle zákona č. 250/2000 Sb., kterými jsou:

Fond odměn, FKSP, Rezervní fond a Investiční Fond

Fondy k 31. 12. 2000

Fond odměn	143 611, 04 Kč
FKSP	183 647, 63 Kč
Rezervní fond	13 863 059, 08 Kč
Investiční fond	10 264 037, 68 Kč

Tyto fondy jsou fondy organizace TSK, přičemž první dva uvedené souvisí se zaměstnanci společnosti a je proto sporné či tedy vlastně tyto finanční prostředky jsou a jakým způsobem budou vloženy případně převedeny do akciové společnosti. Zákon č. 250/2000 Sb. nespécifikuje nakládání s těmito prostředky, pouze v jeho ustanovení § 29 jsou uvedeny typy těchto fondů se specifikací v následujících ustanoveních zákona. Prostředky z těchto fondů lze použít v souladu se zákonem, jejich výše v roce 2001 nedosahovala částek výše uvedených s tím, že čerpání bylo v souladu se stanovenými pravidly.

III. Správa majetku a příspěvkové organizace

Cílem této kapitoly je v rámci platných zákonů a souvisejících předpisů definovat hospodaření s majetkem příspěvkových organizací, který potřebují k zajištění své činnosti. Důvodem správného pochopení majetkových práv příspěvkových organizací je získat jistotu při dodržování právních norem, pro nakládání s majetkem a správné stanovení daňového základu pro odvod daní, tj. především daně z příjmů.

Právní vztahy a příspěvkové organizace

Dnem 1. ledna 2001 se zřizování, změny a zrušení příspěvkových organizací řídí zákonem č. 250/2000 Sb., který uložil všem zřizovatelům příspěvkových organizací uvést do souladu zřizovací listiny svých příspěvkových organizací se zněním § 27 zákona. Tak učinil i zřizovatel TSK Hlavní město Praha (viz výše). V porovnání se zněním § 31 zákona č. 576/1990 Sb. o rozpočtových pravidlech republiky, byla citovaným zákonem výrazně rozšířena ustanovení týkající se majetku, se kterým příspěvkové organizace hospodaří a zajišťují svěřené úkoly. V této souvislosti byly do zákona zavedeny nové pojmy jako „svěřený majetek“ nebo majetek „předaný do správy“. Tyto pojmy mají zásadní význam z hlediska právního především pak také z hlediska daňového a účetního a mohou mít podstatný vliv na rozhodnutí zřizovatele, jak postupovat dále, zda setrvat na dosavadním stavu tedy ponechat TSK jako příspěvkovou organizaci nebo rozhodnout o změně právní formy na akciovou společnost. Další kapitola se bude zabývat právním rozбором správy majetku příspěvkovými organizacemi zřízenými Hlavním městem Praha, obcemi a uvede i případné souvislosti s majetkem ve státních příspěvkových organizacích.

1. Právní úprava příspěvkových organizací před a po 1. 1. 2001

Zákon č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze ukládá Hlavnímu městu Praha a městským částem, aby na svém území v rámci samostatné působnosti pečovaly o všestranný rozvoj svého území a o potřeby svých občanů. K tomu, aby Hlavní město Praha, obce a kraje (dále jen obce) mohly tyto činnosti zajišťovat, jsou v souladu se zákonem č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů (RPÚR) **oprávněny zřizovat a zakládat právnické osoby a organizační složky bez právní subjektivity (§ 23).**

Vznik a hospodaření organizačních složek je historicky poprvé provedeno zákonem RPÚR. Tato úprava nahradila legislativně nedostatečnou úpravu zálohovaných organizací v odvozeném právním předpisu Opatření MF čj.V/20 530/1992, kterým se stanoví Účtová osnova a postupy účtování pro rozpočtové a příspěvkové organizace a obce. Jeho účinnost byla zrušena k 1.1.2001. Pravidla pro vznik, zrušování, hospodaření a vystupování příspěvkových organizací bylo upraveno již zákonem č. 576/1990 Sb., rozpočtovými pravidly republiky, a prováděcí vyhláškou k tomuto zákonu č. 205/1991 Sb. Oba citované předpisy obsahovaly shodná pravidla pro příspěvkové organizace zřízené státem i obcemi a nezabývaly se jejich zásadními odlišnostmi, které jsou dány zejména právním postavením jejich zřizovatelů.

Rozdílná právní úprava státních příspěvkových organizací a obecních příspěvkových organizací se stala účinnou od 1.1.2001. Hospodaření státních příspěvkových organizací vychází ze zákona č. 218/2000 Sb., rozpočtová pravidla republiky, dále ze zákona č. 219/2000

Sb., o majetku ČR a jejím vystupování v právních vztazích a z dalších souvisejících předpisů. **Základními prameny práva obecních příspěvkových organizací jsou zejména zákon č. 131/2000 Sb. o hlavním městě Praze 128/2000 Sb., o obcích a zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.** Zákon RPÚR přejal text většiny ustanovení zrušeného zákona č. 576/1990 Sb. a vyhlášky č. 205/1991 Sb., s výjimkou těch ustanovení, kterými je upraveno zřizování, změna a zrušování příspěvkových organizací a obsah jejich zřizovacích listin, jejichž podstatnou součástí je úprava vztahů k majetku.

Zrušený zákon č. 576/1990 Sb. pracoval s pojmem „majetek, k němuž má organizace právo hospodaření“. Přestože zákon platil bez rozdílu pro státní i obecní příspěvkové organizace, výkladově bylo právo hospodaření dáváno do souvislosti pouze se zákonem č. 119/1988 Sb., **o hospodaření s národním majetkem**, tzn. se státním majetkem.

Publikovaná stanoviska převážně pracovníků MF vyjadřují názor, že příspěvkové organizace zřízené obcemi a kraji nemohou vlastnit majetek a že veškerý majetek nabývají do vlastnictví svého zřizovatele. Toto svoje stanovisko zdůvodňují takto: „Z obsahu § 27 zák. č. 250/2000 Sb. vyplývá...“ Jako další argument uvádějí, že vztah mezi Hlavním městem Prahou, obcí - zřizovatelem příspěvkové organizace a organizací samou je vztahem plné závislosti. Svě výklady potom vztahují výhradně k termínu „majetek zřizovatele svěřený do správy“. Toto stanovisko doznalo změny na posledním jednání Koordinačního výboru pro daně ministerstva financí ČR ve smyslu, že s vlastnictvím majetku u příspěvkových organizací to tak jednoznačné není po uvedení argumentů níže uvedeného rozboru.

V zákoně RPÚR je několikrát, nezávisle na sobě, uvedeno, že příspěvkové organizace jsou právnickou osobou. Oprávnění Hlavního města Prahy zřizovat příspěvkové organizace jako právnické osoby vychází z § 23 odst. 1 písm. b), oprávnění územních samosprávných celků zřizovat příspěvkové organizace pro činnosti, které vyžadují samostatnou právní subjektivitu, nalezneme v § 27 odst. 1 zákona č. 250/2000 Sb.

Odpověď na to, co je právnická osoba, je obsažena v **§ 18 občanského zákoníka**. Podle něj jsou právnickými osobami sdružení fyzických a právnických osob, účelová sdružení majetku, **jednotky územní samosprávy a jiné subjekty, o kterých to stanoví zákon**. Pro příspěvkové organizace je tímto zvláštním zákonem **zákon č. 250/2000 Sb.** V § 18 je obsažena i odpověď na existenci rozsahu práv a povinností: „**Právnické osoby mají způsobilost mít práva a povinnosti**“. Z následujícího § 19a obč.z. se dozvídáme, že způsobilost právnické osoby nabývat práva a povinnosti **může být omezena pouze zákonem**. Z této definice vyplývají dvě nové otázky. Patří mezi práva právo vlastnit, a pokud ano, lze toto právo omezit zákonem?

2. Vlastnické právo a příspěvkové organizace

Na otázku, z jakého právního předpisu vyplývá právo příspěvkových organizací vlastnit majetek, odpovídá § 1 odst. 2 obč. z.: „Občanský zákoník upravuje majetkové vztahy fyzických a právnických osob, majetkové vztahy mezi těmito osobami a státem...“. Protože obecní příspěvkové organizace jsou právnickými osobami, které vznikly podle speciálního zákona (zák. č. 250/2000 Sb.), platí i pro ně občanský zákoník v plném rozsahu. Občanský zákoník vlastnické právo upravuje v § 123 a následujících: „**Vlastník je v mezích zákona oprávněn předmět svého vlastnictví držet, užívat, požívat jeho plody a užitky a nakládat s ním. Všichni vlastníci mají stejná práva a povinnosti a poskytuje se jim stejná právní**

ochrana“. Z obsahu ustanovení § 123 lze tedy dovodit, že práva příspěvkových organizací jako právnických osob jsou obecně shodná s právy ostatních fyzických a právnických osob.

Jaká je odpověď na další část otázky, tj. zda zák. č. 250/2000 Sb. tato práva nějakým způsobem modifikuje, tzn. omezuje právo příspěvkových organizací nabývat majetek do svého vlastnictví? Část odpovědi se nachází v § 34 a 35 samotného zákona RPÚR. Podle § 34 a 35 příspěvkové organizace **bez souhlasu zřizovatele nesmějí uzavírat smlouvy o půjčce a o úvěru, přijímat na sebe závazek ručitele a pořizovat věci nákupem na splátky nebo na tzv. finanční leasing**. Tato ustanovení omezují práva příspěvkových organizací při nabývání majetku a vážou platnost právních vztahů na souhlas zřizovatele. **Obecně jim ale nezakazují nabývat majetek do svého vlastnictví; zejména zde ani nikde jinde není stanoveno, na rozdíl od úpravy státní rozpočtových organizací, že právním úkonem příspěvkové organizace by vlastnictví nabýval její zřizovatel, tedy obec.**

Jak zní ustanovení § 27 odst. 2 písm. e) zák. č. 250/2000 Sb. : „**Zřizovatel vymezí majetek ve svém vlastnictví, který předává příspěvkové organizaci do správy k jejímu vlastnímu hospodaření.**“ Ustanovení neobsahuje žádný odkaz na související předpis a tak lze ustanovení vysvětlit jen tak, že zřizovatel jako vlastník určitého majetku může vyčleněný majetek předat své příspěvkové organizaci a ona jej užívá k tomu, aby zabezpečila činnost, k níž byla zřízena. Toto ustanovení **neobsahuje jedinou zmínku o tom, že by příspěvkové organizace nemohly stejné činnosti zajišťovat s majetkem ve svém vlastnictví.**

Rozbor § 27 odst. 2 písm. f) zák. č. 250/2000 Sb. je náročnější. Z textu věty: „Vymezení takových majetkových práv, jež organizaci umožní, aby svěřený majetek, včetně majetku získaného vlastní činností, spravovala pro hlavní účel, ...“ vyplývá, že zřizovatel má právo určit, jak organizace bude hospodařit s majetkem, který jí předala, i s majetkem, který organizace získala koupí, darem, případně jiným způsobem. Organizace je přitom povinna majetek využívat zejména pro plnění úkolů v hlavní činnosti, nesmí jej např. prodat bez souhlasu zřizovatele, pronajmout apod. Protože **zákon RPÚR nevymezuje obsah pojmů správa, spravovat** apod. nemusí právně obstát publikovaný názor MF, že z větného spojení „aby svěřený majetek, včetně majetku získaného vlastní činností, spravovala pro hlavní účel, ...“ vyplývá, že příspěvková organizace majetek získaný vlastní činností pořizuje do vlastnictví zřizovatele.

Obec, jako objednatel prací a ten, kdo hradí většinu nákladů spojených s činností příspěvkových organizací, bezpochyby může také rozhodnout, že při pořizování dlouhodobého investičního majetku bude příspěvková organizace vystupovat jejím jménem a tento majetek bude pořizovat jménem a na účet obce. Reálně se tato skutečnost projeví tak, že na kupní smlouvě a dalších dokladech (např. fakture, technickém průkazu) bude uvedeno jméno zřizovatele a nikoliv jméno příspěvkové organizace. S tímto právním aktem budou spojeny i další skutečnosti, např. o pořízení majetku bude ve svém účetnictví účtovat zřizovatel. Ten má samozřejmě právo vypracovat dodatek zřizovací listiny a tento nově pořízený majetek rozhodnutím zastupitelstva převést do správy příspěvkové organizace. Závěr z rozboru § 27 odst. 2 písm. f) tedy zní, že **ani § 27 odst. 2 písm. f) neobsahuje jakékoli omezení pro nabývání majetku do vlastnictví příspěvkových organizací** a nic tedy nebrání ani tomu, aby vstupovaly do standardních právních vztahů tak, jak je upravují např. občanský zákoník a obchodní zákoník.

3. Majetek a správa majetku v příspěvkových a státních organizacích

Podle obecné právní teorie **představuje majetek souhrn věcí, práv a jiných hodnot ocenitelných penězi náležejících subjektu práv.** Věcmi přitom občanský zákoník (§ 119) rozumí věci movité a nemovité. Z této definice je zřejmé, že majetkem není pouze tzv. dlouhodobý resp. investiční majetek, ale majetkem jsou také **peníze**, zásoby, materiál, pohledávky a další hodnoty. Pokud by bylo popřeno právo příspěvkových organizací nabývat majetek, znamenalo by to, že organizace by nemohly žádné právní úkony činit svým jménem, ale cokoli by činily, konaly by jménem zřizovatele. **Právní subjektivita těchto organizací by proto ztratila jakýkoliv význam, příspěvkové organizace by se staly běžnými organizačními složkami obce bez právní subjektivity.**

Majetek a státní příspěvkové organizace

Úprava hospodaření s majetkem státu je provedena samostatným zákonem č. 219/2000 Sb., o majetku ČR a jejím vystupování v právních vztazích. Narozdíl od zákonné úpravy pro nakládání s majetkem organizačními složkami státu a státními příspěvkovými organizacemi, vlastnictví a majetkové vztahy obecních příspěvkových organizací není výslovně upraveno žádným právním předpisem. Možným vysvětlením je skutečnost, že jsou tyto vztahy upraveny obecně platnými předpisy a zákonodárce tedy nepovažoval za nutné provádět jinou úpravu než v § 34 a 35 zákona RPÚR. V rozporu s tímto závěrem se výklady zejména pracovníků MF opírají o ustanovení § 27 zákona RPÚR, přestože § 27 vymezuje obsah zřizovacích listin a nikoliv majetková práva.

Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku ČR

Jaký je obsah zákona o majetku ČR, v čem se shoduje s právní úpravou obecních příspěvkových organizací a v čem se liší? Zákon v části první upravuje postavení a hospodaření organizačních složek státu, v části druhé hospodaření s majetkem státu, v části třetí nakládání s majetkem. Postavení ostatních státních organizací, mezi něž jsou zařazeny také příspěvkové organizace zřízené státem, je obsaženo okrajově až v části páté – ustanoveních přechodných, zrušovacích a závěrečných. Zásadními informacemi, které lze ze zákona získat jsou tyto :

- zákon neobsahuje žádnou definici pojmu majetek, a to pozitivní ani negativní,
- zákon neoznačuje žádný vztah k majetku státu za správu majetku ani nepoužívá termín majetek svěřený do správy,
- pojem správa majetku státu je uveden pouze v § 2 odst. 2 s odvoláním na správu majetku, kterou v rámci stanoveného předmětu činnosti vykonává Pozemkový fond,
- hospodaření a nakládání s majetkem státu je zákonem výslovně upraveno pro organizační složky státu,
- **úprava majetkových práv státních příspěvkových organizací není provedena samostatně, ale odkazem na úpravu pro organizační složky státu,**
- zákon žádným způsobem nereaguje na skutečnost, že organizační složka státu není právnickou osobou, ale může být samostatnou účetní jednotkou, zatímco státní příspěvková organizace je právnickou osobou.

Vysvětlení obsahu pojmu „majetek“ resp. „majetek státu“ by mělo být logicky obsaženo v § 8 označeném „Majetek státu“. Ustanovení § 8 ale žádnou definici neobsahuje, a to přesto, že se právě na § 8 zákon nejednou odkazuje (zejména ve vazbě „majetek ve smyslu § 8“). V § 8 je uvedeno, že majetek státu využívá stát zejména k plnění svých funkcí anebo v souvislosti splněním těchto funkcí, k zajišťování veřejně prospěšných činností anebo pro účely

podnikání. Pravděpodobně nejvýznamnější úprava je obsažena v § 55 odst.1, podle nějž „Organizace za podmínek stanovených tímto zákonem nabývají majetek pro stát“.

Správa majetku a majetek svěřený do správy

Právní slovník vydaný nakladatelstvím C.H.Beck v roce 2001, jehož autorem je Prof. Judr. Hendrych s kolektivem a který obsahuje více než 4500 hesel, vysvětluje správu daní, fiskální správu, správu jmění nezletilého dítěte, pečovatelskou správu a správu státních hmotných rezerv. Pokud by správa majetku byla novým pojmem s tak dalekosáhlými důsledky, s nimiž je tento pojem pracovníky MF spojován, jistě by Právní slovník na tuto skutečnost reagoval, obdobně jako zohlednil většinu pojmů obsažených v nově přijatých zákonech v roce 2000. Slovník rovněž nezná pojem svěřený majetek.

Právní slovník vedle uvedených pojmů rozebírá pojmy správce daně, správce konkurzní podstaty a správce vkladu. Pro všechny pojmy je společné, že **správce pečuje o majetek, který není jeho vlastnictvím**, a správa je chápána ve smyslu starosti o cizí majetek. Správa cizího majetku je vždy upravena zvláštním právním předpisem, v žádném z nich však nenajdeme omezení majetkových práv správce ve vztahu k vlastnímu majetku.

Závěr

Z obsahu různých právních předpisů vyplývá že:

- obecní příspěvková organizace je právnická osoba,
- omezení práv právnické osoby může být provedeno pouze zákonem,
- právem právnické osoby je nabývat majetek,
- všichni vlastníci mají stejná práva a povinnosti a poskytuje se jim stejná právní ochrana,
- úprava majetkových práv státních příspěvkových organizací je provedena samostatným zákonem,
- žádný právní předpis nedefinuje obsah pojmu „správa majetku“ a pojem „majetek svěřený do správy“,
- státní příspěvkové organizace nabývají ze zákona majetek do vlastnictví státu.

Rozbor právních předpisů vede k závěru, že zákon č. 250/2000 Sb. výslovně neobsahuje odlišnou právní úpravu majetkových vztahů obecních příspěvkových organizací s výjimkami obsaženými v § 34 a 35, které vážou některé právní úkony na souhlas zřizovatele. **Ze zákona č. 250/2000 Sb. nelze dovozovat jakékoliv omezení dalších majetkových práv.**

Jak rozumět pojům správa majetku a majetek svěřený do správy ?

Správa majetku ani pojem svěřený majetek nejsou legislativně upraveny, protože však většina obcí použila tento termín ve zřizovacích listinách svých příspěvkových organizací, je třeba přiřadit těmto pojům konkrétní obsah. Některé obce tak sice učinily prostřednictvím zřizovacích listin, ale jaký je věcný obsah pojmů správa majetku a majetek svěřený do správy? Pravděpodobně by se mělo jednat o majetek s delší dobou životnosti, který je evidován a inventarizován jako součást majetku zřizovatele, a je známa jeho pořizovací a zůstatková cena. Zřizovatel tento majetek poskytuje své organizaci bezplatně. Organizace majetek užívá pro svou činnost nebo o něj pečuje. Těmto charakteristikám je obsahově nejbližší pojem výpůjčka, která je upravena v § 659 a násl. občanského zákoníku.

Výpůjčkou vzniká vypůjčitelovi právo po dohodnutou dobu věc bezplatně užívat, a to v souladu se smlouvou nebo účelem, k němuž obvykle slouží, a vrátit ji, jakmile ji nepotřebuje nebo k datu ukončení smlouvy. Je tedy možno konstatovat, že výpůjčka jako soukromoprávní právní vztah by vyhovoval způsobu hospodaření se svěřeným majetkem.

Daňové dopady

Zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, v § 28 odst. 1 upravuje okruh poplatníků, kteří mohou uplatnit daňové odpisy ve smyslu tohoto zákona. Jsou zde uvedeni ti, kdo mají k movitému majetku vlastnické právo, organizační složky státu a státní organizace, příslušné hospodařit s majetkem státu.

Na základě citovaného znění zákona, je nutno konstatovat, že příspěvkové organizace u majetku předaného do správy tedy i TSK nemohou uplatňovat daňové odpisy, ale u majetku, jehož jsou vlastníky, tomu právní předpis nebrání. Ve sféře obcí je to tedy podle platného právního stavu vždy jen zřizovatel (obec), který jako vlastník může uplatnit odpisy majetku, ať už má tento majetek bezprostředně ve své moci, anebo zda jej svěřil do správy někomu jinému. Z tohoto hlediska se tedy svěřením do správy „vlastní“ příspěvkové organizaci jeví zcela stejně, jako kdyby obec jako vlastník jednotlivé součásti svého majetku předala do správy zcela jinému subjektu na základě soukromoprávní smlouvy (např. domovní majetek tzv. správcovským firmám).

4. Svěřený majetek a účetnictví

Účtování o svěřeném majetku

Opatření MF čj. 283/76 106/2000 resp. MF čj. 283/76 104/2000, kterým se stanoví účtová osnova, postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek pro organizační složky státu, územní samosprávné celky a příspěvkové organizace neobsahuje výslovně ve vztahu k „majetku svěřenému do správy“ žádnou speciální úpravu. V čl. I Účtové třídy 0 – Dlouhodobý majetek se Opatření odvolává v poznámce pod čarou na zákon č. 250/2000 Sb., a to v souvislosti s účtováním majetku, k němuž má účetní jednotka vlastnické právo nebo právo tomu podobné. Ve vztahu k dlouhodobému majetku Opatření opakovaně používá pojem „majetek **předaný** podle zvláštních předpisů“ a výkladově je tento pojem vztahován k majetku **předanému** obecním příspěvkovým organizacím do správy. (POZN. I v tomto případě se tentokrát podzákonná norma snaží odvolávat na totožnost pojmů. Protože však **odkaz na konkrétní ustanovení chybí**, nelze mu přiznat právní sílu a nemá tedy právní oporu.)

Jak vyplynulo z provedeného rozboru, **zřizovatel zůstává i po předání majetku jeho vlastníkem**, majetek nepřechází do vlastnictví příspěvkové organizace a nemohou se tedy na něj vztahovat ta ustanovení, která odkazují na předání majetku podle zvláštních předpisů. Příspěvkové organizaci vzniká závazek svěřený majetek vrátit. Účtování o majetku „předaném do správy“ by mělo v souladu se zákonem věrně zobrazovat skutečnost, tzn. že by příspěvková organizace převzatý majetek měla zaúčtovat na účty aktiv podle jeho povahy (na účet movitého majetku, pozemků, drobného majetku, zásob) a na straně pasiv jako závazek vůči zřizovateli. Jako nejvhodnější se přitom jeví účet dlouhodobých závazků (účet 959)

Opatření také výslovně neupravuje způsob účtování o svěřeném majetku na straně zřizovatele. U zřizovatele předáním majetku nedochází ke snížení jeho absolutní výše, mění se pouze jeho forma. Zřizovateli vzniká předáním majetku dlouhodobá pohledávka, a měl by proto dlouhodobý majetek (případně i krátkodobý majetek) účetně zaměnit za pohledávku zachycenou na účtu 067 – Ostatní dlouhodobé půjčky. Struktura strany pasiv se nezmění, tzn. že zdrojem dlouhodobého majetku zůstane Fond dlouhodobého majetku (účet 901) a zdrojem krátkodobého majetku Fond oběžného majetku (účet 902).

Při tomto pojetí zůstává jediná nezodpovězená otázka, a to **ocenění majetku předaného do správy**. Problém spočívá v tom, že zatímco příspěvková organizace majetek účetně odepisuje prostřednictvím účtu oprávek, územním celkům stávající postupy tuto možnost nedávají.

Rekapitulace

Příspěvkové organizace zřizované obcemi mohou zajišťovat hlavní i doplňkovou činnost jak prostřednictvím majetku, jehož jsou vlastníky, tak s majetkem zřizovatele. Nakládání s majetkem zřizovatele musí vycházet z platných předpisů nebo být upraveno zřizovací listinou organizace, přičemž organizace může používat zároveň všechny formy. Způsob účtování o jednotlivých věcech a uplatňování daňových odpisů je plně závislé na zvolené variantě.

Především **výše uvedené nejasnosti by měly být důvodem změny právní formy příspěvkových organizací** v tomto případě TSK, p.o. na transparentní formu obchodní společnosti dle obchodního zákoníku. Tento názor vychází z již překonaných výhod příspěvkových organizací, jakou je právní subjektivita příspěvkových organizací a možnost kontroly ze strany zřizovatele.

Obecným důvodem je nalezení takových majetkových vztahů a forem spolupráce, které zajistí maximální hospodárnost prostředků vkládaných do tohoto systému. Jejich co největší využití a zhodnocení pak zároveň přispěje k všeobecnému rozvoji obce i samotné právnické osoby.

Významnou skutečností je také zapojení zaměstnanců, nalezení spravedlivého systému odměňování a vytvoření dobrého pobídkového systému..

5. Obecné, ekonomické a daňové důvody pro změnu právní formy

Během času se postupně se měnil pohled společnosti na fungování obcí a neziskových organizací. Podnikání bylo upraveno řadou předpisů a také legislativa jako celek doznala od roku 1989 značných změn. V současné době, kdy Česká republika usiluje o vstup do Evropské unie, je nezbytnou podmínkou začlenění i nová právní úprava hospodaření státních orgánů, místní samosprávy, zajištění veřejných služeb a činnost neziskových organizací. Již několik let je připravována transformace příspěvkových organizací na nové typy subjektů, jejichž právní forma by lépe vyhovovala základnímu účelu, pro který jsou zřizovány.

Základními důvody pro změnu právní formy pro zajištění stejných činností na obchodní společnost jsou:

- zajistit maximální hospodárnost prostředků vydávaných městy na zajištění činností, které jim ukládá zákon č. 131/2000 Sb. o hlavním městě Praze a které zajišťují na svém území pro spokojený život občanů, tj. zejména v oblasti komunálního odpadu, veřejné zeleně, údržby komunikací, městských lesů ale i provozování sportovních a rekreačních zařízení sloužících společenskému životu obce.
- předpokládané zrušení příspěvkové organizace jako druh právnické osoby nejpozději před vstupem ČR do EU

Ekonomické důvody pro provedení změny právní formy příspěvkové organizace, která vedle hlavní činnosti realizuje i hospodářskou (doplňkovou, podnikatelskou) činnost jsou ve zkratce tyto:

- ♦ nerovné podmínky s podnikatelskými subjekty pro stanovení daňového základu k dani z příjmů a vypočtu daně vyplývající
 - ⇒ z povinnosti zdaňovat pouze ziskové činnosti, přičemž nelze proti těmto ziskům postavit ztráty z ostatních činností (tj. ztrátových), jak je běžné u podnikatelských subjektů,
 - ⇒ ze zákazu uplatnit ztrátu z hlavní činnosti v následujících zdaňovacích obdobích,
- ♦ krácení nároku nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty u neziskových subjektů,
- ♦ odměňování zaměstnanců těch organizací, které hradí mzdy z příspěvku, namísto zákona č. 143/1992 Sb. napříště zák. č. 1/1992 Sb.
- ♦ nestabilní legislativa pro hospodaření organizací, nedostatečná úprava vztahů mezi zřizovatelem a organizací, právní nejistota vyplývající z novely zákona o hl. městě Praze, obcích a rozpočtových pravidel územních rozpočtů,
- ♦ nejistota při nakládání s majetkem zřizovatele i majetkem vlastním, vysoká právní nejistota při sestavení daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob, která vyplývá
 - ⇒ z nejednoznačného vymezení pojmů,
 - ⇒ z obtížného stanovení vstupní ceny investičního majetku, který byl pořízen částečně z vlastních prostředků a částečně z dotací nebo jiné formy pomoci,
 - ⇒ problematická možnost uplatnění daňových odpisů z vlastního majetku,
 - ⇒ nemožnost uplatnit daňové odpisy z investičního majetku předaného do správy,
 - ⇒ jako výdaje nelze uplatnit odpisy z majetku, který byl pořízen z dotace, příspěvku nebo grantu,
- ♦ složitější účetní evidence spočívající v povinnosti účetně oddělovat příjmy a výdaje související s činnostmi, u nichž dosažené příjmy přesahují vynaložené výdaje od činností, které jsou ztrátové.

IV. Změna právní formy

1. Varianty řešení

Zajištění činností, které dnes poskytují městu příspěvkové organizace zejména v oblasti technických služeb, je možné realizovat:

- **příspěvkovou organizací (viz popsané nevýhody),**
- **společností s ručením omezeným,**
- **akciovou společností,**
- **obecně prospěšnou společností,**
- **odborem Magistrátu hl. m. Prahy**
- **dodavatelsky – soukromým podnikatelem nebo soukromou společností.**

Každá z možných forem má určité výhody a nevýhody a je tedy třeba rozhodnout o optimálním řešení. Za optimální řešení přitom musí být považováno jednoznačně takové, které je nejvýhodnější pro město jako celek, a to v rovnováze mezi vydanými finančními prostředky a rozsahem poskytnutých služeb.

Jednou z možných cest je současný stav, kdy činnosti jsou zabezpečovány **příspěvkovou organizací**. Jak jsme již uvedli, zejména z ekonomických důvodů je tato varianta nevýhodná, a to zejména v těch případech, kdy příspěvková organizace vedle hlavní činnosti získává další příjmy z hospodářské respektive podnikatelské činnosti.

Neziskové organizace

Podle zákona č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů mohou s účinností od 1. ledna 2001 obce zřizovat pouze příspěvkové organizace a obecně prospěšné společnosti.

Příspěvková organizace hospodaří s finančními prostředky z vlastní činnosti, prostředky přijatými z rozpočtu zřizovatele, z vlastních fondů a dalšími prostředky. V čele příspěvkové organizace stojí většinou ředitel, kterého jmenuje zřizovatel. Právním nástupcem organizace v případě jejího zrušení se stává zřizovatel, nebude-li pro takový případ učiněno jiné opatření. Ze zákona č. 250/2000 Sb. vyplývají nové podstatné změny pro vztah mezi organizací a jejím zřizovatelem a změny v hospodaření příspěvkových organizací.

Obecně prospěšné společnosti vznikly jako samostatná právní forma až v roce 1995 zákonem č. 248/1995 Sb. o obecně prospěšných společnostech. Zákon od té doby nebyl novelizován, přestože je oprávněně veřejností i samotnými společnostmi poukazováno na některé zásadní nedostatky. Při schválení zákona o obecně prospěšných společnostech byla právě tato forma organizace považována za jednu z forem, která bude využívána v masovém měřítku. Předpokládalo se, že právě obecně prospěšné společnosti budou společnostmi budoucnosti. Je možné, že právě zákon č. 250/2000 Sb., který počítá s možností zakládat obecně prospěšné činnosti obcemi, bude znamenat posun v dosud platné legislativě.

Organizační složky obce s účinností od 1. ledna 2001 nahradily zařízení bez právní subjektivity a rozpočtové organizace. Jsou organizační součástí obce, a proto nemají vlastní právní subjektivitu. Ve své podstatě se jedná o samostatně hospodařící střediska, u nichž je účelné z provozního nebo organizačního hlediska, aby hospodařily s oddělenou částí

rozpočtových prostředků. Finanční prostředky jsou jim poskytovány zálohově, p. průběh hospodaření evidují v peněžním deníku.

Společnost s ručením omezeným (SRO)

- Podstatná výhoda společnosti s ručením omezeným spočívá v nízké hodnotě základního jmění a tedy v nízkých nákladech na její založení, tj. 200.000,-- Kč jako minimální vklad do základního kapitálu.
- Výhodou je i jednoznačná identifikace společníků, neboť společníci SRO jsou zapisováni do obchodního rejstříku a tato informace je veřejně přístupná.
- Statutárními orgány SRO je valná hromada a jednatelé společnosti.
- Nejvyšším orgánem SRO je valná hromada. Výkonem této funkce v případě, kdy jediným společníkem je obec, je ze zákona o hl. m. Praze Rada hlavního města Prahy.
- Společnost může mít jednoho nebo více jednatelů. Jednání, práva a povinnosti jednatele jsou upraveny obchodním zákoníkem.
- Přímý výkon řízení společnosti je svěřen nejčastěji řediteli společnosti, který bývá i jejím jednatelem (jedním z jednatelů).
- Jmenování ředitele přísluší valné hromadě, která rozhoduje i o odměně ředitele a jednatelů za výkon svěřených funkcí.
- Pravomoci ředitele je možno upravit a omezit společenskou smlouvou.
- Jednatel musí být jednatel zaměstnancem společnosti.
- Není povinnost zřídit dozorčí radu. Pokud se společnost rozhodla pro její zřízení, musí být její funkce naplněna. Členové DR se zapisují do obchodního rejstříku. SRO může zřídit jiný kontrolní orgán, např. kontrolní radu, dozorčí komisi apod.

Odbor Magistrátu hl. m. Prahy

Možnou variantou je také zajišťování činností přímo zaměstnanci města, kteří budou buď zařazeni do některého odboru Magistrátu hl. města Prahy nebo zařazeni jako zaměstnanci do organizační složky města. Druhým krajním řešením je, že veškeré práce budou zadány soukromým podnikatelům. Výhodou prvního řešení je stoprocentní přehled a informovanost města o hospodaření organizační složky a její přímé řízení. Nevýhodou naopak je omezení samostatnosti, menší pružnost při zajišťování některých aktivit a složitost řízení. Předností zajišťování prací soukromými osobami je přesunutí odpovědnosti za kvalitu práce a způsobené škody. Nevýhodou je nutnost přebírat a odsouhlasovat provedené práce a nekvalitní práci reklamovat. Ekonomicky by pak pro město znamenalo zajištění činností soukromou nespřízněnou společností odliv finančních prostředků do zisku tohoto soukromého subjektu.

Obchodní zákoník zná pět forem obchodních společností, ale obec může být v souladu se zákonem č. 250/2000 Sb. zakladatelem pouze společnosti s ručením omezeným nebo akcionářem akciové společnosti.

2. Akciová společnost

Založení akciové společnosti

Založení a vznik akciové společnosti je upraven v oddílu druhém obchodního zákoníku ustanovení § 162, které stanovuje základní podmínky založení s tím, že základní kapitál společnosti založené bez veřejné nabídky akcií musí činit alespoň 2 000 000 Kč. Proces založení společnosti je zakončen nikoliv sepsáním zakladatelské listiny v případě založení společnosti jedním zakladatelem, jak tomu je v tomto případě, ale teprve přijetím rozhodnutí zakladatelem dle ustanovení § 172 odst. 2 obchodního zákoníku, přičemž toto rozhodnutí musí mít formu notářského zápisu.

Povinné náležitosti zakladatelské listiny jsou taxativně vyjmenovány v ustanovení § 163 odst. 1 obchodního zákoníku. Pokud by zakladatelská listina povinné náležitosti neobsahovala, bude neplatná a rejstříkový soud zamítne návrh na zápis do obchodního rejstříku. Přitom je třeba rozlišovat mezi náležitostmi, které musí zakladatelská smlouva obsahovat vždy a náležitostmi, které musí obsahovat při splnění zákonem stanovených podmínek [odst. 1 písm. c) a e)]. V případě zamítnutí návrhu nelze spoléhat na to, že rejstříkový soud vyzve společnost k odstranění vad návrhu neboť neplatnost zakladatelské listiny nelze takovým způsobem napravit.

Jednorázové založení společnosti

Založení akciové společnosti dle ustanovení § 172 odst. 4 – jednorázové založení společnosti. Toto ustanovení stanovuje podmínky založení společnosti bez veřejné nabídky akcií, pouze vkladem jediného zakladatele – právnické osoby, která upíše vklad v zakladatelské listině ve výši navrhovaného základního kapitálu. Založení akciové společnosti proběhne rozhodnutím jediného zakladatele (Zastupitelstvo hlavního města Prahy), které musí mít formu notářského zápisu. Na rozdíl od společnosti s ručením omezeným nemusí jediný zakladatel akciové společnosti před zápisem společnosti do obchodního rejstříku splatit celý emisní kurs.

Vklad společníka:

- a) peněžitý
- b) nepeněžitý

Ad a)

Pokud se splácí emisní kurs peněžitým vkladem, musí být splacen na zvláštní účet u banky, který za tím účelem zřídí správce vkladu na firmu zakládané společnosti. Těmito finančními prostředky není možno volně nakládat až do zapsání společnosti do obchodního rejstříku s výjimkou úhrady zřizovacích výdajů nebo vrácení vkladů. Jak je uvedeno výše, nemusí jediný zakladatel akciové společnosti splatit celý emisní kurs.

Emisní kurs akcie nesmí být nižší než je její jmenovitá hodnota a její výši stanoví zakladatelská listina při založení společnosti.

Ad b)

V případě nepeněžitého vkladu, musí být hodnota nepeněžitého vkladu uvedena v zakladatelské listině a nepeněžitým vkladem může být pouze takový majetek, jehož hospodářská hodnota je zjištělná a který může společnost hospodářsky využít ve vztahu k předmětu podnikání. Celý nepeněžitý vklad musí být splacen bezvýhradně před zápisem do obchodního rejstříku. Vklady do obchodních společností nepodléhají zdanění. Pokud je předmětem vkladu podnik, jeho část nebo je společnost zakládána jedním zakladatelem, vyžaduje se u nepeněžitého vkladu společný posudek zpracovaný dvěma znalci nezávislými na společností, jmenovanými soudem a návrh na jmenování znalce nebo znalců podává zakladatel nebo společnost (navrhovatel).

Orgány společnosti:

Valná hromada

Představenstvo

Dozorčí rada

Valná hromada

Valná hromada je nejvyšším orgánem společnosti a je upravena v ustanovení § 184 obchodního zákoníku.

§ 190 – Společnost jednoho akcionáře

Má-li společnost jediného akcionáře, nekoná se valná hromada a působnost valné hromady vykonává tento akcionář. Rozhodnutí akcionáře při výkonu působnosti valné hromady musí mít písemnou formu a musí být podepsáno akcionářem. Forma notářského zápisu se vyžaduje pouze v případech uvedených v § 186 odst. 5 (spojení akcií)

Pokud má společnost jediného akcionáře, nesvolává se valná hromada a záleží pouze na rozhodnutí tohoto akcionáře, kdy přijme rozhodnutí nahrazující usnesení valné hromady. Podle ustanovení § 28 odst. 2 písm. d) se firma nebo název a sídlo jediného akcionáře (v tomto případě Hlavní město Praha) zapisují do obchodního rejstříku.

Jediný akcionář sepisuje namísto zápisu o valné hromadě rozhodnutí akcionáře dle výše uvedeného § 190 obchodního zákoníku. Pro jediného akcionáře neplatí zákaz výkonu hlasovacích práv. Jediný akcionář může vyzvat představenstvo a dozorčí radu **k účasti při rozhodování**, pokud tak neučiní, má za povinnost seznámit je se svým rozhodnutím formou doručení písemného vyhotovení rozhodnutí.

Jediný akcionář: Hlavní město Praha

Působnost valné hromady vykonává akcionář prostřednictvím zastupitelského orgánu – **Rada hlavního města Prahy** s výjimkou rozhodnutí o zrušení společnosti, což patří do působnosti Zastupitelstva hlavního města Prahy.

Rada hlavního města Prahy

Rada hlavního města Prahy (v působnosti valné hromady jediného akcionáře) jedná a rozhoduje dle jednacího řádu. Tato jednání jsou neveřejná a pořizuje se o nich zápis, který musí splňovat všechny náležitosti týkající se rozhodnutí jediného akcionáře.

Představenstvo

- statutární orgán společnosti, který řídí společnost a jedná jejím jménem
- představenstvo společnosti má členů
- představenstvo se schází podle potřeby nejméně čtyřikrát za rok Zasedání svolává předseda nebo místopředseda představenstva písemnou pozvánkou ve lhůtě nejméně
- zákaz konkurence

Představenstvo přeneslo část výkonu své působnosti na ředitele nebo jiného zaměstnance společnosti. Tento zaměstnanec se ale nestává statutárním orgánem společnosti, ale jedná za společnost pouze jako její zástupce (§ 13, § 15 obchod. Zákoníku).

§ 15 OZ

- 1) *Kdo byl při provozování podniku pověřen určitou činností, je zmocněn ke všem úkonům, k nimž při této činnosti obvykle dochází.*

K tomu, aby určitá osoba mohla jednat podle § 15 obchodního zákoníku jako zákonný zástupce podnikatele, musí být splněny dvě podmínky současně:

- a) osoba je pověřena určitou činností (pracovní náplň, případně vymezení ve vnitřním předpise podnikatele – např. organizační řád)
- b) musí jít o činnost při provozu podniku

Pokud by touto osobou byl ředitel podniku, který by byl současně členem představenstva, bude statutárním orgánem, který může jednat za společnost. Jinak vymezení oprávnění ve stanovách společnosti.

Dozorčí rada

Dozorčí rada dohlíží na výkon působnosti představenstva a uskutečňování podnikatelské činnosti společnosti, to znamená, že je kontrolním orgánem společnosti. Její zřízení je na rozdíl od společnosti s ručením omezeným povinné.

Dozorčí rada má 5 - 7 členů.

Dvě třetiny členů dozorčí rady jsou voleni valnou hromadou a jednu třetinu volí zaměstnanci (má-li společnost více než 50 zaměstnanců)

Návrh na zápis do obchodního rejstříku

Návrh na zápis do obchodního rejstříku podává představenstvo společnosti

- zakladatelská listina
- rozhodnutí zakladatele
- prohlášením správce vkladu
- živnostenské listy
- stanovy

3. Způsoby převodu majetku

K tomu, aby akciová společnost mohla poskytovat svoje služby, musí disponovat potřebným majetkem. Vztah k majetku je nutno upravit v souladu s právními předpisy.

Do vlastnictví může být majetek převeden zejména

- **darováním,**
- **prodejem**
- **vkladem**
- **prodejem nebo vkladem podniku dle obch. zákoníku**

Jinými formami právních vztahů jsou :

- **nájem,**
- **správa**
- **půjčka,**
- **výpůjčka.**

Každý z uvedených vztahů má odlišné dopady zejména na práva a povinnosti obou subjektů, tj. vlastníka a uživatele majetku a na stanovení daňového základu.

Převod majetku ve vlastnictví příspěvkové organizace do obchodní společnosti je možno realizovat v zásadě dvěma způsoby, a to buď

- **přímým převodem mezi stávající organizací a novou společností (majetek nabytý do vlastnictví příspěvkové organizace)**
- **převodem z města (majetek ve vlastnictví města a majetek předaný příspěvkovou organizací)**

Podle zkušeností z jiných organizací a společností, lze doporučit převod movitých věcí (stroje, zařízení, dopravní prostředky, kancelářská technika, vybavení,...) do vlastnictví toho, kdo je využívá ke své činnosti. Důvodem jsou především praktické otázky související s opravami, údržbou, technickým zhodnocením atd.

Nemovitosti je minimálně v počáteční fázi vhodné společnosti pronajmout nájemní smlouvou.

Darování:

Darování je jednou z možností, kterým může být akciové společnosti předán majetek, o kterém rozhodne Hlavní město Praha, kterým disponovala příspěvková organizace TSK a to bez ohledu na to, zda vlastnictví předmětného daru bylo na příspěvkové organizaci nebo Hlavním městě Praze.

Akt darování by byl realizován mezi dvěma subjekty, jak již bylo výše uvedeno u převodu majetku a to mezi nově vzniklou akciovou společností, která bude vždy smluvní stranou obdarovanou a dárce bude buď hlavní město Praha nebo TSK hl. m. Prahy a to v závislosti na tom, kdo je vlastník, protože dárce musí být nezpochybnitelným vlastníkem darované věci.

Samotný akt může být realizován na základě darovací smlouvy dle ustanovení § 628 a násl. Občanského zákoníku, podle kterého dárce něco bezplatně přenechává nebo slibuje obdarovanému a ten dar nebo slib přijímá. Darovací smlouva je dvoustranný právní úkon, k jehož pojmovým znakům náleží:

- **předmět daru**
- **bezplatnost**
- **dobrovolnost**

Předmětem daru může být jak věc movitá tak věc nemovitá, stejně jako právo nebo vše, co má majetkový význam, pokud to neodporuje zákonu. Předmětem občanskoprávních vztahů jsou především věci a pokud to jejich povaha připouští také práva nebo jiné majetkové hodnoty. Znaky pro vymezení věci v právním smyslu jsou ovladatelnost a její použitelnost pro potřeby lidí. Je-li určitý hmotný předmět věci v právním slova smyslu či nikoli, je třeba vždy posoudit se zřetelem na okolnosti a povahu jednotlivého případu. Věci dle občanského zákoníku lze dále třídit, přičemž významné je třídění na věci movité a nemovité. Občanský zákoník nevymezuje definici movité věci. Na rozdíl od nemovitých věcí, které taxativně vyjmenovává v ustanovení § 119 a dělí je na pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem. Předmětem občansko - právních vztahů může být i soubor věcí neboli věc hromadná, je třeba však posoudit, zda tento soubor věcí je z hospodářského hlediska dělitelný či nedělitelný. Zcela zvláštní druhy souborů tvoří kromě obchodního majetku, jmění také především podnik dle § 5 obchodního zákoníku, o kterém je pojednáno také v této kapitole týkající se prodeje podniku, jímž se rozumí soubor hmotných, jakož i osobních a nehmotných složek podnikání, k podniku náleží věci, práva a jiné majetkové hodnoty, které patří podnikateli a slouží k provozování podniku nebo vzhledem ke své povaze mají tomuto účelu sloužit. Protože darováním dochází ke změně vlastnického práva, nemohou být předmětem daru součástí věci, pokud se nestaly samostatnou věcí.

Bezplatnost je charakterizována tím, že dar je poskytnut bez protiplnění, které má majetkovou hodnotu. Darování lze ovšem spojit se závazkem obdarovaného k protislužbě, jejíž podstatou není majetková hodnota.

Z uzavřené smlouvy mezi dárce a obdarovaným vzniká dárce povinnost (závazek) předat obdarovanému předmět smlouvy ve stanovené výši a době. Dárce je povinen plnit ze smlouvy a nemůže toto plnění nahradit plněním jiným. Obdarovaný se může domáhat tohoto plnění i žalobou u soudu.

Dar podléhá dani darovací dle zákona č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí v platném znění. Poplatníkem daně darovací je nabyvatel. Základem daně darovací v případě movité či nemovité věci (s výjimkou finančního plnění) je cena majetku ke dni nabytí majetku zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb. v platném znění. V případě darování nemovitosti se neuplatňuje daň z převodu nemovitostí. Sazba daně vychází ze sazeb stanovených u osob zařazených do III. skupiny.

Hlavní město Praha se tedy prostřednictvím svým zástupců může rozhodnout darovat do nově vzniklé akciové společnosti.

Nabývajicí společnost zaplatí daň darovací a v případě darování nemovitosti z hlediska zákona o daních z příjmů bude vstupní cenou cena stanovená pro účely daně darovací.

Tento akt ovšem neřeší celou problematiku změny právní formy TSK hlavního města Prahy. Pouze by byl možnou variantou převodu movitého a nemovitého majetku s tím, že by úhrada byla zvýšena o částku darovací daně, kterou by stejně muselo uhradit město. Neřešil by samotný akt přechodu pracovníků a smluvních vztahů, včetně pohledávek a závazků, byl by pouze jednou částí postupu, kterým by se realizovala změna právní formy.

Vklad

Vklad společníka je definován v ustanovení § 59 odst. 1 obchodního zákoníku:

„Vkladem společníka je souhrn peněžních prostředků (dále jen "peněžitý vklad") nebo jiných penězi ocenitelných hodnot (dále jen "nepeněžitý vklad"), které se určitá osoba zavazuje vložit do společnosti za účelem nabytí nebo zvýšení účasti ve společnosti.“

Tímto vkladem mohou být jak peníze tak věci movité či nemovité, pohledávky či jiná majetková práva popřípadě jiné penězi ocenitelné hodnoty. Pohledávka vůči společnosti nemůže být realizována jako nepeněžitý vklad.

Jak je výše uvedeno, lze vložit do společnosti vklady peněžité nebo nepeněžité, přičemž pro vklady nepeněžité je nutné splnit zákonné podmínky, aby tento vklad mohl být zapsán do obchodního rejstříku. V odst. 2 § 59 obchodního zákoníku je nepeněžitý vklad definován jako *„majetek, jehož hospodářská využitelnost je zjiitelná a který může společnost hospodářsky využít ve vztahu k předmětu podnikání.“*

Splnění podmínky v tomto odstavci nejlépe umožní znalecké ocenění předmětu, které může být podkladem pro znalecký posudek, který povinně stanovuje v odstavci třetím § 59 obchodního zákoníku spolu s povinností uvedení hodnoty nepeněžitého vkladu v zakladatelské listině. Hodnota nepeněžitého vkladu stanovená na základě znaleckého posudku musí odpovídat alespoň úhrnnému emisnímu kursu akcií, které mají být vydány jako protiplnění za tento vklad nebo částce, na kterou se má započítávat na vklad do základního kapitálu. Návrh na jmenování znalce podává zakladatel, budoucí zakladatel a znalec je jmenován místně příslušným soudem. Řízení o určení odměny znalce se zahajuje na návrh. Výše odměny stanovuje soud.

Ustanovení odstavce pátého předmětného ustanovení stanoví pro vklad podniku do obchodní společnosti přiměřené použití ustanovení o smlouvě o prodeji podniku, usnadňuje vložení podniku nebo jeho ucelené samostatné hospodařící části jako nepeněžitého vkladu do obchodní společnosti. Obchodní zákoník považuje podnik, jak již bylo uvedeno výše za věc hromadnou. Z přiměřeného použití § 477 o smlouvě o prodeji podniku vyplývá, že na obchodní společnost přecházejí spolu s podnikem ze zákona všechna práva a závazky, která ke vkládanému podniku či vkládané části podniku náležejí. K přechodu závazků se nevyžaduje souhlas věřitelů. Společník (Hlavní město Praha) však ručí za to, že společnost závazky, které na ni vkladem přešly, splní. Nově vzniklá akciová společnost je povinna bez zbytečného odkladu poté, co na ni přejdou práva a závazky vložného podniku oznámit

přechod závazků věřitelům. Zakladatel (Hlavní město Praha) musí v téže lhůtě oznámit dlužníkům přechod pohledávek na společnost. Pokud však dojde vkladem podniku do akciové společnosti k nemožnosti případně zhoršení dobytnosti pohledávky věřitele, může se věřitel domáhat podáním odporu u soudu podle § 478 určení neúčinnosti převodu závazku vůči němu (věřiteli). Na základě pravomocného rozhodnutí soudu, kterým se určuje, že je vůči věřiteli přechod závazku na společnost neúčinný, může věřitel požadovat, od zakladatele (Hlavní město Praha), který podnik či jeho část do společnosti vložil, poskytnutí plnění, jako by k vložení do akciové společnosti nedošlo. Zakladatel (Hlavní město Praha) může toto plnění vyžádat od společnosti. Vkládá-li se do společnosti nemovitost, je tento převod osvobozen od daně z převodu nemovitostí a to za podmínky, že účast společníka trvá minimálně 5 let od vložení do společnosti.

Ustanovení občanského zákoníku o postoupení pohledávky se použijí přiměřeně i pro pohledávky, které přecházejí na společnost.

Při vkladu nemovitosti nebo podniku je nutné respektovat ustanovení § 60 odst. 2 obchodního zákoníku, kterým se vyžaduje předání podniku nebo jeho části správci vkladu. Správcem vkladu před vznikem společnosti (zápisem do obchodního rejstříku) je zakladatel, případně banka.

Vklad i darování dle obchodního zákoníku řeší pouze částečně problematiku převodu majetku ze stávající TSK hl. m. Prahy do akciové společnosti. Vklad v první fázi založení akciové společnosti bude muset být realizován, lze však řešit problematiku změny právní formy této organizace jako prodej podniku podle obchodního zákoníku, který je samostatnou kapitolou a z které se vychází i při realizaci vkladu podniku.

4. Přínos změny právní formy

Vlastní přínos změny právní formy příspěvkové společnosti na obchodní společnost vedle již zmiňovaných dopadů v oblasti daně z příjmů, tj. zejména možnosti financovat ze zisku ztrátové činnosti, se musí pozitivně projevit v objemu prostředků vynakládaných městem. Snížení objemu celkových výdajů je s ohledem na stále poměrně vysokou inflaci málo reálný, ale lze oprávněně očekávat, že za poskytované prostředky získá město kvalitnější služby. Ponechání stávajícího objemu finančních prostředků je důležité pro obnovu technického vybavení společnosti.

5. Rozhodovací kritéria

Pro jednání Zastupitelstva hlavního města Prahy a jeho rozhodování ve věci změny právní formy příspěvkových organizací předkládáme návrh kritérií, která po vyhodnocení umožní rozhodnout o dalším postupu.

- ♦ V případě převedení všech činností do obchodní společnosti bude tato společnost postupovat podle předpisů pro podnikatele. Veškerá její činnost bude posuzována jako celek a nebude třeba třídit jednotlivé činnosti na ziskové a ztrátové. Výhoda obchodní společnosti naopak spočívá v tom, že ze zisku jedné činnosti může být financována ztráta jiných činností, a to jak v běžném účetním roce, tak mezi jednotlivými lety. Obchodní společnost rovněž nemá povinnost podrobného sledování nákladů podle druhů činností a rozpočítávání režijních nákladů.
- ♦ Pro optimalizaci daňových povinností a reálnosti toku finančních prostředků je třeba předem promyslet a připravit smluvní vztahy k majetku. Při tom se nejedná jen o majetek

movitý, který by měla společnost v každém případě vlastnit, ale také o vztahy k nemovitému majetku, především k budovám, které společnost bude potřebovat pro vlastní činnost a k plochám, které pro svoji činnost bezprostředně potřebuje. Při řešení otázky převodu majetku je nutno samostatně přistupovat ke smlouvám o finančním leasingu.

- ♦ Jasně právní vztahy vycházející především z obchodního zákoníku a občanského zákoníku.
- ♦ Standardní systém řízení společnosti.
- ♦ Stabilizovaný systém účetnictví.
- ♦ Jednoznačný způsob stanovení daňových povinností.
- ♦ Jeden základ daně, který vychází z celkového hospodářského výsledku všech realizovaných činností.
- ♦ Výnosem a ziskem jedné činnosti lze hradit náklady a kompenzovat ztrátu jiných činností
- ♦ Systém odměňování pracovníků v závislosti na jejich výkonech a výsledcích, možnost práce přes čas, poskytování různých výhod zaměstnancům (příspěvky na obědy, příspěvky ze sociálního fondu, půjčky).

V první fázi bude založena akciová společnost s minimálním vkladem do základního kapitálu ve výši 2 000 000 Kč. Po podání návrhu na zápis do obchodního rejstříku a následném zapsání akciové společnosti budou realizovány postupné kroky, které ve svém výsledku zrealizují prodej podniku.

Podnik u TSK tvoří **souhrn smluvních závazků, pohledávek, zaměstnaneckých vztahů a finančních prostředků (případně hmotný majetek, o kterém rozhodne hlavní město Praha)** který bude prodán na základě kupní smlouvy, jejímiž smluvními stranami budou buď Hlavní město Praha a nově vzniklá akciová společnost nebo TSK příspěvková organizace a nově vzniklá akciová společnost.. Právní provedení této transakce popisujeme v následujícím textu.

V další kapitole je uvedeno, jak má být prodej podniku zobrazen v účetnictví a jaká práva a povinnosti pro zúčastněné účetní jednotky z této transakce plynou. Obchodněprávní, účetní a daňové předpisy přitom, až na malé výjimky, transakce prodeje a koupě podniku samostatně neupravují.

Naším cílem je vystihnout věcnou podstatu prodeje a koupě podniku, možnosti jejího vyjádření ve finančním účetnictví a shrnout hlavní účetní a daňové problémy.

V. Prodej podniku

1. Právní úprava prodeje podniku v ČR

V tomto případě je **předmětem transakce přímo podnik, resp. jeho konkrétně určená část**, s jeho aktivy a závazky. Mezinárodní účetní standardy hovoří o prodeji a koupi čistých aktiv fungujícího podniku (platí předpoklad „going concern“ – tj. předpokládá se pokračování činnosti podniku). Prodejem a koupí podniku přechází podnik z jedné osoby (právnícké nebo fyzické) na jinou osobu (právníckou či fyzickou). Vše, co bude následně uvedeno u podniku jako celku, platí přiměřeně pro prodej a koupi části podniku.

Prodejem podniku se podnik odděluje od prodávajícího subjektu (fyzické nebo právnícké osoby) a přechází, spojuje se s podnikem kupujícího subjektu (právnícké nebo fyzické osoby). Ekonomicky je předmětem prodeje a koupě podnik jako celek, tj. fungující organismus vybavený a využívající majetek v různých formách, hmotné, osobní i nehmotné, a získaný od vlastníků většinou na dobu existence právního subjektu a získaný od věřitelů na dluh na dobu určitou. Podnik musí obnovovat majetkové složky, uhrazovat dluhy a pokud možno zhodnocovat majetek vložený, tj. investovaný na dobu existence společnosti vlastníky.

Prodejem podniku obecně nedochází ke změně vlastnické struktury ani subjektu prodávajícího ani kupujícího. Prodej a koupě podniku bývají označovány jako koupě čistých aktiv podniku, nebo jako majetková akvizice. Prodej podniku přitom nemusí vést k zániku prodávajícího podnikatelského subjektu. Úhrada kupní ceny může být peněžitá i nepeněžitá.

V této souvislosti je především nutné zdůraznit rozdíl mezi podnikem a právním subjektem (fyzické či právnícké osoby), který podnik vlastní. Podnik může být obecně zcizován, tj. být převáděn či přecházet z jednoho právního subjektu na druhý. Podnik může být prodáván na základě smlouvy o prodeji podniku, vkládán do obchodní společnosti, může být darován, či může být zděděn v souladu s právní úpravou.

Přímá právní úprava prodeje podniku je v ČR zakotvena v ustanovení § 476 – § 488a obchodního zákoníku. Přibližně polovina ustanovení upravujících prodej podniku je kogentní povahy, to znamená, že smluvní strany se od úpravy uvedené v těchto ustanoveních nemohou na základě dohody odchýlit. Jedná se o tato ustanovení: § 476 ObchZ (kogentnost tohoto ustanovení vyplývá z § 269 odst. 1 ObchZ, následující ustanovení jsou pak výslovně vyjmenována jako kogentní v § 263 ObchZ), § 477, § 478, § 479 odst. 2, § 480, § 481, § 483 odst. 3 a § 488 ObchZ. Ostatní ustanovení upravující prodej podniku mají dispozitivní charakter, to znamená, že úprava uvedená v ObchZ se použije, pokud si smluvní strany nedohodnou něco jiného. Z hlediska právní teorie je smlouva o prodeji podniku považována za takzvaný „absolutní obchod“, z čehož vyplývá, že úprava smlouvy o prodeji podniku uvedená ve výše citovaných ustanoveních obchodního zákoníku se použije bez ohledu na povahu smluvních stran (podnikatele nebo nepodnikatele).

Účetní legislativa

Účetní stránka prodeje podniku není v účetních normách ČR samostatně podrobně upravena. V opatření čj. 281/19863/2001 ze dne 24. dubna 2001, kterým se stanoví postupy účtování některých případů vyplývajících z novely obchodního zákoníku pro účetní jednotky účtující podle Účtové osnovy a postupů účtování pro podnikatele – dále jen obchPÚ, se stanoví postup v souvislosti s prodejem podniku, a to zejména nakládání s rezervami, časovým

rozlišením, dohadnými položkami, opravnými položkami. Nakládání s převáděným majetkem a závazky je upraveno velice obecně.

Při stanovení podniku se vychází z Opatření 283/77 227/2001, kterým se upravuje účtová osnova, postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek pro organizační složky státu, samosprávné celky a příspěvkové organizace.

Daňové právo

Daňová stránka je okrajově zmíněna jen v některých daňových zákonech, např. zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), nebo zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Při řešení problematiky prodeje podniku se u některých otázek také vychází ze zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) (podrobněji viz dále).

Z výše uvedeného je patrné, že neexistence speciální komplexní právní úpravy prodeje podniku v oblasti účetnictví a daní a rozpornosti výkladů stávajících norem může přinášet určité nejistoty a rizika pro osoby odpovědné za proces prodeje a koupě podniku.

2. Smlouva o prodeji podniku

Obchodní zákoník má speciální úpravu pro prodej podniku ve výše zmíněných § 476 – § 488a. Z těchto ustanovení vyplývá, že prodej podniku je absolutním obchodem a musí být uskutečňován podle **písemné smlouvy o prodeji podniku**. Existují výklady k ObchZ, podle kterých prodej podniku nebo jeho části **musí mít právní základ ve smlouvě o prodeji podniku**. Existují i právní názory, že existence smlouvy o prodeji podniku v ObchZ ještě nemusí smluvním stranám bránit, bude-li jejich vůle taková, aby daný případ řešily jinými smlouvami, např. smlouvou nepojmenovanou, uzavřením většího počtu dílčích smluv, a to v případě, že by nemohly nebo i nechťely dostat podstatným náležitostem smlouvy o prodeji podniku. Tyto případy však nelze považovat za prodej podniku ve smyslu ustanovení § 476 – § 488a ObchZ se všemi z toho vyplývajícími daňovými a účetními důsledky.

Podstata právního názoru na prodej podniku se odvíjí od chápání podstaty podniku v ustanovení § 5 ObchZ:

„(1) Podnikem se pro účely tohoto zákona rozumí soubor hmotných, jakož i osobních a nehmotných složek podnikání. K podniku náleží věci, práva a jiné majetkové hodnoty, které patří podnikateli a slouží k provozování podniku nebo vzhledem ke své povaze mají tomuto účelu sloužit.

(2) Podnik je věc hromadná. Na jeho právní poměry se použijí ustanovení o věcech v právním smyslu. Tim není dotčena působnost zvláštních právních předpisů vztahujících se k nemovitým věcem, předmětům průmyslového a jiného duševního vlastnictví, motorovým vozidlům apod., pokud jsou součástí podniku.“

Z uvedených ustanovení vyplývá, že právní pojetí podniku je zaměřeno na jeho majetkové hodnoty. Podnik je chápán jako soubor majetku. Srovnáme-li s účetním pohledem, pak je

vnímán jako aktiva obchodní společnosti sloužící k podnikání. Spojení závazků s podnikem je tak poměrně volné, ale do určité míry se uznává (viz § 476 odst. 1 ObchZ).

Rozpor mezi ekonomickým a právním pojetím podniku má významný vliv na finanční účetnictví. Pro finanční účetnictví má být rozhodující ekonomická podstata jevu. Finanční účetnictví potřebuje podnik a transakce s podnikem zobrazovat tak, aby to odpovídalo ekonomické podstatě jevů. Odpovídá to i jedné ze všeobecně uznávaných účetních zásad, a to zásadě přednosti obsahu před formou, tj. ekonomické podstatě před její právní úpravou. Na druhé straně zvyklosti evropského a českého účetnictví jsou takové, že obchodně právní úprava je považována za rámec, který má být pro finanční účetnictví určující.

Tato skutečnost vede ve finančním účetnictví k problémům z hlediska oceňování a vykazování a musí být v budoucnu řešena.

Kromě rozdílu mezi ekonomickým a právním pojetím podniku je třeba při transakcích s podnikem vnímat i rozdíly mezi majetkem a aktivy a rozdíly mezi závazky podle ObchZ a závazky, dluhy ve finančním účetnictví.

Aby majetek byl současně aktivem v účetnictví, musí být výsledkem minulých událostí, přinášet jistý, respektive téměř jistý, majetkový prospěch (v konečné etapě přítok peněz), který je navíc spolehlivě ocenitelný a kvantifikovatelný. Z toho vyplývá, že v praxi existují účetní aktiva, která nejsou obchodním majetkem (například zřizovací výdaje) a naopak může existovat obchodní majetek, který není účetním aktivem (například nehmotný majetek určený pro použití uvnitř účetní jednotky, smlouvy o smlouvách budoucích, které budou přinášet podniku majetkový prospěch apod.).

Závazek, dluh je naopak jistý (téměř jistý – v přijatelné míře) majetkový neprospěch jako výsledek minulých událostí, který je rovněž spolehlivě ocenitelný a kvantifikovatelný. I u této kategorie může obdobně jako v případě obchodního majetku a účetních aktiv existovat rozdíl mezi závazkem v obchodním slova smyslu a účetním závazkem (příkladem mohou být závazky ze záruk, smlouvy o smlouvách budoucích, jejichž výsledkem bude majetkový neprospěch apod.). Naopak mohou existovat účetní závazky, které nemusejí splňovat kritéria závazku v obchodním slova smyslu (to je závazku ve smyslu definice uvedené v obchodním zákoníku). Příkladem mohou být některé případy časového rozlišení v účetnictví, kdy účetní závazky zachycené na účtech časového rozlišení jednoznačně nejsou závazkem v obchodním slova smyslu [jako konkrétní příklad je možné uvést časové rozlišení přijaté provozní (neinvestiční) dotace prostřednictvím účtu 384].

Z toho plyne, že právně mohou být součástí prodeje podniku i majetek a závazky podniku, které nejsou vyjádřeny v účetnictví. Tato mimoúčetní, resp. mimobilanční aktiva a závazky jsou neoddělitelnou součástí podniku.

Navíc ze smlouvy o prodeji podniku vyplývá, že **předmětem převodu jsou majetek sloužící k podnikání a závazky vzniklé v souvislosti s podnikáním**. S touto skutečností jsou spojeny právní výkladové problémy, tj. zda všechen majetek a všechny závazky právního subjektu patří podniku či nikoli.

Existující legislativní rámec transakcí prodeje a koupě podniku by měl být aplikován tak, aby respektoval věcnou podstatu prodeje podniku.

Prodej a koupě podniku jsou upraveny ObchZ, speciálními ustanoveními smlouvy o prodeji podniku (viz výše citované ustanovení § 476) a navazujícími paragrafy až po § 488a. Znovu je nutné připomenout, že podle ObchZ se smlouvou o prodeji podniku prodávající zavazuje převést na kupujícího vlastnické právo k podniku. Kupující se zavazuje převzít závazky prodávajícího související s podnikem a zaplatit kupní cenu. Je-li předmětem transakce podnik nebo jeho část, musí být smluvním základem písemná smlouva o prodeji podniku, popř. o prodeji části podniku.

Smlouvou o prodeji podniku se na kupujícího převádí podnik, tj. soubor hmotných, osobních a nehmotných složek podnikání, spolu se závazky prodávajícího souvisejícími s podnikem, nikoli veškerý majetek a závazky vztahující se k právnické osobě nebo fyzické osobě, daňovému subjektu.

Prodejem podniku mohou na jedné straně přecházet majetek i závazky, které nejsou v účetnictví, ale jsou spojeny s podnikem. Na druhé straně nemusí přecházet majetek, práva a povinnosti, které jsou v účetnictví (v bilanci), ale s podnikem nesouvisí.

Na kupujícího přecházejí jen ta práva či majetkové hodnoty plynoucí z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, která se týkají podnikání prodávajícího podniku a jejichž přechod neporušuje smlouvu o poskytnutí výkonu práv průmyslového a jiného duševního vlastnictví (viz § 479 odst. 2 ObchZ). Přechod práv smlouvou o prodeji podniku se netýká např. živnostenského oprávnění, licence pro výkon určité činnosti, osobního autorského práva, pokud jsou vázána na osobu občana, společníky obchodní společnosti nebo výlučně na konkrétní právnickou osobu.

Součástí prodeje podniku je i postoupení (přesněji řečeno přechod) pohledávek podniku. Prodávající bez zbytečného odkladu oznámí dlužníkům přechod pohledávky (viz § 477 odst. 4 ObchZ).

Součástí prodeje podniku je převzetí závazků prodávajícího podniku kupujícím. Kupující je povinen bez zbytečného odkladu informovat věřitele o převzetí závazků podniku, který koupil (viz § 477 odst. 4 ObchZ).

Ze zákona je kupující povinen převzít práva i závazky z pracovně - právních vztahů (viz § 480 ObchZ).

Součástí práv a povinností převáděných prodejem podniku na kupujícího nejsou však práva a povinnosti vázané na právnickou osobu, např. vztahy k auditorům, daňovým poradcům, externím právníkům, ve smyslu práva či povinnosti uzavřít smlouvu na pokračování v činnosti těchto subjektů v prodaném podniku a podobně. V uvedených případech nejde o vztahy související s podnikem, ale o vztahy související s právní subjektivitou osoby prodávajícího podniku.

Aby se předešlo rozporům ze smlouvy o prodeji podniku, zvláště pak smlouvy o prodeji části podniku, je nutné ve smlouvě přesně **specifikovat čistá aktiva** prodávajícího podniku, a to ta, která jsou v účetnictví, i ta, která v účetnictví nejsou. K této přesné specifikaci je zapotřebí mimořádná inventarizace všech aktiv a závazků podniku ke dni prodeje podniku, a to včetně majetku a závazků mimo účetnictví, např. v podrozvahové evidenci, v operativní evidenci prodávajícího, popř. existujícího i bez zvláštní evidence. Tato inventarizace by měla plnit

funkci uvedenou v ObchZ v § 485, v němž požaduje jako součást smlouvy o prodeji podniku soupis a zápis o převzetí majetku a závazků.

Zřejmě výkladem k ObchZ je třeba **řešit otázku převodu finančních investic, které nejsou obecně volně převoditelné**, např. investice do obchodních podílů společnosti s ručením omezeným. K jejich převodu na jiného společníka určitě nepostačuje smlouva o prodeji podniku. Obchodní podíly mohou být převedeny pouze smlouvou o převodu obchodního podílu, která je dodatkem ke společenské smlouvě. Takové případy je žádoucí řešit dříve, než se přikročí k prodeji podniku nebo nejpozději souběžně s prodejem podniku. Někdy se objevuje názor, že finanční investice není součástí podniku. Podnik finančně investuje tím, že dočasně uvolněné složky majetku přeměňuje na cenné papíry a účasti (popř. i jiné formy majetku) proto, aby mu tyto nesly finanční výnosy (úroky, dividendy) nebo aby se zhodnocovaly (vlivem růstu jejich cen) nebo aby mu zajišťovaly ekonomické výhody vyplývající z členství v ekonomické skupině. Pořizování a následné zcizování finančních investic je proto běžnou součástí podnikání. Majetek v podobě cenných papírů a účastí, a to dlouhodobých i krátkodobých, je normální součástí podniku. V praxi však mohou existovat výjimky a je tuto otázku nutné posuzovat individuálně.

3. Cena podniku a přechod vlastnického práva

Cenové ustanovení ObchZ, § 482, říká:

„Má se za to, že kupní cena je stanovena na základě údajů v účetní evidenci prodáváného podniku ke dni uzavření smlouvy a na základě dalších hodnot uvedených ve smlouvě, pokud nejsou zahrnuty do účetní evidence. Má-li nabýt smlouva účinnosti k pozdějšímu datu, mění se výše kupní ceny s přihlédnutím ke zvýšení nebo snížení jmění, k němuž došlo v mezidobí.“

Pomineme-li nesprávný termín účetní evidence, ObchZ pouze zdůrazňuje, že kupní cena má přihlídnout k majetku a závazkům podniku, které jsou v účetnictví i mimo účetnictví, a že kupní cena má být upravena, pokud skutečně předaná množství majetku a závazků neodpovídají majetku a závazkům, které jsou uvedeny jako součást podniku v kupní smlouvě. Vůbec to ale neznamená, že podnik má být prodáván za tzv. „účetní hodnotu“, která by se vypočetla jako rozdíl sumy aktiv a sumy závazků podniku vykázaných v účetnictví k datu prodeje podniku.

ObchZ v principu respektuje věcnou podstatu podniku tím, že uznává, že kupující při koupi podniku přebírá majetek a závazky a má povinnost uhradit kupní cenu. Z logiky věci plyne, že kupní cena se vztahuje k majetkové substanci, neboli čistým aktivům, tj. sumě hodnot majetku snížené o sumu hodnot závazků, popř. i jiným způsobem oceněné substanci podniku. Prodej a koupě podniku je klasická tržní transakce, při níž musí být kupní cena stanovena dohodou a je objektivizována uskutečněním převzetí podniku a zaplacením kupní ceny. Věcná podstata majetkové akvizice, ke které při prodeji a koupi podniku dochází, vyžaduje stanovení tržní ceny „tržním oceněním podniku jako celku“. Vlastní oceňovací postupy, které jsou základem dohody o kupní ceně, mohou být různé.

V této souvislosti chceme zdůraznit, že cena za prodej podniku může být v pojetí upraveném v ObchZ pouze číslo větší než 0, a to i v případě prodeje účetně předlužených podniků. Pokud by měla být cena menší nebo rovna 0, nejednalo by se o smlouvu o prodeji podniku dle

ustanovení § 476 až § 488 ObchZ. Nešlo by o prodej a koupi podniku, ale o inominátní smlouvu, jejímž výsledkem by bylo převzetí závazku.

S transakcí prodeje a koupě podniku bývá spojován i zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a vyhláška č. 279/1997 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 151/1997 Sb. Tento zákon má sloužit jako návod pro oceňování majetku k daňovým účelům, popř. účelům odpovídajícím zvláštním státním zájmům. Nesouvisí tedy přímo s oceňováním při transakcích prodejů a koupí, tj. ani při prodeji a koupi podniku. **Kupní cena při prodeji a koupi podniku je cena podniku dohodnutá mezi prodávajícím a kupujícím. Pouze v případě, že jde o transakci mezi spřízněnými osobami, bylo by vhodné znalecké ocenění podniku, a to ocenění tržní, nikoli „vyhláškové“** (viz například § 196a, odst. 3 ObchZ). Znalecké ocenění podniku jako východisko pro dohodnutí kupní ceny má v tomto případě nezávisle potvrdit „objektivnost“ – obvyklost dohodnuté kupní ceny.

Samostatným oceňovacím problémem při prodeji podniku je **ocenění jednotlivých aktiv a závazků přebíraných kupujícím**. Tuto oblast již ObchZ neupravuje. Ocenění jednotlivých aktiv a závazků u kupujícího – nabyvatele je čistě ekonomickou, tj. finanční a účetní záležitostí a mělo by být upraveno v účetních normách. V principu by ocenění kupujícím přebíraných jednotlivých aktiv a závazků mělo odpovídat adekvátním tržním hodnotám podle způsobu fungování těchto aktiv a závazků v rámci koupeného podniku u nabyvatele.

Přechod vlastnického práva k věcem, které jsou zahrnuty do prodávaného podniku

K přechodu vlastnického práva k věcem, které jsou součástí prodávaného podniku, dochází v zásadě ke dni účinnosti smlouvy o prodeji podniku (viz § 483 odst. 1 ObchZ). Uvedená úprava je dispozitivní, to znamená, že smluvní strany se mohou dohodnout ohledně přechodu vlastnického práva jinak a s ohledem na ustanovení § 483 odst. 3 ObchZ si mohou sjednat i takzvanou „výhradu vlastnictví“ (to znamená, že k přechodu vlastnického práva dojde až po úplném zaplacení kupní ceny). S ohledem na účetní a daňové komplikace, které by z tohoto postupu vyplývaly, nedoporučujeme odchylovat se od dispozitivní úpravy otázky přechodu vlastnického práva k věcem tvořícím podnik, jak je uvedeno v ustanovení § 483 odst. 3 ObchZ. Případné zajištění úhrady kupní ceny za prodej podniku je lépe řešit jinými právními instrumenty (zástavní práva, směnky, dokumentární akreditiv a podobně).

Výjimkou v otázce přechodu vlastnického práva v souvislosti s prodejem podniku, jak je popsána v předchozím odstavci, jsou majetkové složky, u kterých je vázán přechod vlastnického práva na zápis v určité evidenci (např. katastru nemovitostí v případě nemovitostí, Středisko cenných papírů v případě zaknihovaných cenných papírů, Úřad průmyslového vlastnictví u některých nehmotných práv a podobně). U těchto majetkových složek dochází k přechodu vlastnického práva způsobem upraveným právním předpisem zabývajícím se evidencí těchto majetkových složek. Například v případě nemovitostí přejde vlastnické právo vkladem do katastru nemovitostí (viz § 133, odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále jen „OZ“) ve znění zákona č. 27/2000 Sb. a § 483, odst. 3 ObchZ) s tím, že k této skutečnosti by obecně mělo dojít ke dni podání návrhu na vklad. Minimálně z pohledu účetního a daňového je vhodné postupovat tak, aby k přechodu vlastnického práva i u těchto majetkových složek došlo ve stejný den jako u ostatních majetkových složek, to je ke dni účinnosti smlouvy o prodeji podniku (například v případě nemovitostí to lze zabezpečit tak, že ke dni účinnosti smlouvy o prodeji podniku bude podán návrh na vklad do katastru nemovitostí). To znamená, že je třeba uvážlivě stanovit den účinnosti smlouvy o prodeji podniku.

4. Odpovědnost za vady

Dále uváděné právní úpravy mají dispozitivní charakter, to znamená, že smluvní strany se mohou od úpravy uvedené v obchodním zákoníku odchýlit. Přesto se obecně doporučuje tuto úpravu akceptovat (samozřejmě pokud nejsou obchodní, právní či jiné důvody pro odchýlnou úpravu).

Ke dni účinnosti smlouvy o prodeji podniku přechází nebezpečí škody na věcech (vycházíme z toho, že ke dni účinnosti smlouvy dojde k předání veškerých věcí zahrnutých do prodávaného podniku – § 483 ObchZ), jež jsou součástí prodávaného podniku, z kupujícího na prodávajícího (§ 483 odst. 2 ObchZ). Ke dni účinnosti smlouvy o prodeji podniku má být sepsán zápis o předání a převzetí věcí zahrnutých do prodávaného podniku (viz § 483 odst. 1 ObchZ). Prodávající má povinnost nejpozději v tomto zápise upozornit kupujícího na vady v rámci prodeje podniku předávaných věcí, práv nebo jiných majetkových hodnot, o kterých ví nebo musí vědět. V případě porušení této své povinnosti odpovídá za škody, kterým bylo možné upozorněním zabránit (viz § 484 ObchZ). V tomto zápise o předání a převzetí by měly být také uvedeny chybějící věci, případně věci vadné (viz § 485 ObchZ). Z hlediska vadnosti věcí je přihlíženo k jejich schopnosti sloužit provozu podniku a k době užívání těchto věcí zjištěné v účetnictví prodávajícího (§ 485 ObchZ).

Kupující má právo na slevu z kupní ceny za prodej podniku v těchto případech:

- a) v případě věcí vadných, případně věcí chybějících (§ 486 odst. 1 ObchZ). V případě věcí chybějících, případně zjistitelných vad, není možné slevu uznat, pokud tyto věci nebyly uvedeny v zápise o předání a převzetí věci dle ustanovení § 483 odst. 1 ObchZ (viz výše). To neplatí v případě, kdy prodávající o těchto chybějících věcech v době prodeje podniku věděl. U vad zjistitelných až při provozu podniku je podmínkou uplatnění slevy, aby prodávající oznámil tyto vady kupujícímu bez zbytečného odkladu poté, kdy je zjistil nebo při odborné péči zjistit mohl (subjektivní lhůta), nejpozději však do uplynutí šesti měsíců ode dne účinnosti smlouvy o prodeji podniku (objektivní lhůta),
- b) v případě úhrady závazků, které na kupujícího přešly v rámci prodeje podniku, ale nebyly zachyceny v účetnictví prodávajícího v době účinnosti smlouvy o prodeji podniku (viz § 486 odst. 3 ObchZ) s výjimkou těch, o kterých kupující věděl.

Uvedená ustanovení ObchZ znovu potvrzují důležitost inventarizace veškerého majetku a závazků podniku, a to účetních i mimoúčetních, pro sestavení soupisu, který je součástí smlouvy o prodeji podniku a kterým smluvní strany určují, co je a má být předmětem předání a převzetí.

Je nutno zdůraznit, že poskytnutá sleva může být maximálně taková, aby po jejím poskytnutí platilo, že kupní cena z prodeje podniku je větší než 0.

Právo odstoupit od smlouvy má kupující v těchto případech:

- a) podnik není způsobilý pro provoz stanovený ve smlouvě o prodeji podniku a tyto kupujícím včas oznámené vady jsou neodstranitelné nebo je prodávající neodstraní v přiměřené lhůtě (§ 486 odst. 2 ObchZ),
- b) z prodávajícího na kupujícího nepřešlo vlastnické právo k nemovitostem tvořícím součást podniku a prodávajícím není tato vada v přiměřené lhůtě určené kupujícím odstraněna (viz § 486 odst. 4 ObchZ).

Mimo to platí pro právní vady prodeje podniku obdobně ustanovení § 433 až § 435 ObchZ.

Závěrem k této části je ještě jednou nutné zdůraznit, že zde zmíněná úprava má dispozitivní charakter a smluvní strany si tyto otázky mohou upravit na základě dohody uvedené ve smlouvě o prodeji podniku odlišně.

5. Prodej části podniku

Předmětem prodeje může být i část podniku (viz § 487 ObchZ). **Při prodeji části podniku je nutné, aby předmětem transakce byla skutečně část podniku, tj. funkční, organizační a ekonomický celek v rámci celého podniku**, řečeno slovy obchodního zákoníku, prodávaná část podniku musí tvořit samostatnou organizační složku. Obchodní zákoník neobsahuje definici pojmu část podniku, blíže nespecifikuje ani pojem samostatná organizační složka. **Lze dovodit, že důležitým pravidlem pro vymezení části podniku, která tvoří samostatnou organizační složku, jsou věci, práva, resp. jiné majetkové hodnoty a s nimi související závazky, které jsou samostatně vedeny v účetnictví, takže je lze oddělit od ostatního majetku a závazků podniku.** Lze konstatovat, že pro posouzení způsobilosti organizační složky být předmětem smlouvy o prodeji podniku není důležitý její název. Nevyžaduje se ani, aby byla složka zapsána v obchodním rejstříku jako odštěpný závod nebo organizační složka (viz § 28 odst. 1, písm. f) ObchZ). Za část podniku lze považovat tedy např. odštěpný závod, provozovnu, dílnu apod.

6. Zákonná omezení (povinnosti) při prodeji podniku

V případě, že by k prodeji a koupi podniku došlo **mezi spřízněnými osobami, pak je v zájmu nezpochybnitelnosti korektnosti transakce ve vztahu k zainteresovaným subjektům, např. akcionářům, daňovému úřadu, třeba prokázat, že dohodnutá cena je cenou obvyklou** (viz § 23 odst. 7 ZDP a § 14 odst. 7 ZDPH). K tomuto účelu může nejlépe sloužit tržní ocenění podniku a znalecké ocenění, pokud není dostatečně rozvinut trh s podniky (viz stávající situace v ČR).

V některých případech vyžaduje obchodní zákoník, pokud je jednou ze smluvních stran akciová společnost či společnost s ručením omezeným, aby cena, za kterou je podnik prodáván, byla stanovena znalcem a aby se smlouvou o prodeji podniku vyslovily dopředu (to je před podpisem smlouvy o prodeji podniku) souhlas valné hromady společností, které jsou smluvními stranami zúčastněnými na smlouvě o prodeji podniku (viz § 196a odst. 3 ObchZ).

V případě akciových společností rozhoduje o prodeji podniku nebo jeho části valná hromada.

V případě prodeje podniku je také nutné zkoumat, zda není nezbytné žádat, aby s prodejem podniku vyslovil souhlas Úřad pro ochranu hospodářské soutěže (viz § 8 odst. 1, písm. b) a § 8a zákona č. 63/1991 Sb., o ochraně hospodářské soutěže, ve znění zákona č. 286/1993 Sb.).

U některých podnikatelských subjektů (investiční fondy, banky, pojišťovny a penzijní fondy) je nutné dále zkoumat, zda v konkrétním případě není možnost prodat podnik či jeho část omezena jednotlivými právními předpisy, které upravují tyto oblasti podnikání, případně zda není prodej podniku či jeho části podmíněn určitým souhlasem.

V obchodním zákoníku je dále zakotvena obecná ochrana věřitelů prodávajícího podniku, která má zabránit tomu, aby tito věřitelé byli zkráceni na svých právech. Tato právní ochrana věřitelů je v případě prodeje podniku nutná z toho důvodu, že na rozdíl od obecného převzetí dluhu dle ustanovení § 531 OZ není nutné v případě prodeje podniku žádat věřitele o souhlas s přechodem závazků z prodávajícího na kupujícího, nýbrž k tomuto přechodu dochází v souladu s § 477 odst. 3 ObchZ automaticky na základě prodeje podniku. Tato ochrana věřitelů prodávajícího podniku je v podstatě trojí:

- 1) Prodávající ve smyslu § 477 odst. 3 ObchZ ručí za splnění závazků převedených na základě prodeje podniku z prodávajícího na kupujícího.
- 2) Pokud se prodejem podniku nepochybně zhorší dobytost pohledávek, může se věřitel domáhat formou odporu u soudu, aby soud určil, že přechod závazků z prodávajícího na kupujícího v rámci prodeje podniku je vůči němu právně neúčinný (viz § 478 odst. 1 ObchZ). Lhůta, kdy musí tento odpor věřitel uplatnit, činí 60 dnů ode dne, kdy se věřitel o prodeji podniku dověděl (subjektivní lhůta), nejpozději však do šesti měsíců od zápisu prodeje podniku do obchodního rejstříku prodávajícím nebo do šesti měsíců ode dne uzavření smlouvy, pokud prodávající není zapsán v obchodním rejstříku (subjektivní lhůta). Pokud je věřitel při uplatnění odporu úspěšný, nemá jeho úspěch v žádném případě za následek zánik smlouvy o prodeji podniku jako takové či právní neúčinnost přechodu ostatních závazků na základě prodeje podniku.
- 3) V případě, že prodává podnik právnická osoba, může ukončit svou existenci likvidací a být vymazána z obchodního rejstříku nejdříve ve lhůtě jednoho roku po tomto prodeji (viz § 488, odst. 2 ObchZ). Pokud v této lhůtě bylo zahájeno řízení podle § 478 (to je odporovatelnost přechodu závazků na základě prodeje podniku – viz bod 2), prodlužuje se tato lhůta až do doby, kdy byly zajištěny a uspokojeny nároky, jež byly v tomto řízení úspěšně uplatněny. Uvedené omezení se nevztahuje na prodej části podniku.

Závěrem bychom chtěli zdůraznit, že výše uvedená ustanovení obchodního zákoníku, chránící věřitele prodávajícího podniku mají kogentní charakter, to znamená, že smluvní strany se od této úpravy nemohou dohodou odchýlit.

Informační povinnosti

Prodává-li podnik nebo jeho část osoba zapsaná v obchodním rejstříku, musí navrhnout zápis prodeje podniku do obchodního rejstříku (viz § 488, odst. 1 ObchZ). Rejstříkové soudy většinou požadují jako podklad tohoto zápisu kupní smlouvu na prodej podniku včetně příloh a dodatků.

Informace o prodeji podniku nebo jeho části by měla být uvedena v příloze účetní závěrky a výroční zprávě (pokud k prodeji podniku dojde během účetního období nebo v období mezi skončením účetního období a dnem schválení účetní závěrky k předání vně účetní jednotky), popř. jen ve výroční zprávě (pokud k prodeji podniku dojde v období mezi dnem schválení účetní závěrky k předání vně účetní jednotky a datem konání valné hromady schvalující účetní závěrku). Protože prodej podniku patří mezi podstatné obchody, bude zřejmě druhá uvedená situace v praxi ojedinělá.

Závěry z obchodně právní a další právní úpravy pro účetnictví

Pro zobrazení prodeje podniku v účetnictví jsou důležité tyto skutečnosti:

1. Po uskutečnění transakce prodeje podniku obě zúčastněné právnické osoby, účetní jednotky i daňové subjekty dále trvají a po zaplacení kupní ceny mohou být na sobě zcela nezávislé. Určitá závislost mezi prodávajícím a kupujícím po uskutečnění transakce prodeje a koupě podniku může vzniknout, bude-li úhrada kupní ceny nepeněžitá, zejména bude-li ve formě akcií kupující obchodní společnosti.
2. Prodej a koupě podniku nemění vlastnické vztahy v zúčastněných obchodních společnostech, popř. podnikatelských fyzických osobách.
3. Prodejem a koupí podniku se koupený podnik spojí s podnikem kupující obchodní společnosti či fyzické podnikatelské osoby do jednoho podniku. Stane se součástí tohoto podniku, relativně samostatnou částí podniku.
4. Pokud před prodejem podniku existovaly mezi zúčastněnými společnostmi, jejich podniky dodavatelsko-odběratelské, věřitelsko-dlužnické vztahy, přestanou po spojení podniků vzájemné pohledávky a závazky existovat, protože dojde ke splnutí osoby dlužníka a věřitele (viz § 584 OZ).
5. Uskutečněním prodeje a koupě podniku nemusí být zajištěno trvání podniku v dohledné budoucnosti. Není-li kupující zvláštním ujednáním smlouvy vázán k provozování koupeného podniku, může ho po koupi utlumit a v podstatě zničit, aby např. eliminoval konkurenci. Také prodávající není nijak vázán k vytvoření nového podniku, naopak se spíše počítá s tím, že bude mít zájem ukončit svou existenci. Tento zájem je omezován § 488 odst. 2 ObchZ.

6. Hlavní znaky prodeje a koupě v účetnictví

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále je ZoÚ) ve znění zákona č. 492/2000 Sb. neobsahuje speciální ustanovení k transakcím prodeje a koupě podniku, a to ani v § 17 a § 19, které upravují problematiku uzavírání účetních knih a účetních závěrek. **Není zde zakotvena povinnost sestavení mimořádné účetní závěrky prodávající účetní jednotky k rozhodnému dni prodeje podniku. Není ani stanovena povinnost uskutečnit mimořádnou inventarizaci majetku a závazků prodaného podniku.** Praxe někdy tuto mimořádnou účetní závěrku uskutečňuje, protože touto závěrkou a jí předcházející inventarizací prokazuje majetek a závazky prodávajícího podniku. Tím může být racionálně naplněn požadavek ustanovení § 483 ObchZ, podle kterého je prodávající povinen předat a kupující převzít věci zahrnuté do prodeje, a § 484, § 485, § 486 ObchZ. Provedení mimořádné inventarizace všech položek majetku i závazků prodaného podniku ke dni účinnosti smlouvy o prodeji podniku je dostačující.

Účtová osnova a postupy účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě podvojného účetnictví – opravná položka v případě prodeje podniku.

Výkonná norma oPÚ, kterou se stanoví postupy účtování pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví, neobsahuje žádné zvláštní ustanovení k prodeji podniku.

V obchPÚ pak lze nalézt pouze velice strohé ustanovení:

1. Při prodeji podniku nebo jeho části prodávající zruší rezervy (s výjimkou rezerv vytvářených ve veřejném zájmu podle zvláštních zákonů - např. horní zákon, zákon o odpadech) a opravné položky, které se váží k prodávajícímu majetku, do výnosů, zruší

se opravná položka k nabytému majetku (z předešlých transakcí či vkladů) do hospodářského výsledku podle povahy. Časové rozlišení se v případě, že jeho povaha umožňuje převod na kupujícího, vyúčtuje jako pohledávka nebo jako závazek, v ostatních případech se zaúčtuje do hospodářského výsledku. Dohadné položky aktivní přecházejí jako pohledávka na kupujícího, dohadné položky pasivní jako závazek, který přebírá kupující.

2. Prodávající vyúčtuje prodávaný majetek na účet ostatních mimořádných nákladů a tržbu z prodeje na účet ostatních mimořádných výnosů. Předávané závazky vyúčtuje ve prospěch účtu ostatních mimořádných nákladů.
3. Kupující zachytí v účetnictví nakoupený majetek v pořizovacích cenách, resp. v cenách pořízení a převzaté závazky v nominální hodnotě, s případným využitím opravné položky k nabytému majetku (viz ustanovení článku X účtové třídy 0 Postupů účtování pro podnikatele).

Na problematiku prodeje podniku se tedy zpravidla bude vztahovat ustanovení odst. 3 čl. X, třídy 0, tj. směrnice k účtu 097 – Opravná položka k nabytému majetku. To, že se toto ustanovení bude vztahovat také na prodej podniku, lze odvodit jednak ze znění obchPÚ, jednak ze změněné definice podniku v § 5 odst. 1 ObchZ, které jednoznačně preferuje pohled na podnik jakožto na soubor majetku. (Pomineme-li soubor osobních složek podnikání, jejichž zobrazení není zpravidla předmětem účetnictví.) Znění tohoto ustanovení (čl. X, odst. 1, třídy 0 oPÚ) dosud platné je následující:

„(1) Na účtu 097 – Opravná položka k nabytému majetku se účtuje při nabytí souboru majetku privatizací, koupí nebo vkladem, nejsou-li sjednány či jinak stanoveny ceny jednotlivých složek souboru majetku. Opravnou položkou je rozdíl

a) buď mezi oceněním nabytého souboru majetku jednou částkou (např. kupní cenou, nejsou-li sjednány náklady související s pořízením) a souhrnem ocenění jednotlivých složek souboru majetku v účetnictví privatizovaného, prodávajícího či vkládajícího subjektu, sníženým o převzaté závazky,

b) nebo mezi oceněním nabytého souboru majetku (např. kupní cenou, nejsou-li náklady spojené s pořízením) a souhrnem individuálně přeceněných složek souboru majetku na základě posudku znalce (znalců), sníženým o převzaté závazky.“

Souborem majetku se pro účely tohoto ustanovení rozumí soubor zároveň nemovitého a většího rozsahu dlouhodobého movitého majetku a zásob, popř. pohledávek a dalších složek aktiv.

Z textu tohoto ustanovení bohužel jednoznačně neplyne, že opravná položka k nabytému majetku má vyjadřovat cenové rozdíly v podstatě jakéhokoli souboru dlouhodobého majetku. Bohužel se tedy netýká podniku nebo jen podniku, ačkoli při prodeji podniku nutně dochází k ocenění:

- a) podniku jako funkčního celku (živého organismu, nikoli pouhého souboru majetku či věcí) – kupní cenou,
- b) jednotlivých složek majetku a závazků podniku a
- c) vzniká rozdíl mezi kupní cenou podniku a sumou oceněných aktiv sníženou o oceněné závazky.

Nerespektuje, že podstatou vzniklého rozdílu, vyjádříme-li ho matematicky, je:

$$\pm \text{GOODWILL} = \text{Kupní cena} - [\Sigma \text{ aktiv} + (-\Sigma \text{ závazků})],$$

jsou-li aktiva a závazky oceněny v adekvátních tržních hodnotách k datu prodeje. Pokud by aktiva a závazky byly oceněny v účetních cenách z účetnictví prodávajícího, pak budeme spíše hovořit opět o opravné položce, která bude vyjádřením kompenzace hodnot goodwillu či záporného goodwillu a cenových rozdílů z nového ocenění jednotlivých aktiv a závazků. Matematické vyjádření je následující:

$$\pm \text{Opravná položka} = \text{Kupní cena} - [\Sigma \text{ aktiv} + (-\Sigma \text{ závazků})]$$

K využití ustanovení směrnice k účtu 097 – **Opravná položka k nabytému majetku** pro transakce prodeje podniku nás vede zejména:

- a) Ustanovení oPU z roku 1995, které o prodeji podniku výslovně hovořilo.
- b) Existující, ale diskuzní, definice podniku v ObchZ v ustanovení § 5, která zůstává pouze u souboru majetku (věcí, práv a jiných ocenitelných hodnot) a zřejmě ovlivnila tvůrce oPÚ tak, že došlo k upřednostnění právní formy před věcným obsahem.
- d) Věcně správnější pojetí prodeje podniku v mezinárodních účetních standardech a některých zahraničních účetních legislativách.

Mezinárodní účetní standardy upravují transakce spojování podniků, tzv. podnikové kombinace samostatným standardem IAS 22. Mezi způsoby podnikového kombinování je zahrnuto kombinování, které odpovídá transakci prodeje a koupě podniku. Transakce je zobrazována podle své věcné podstaty tak, že:

- a) **Předmětem transakce, a tudíž i ocenění, je podnik jako celek**, jako fungující ekonomická jednotka, oceněná akviziční cenou – sumou všech nákladů vynaložených na akvizici podniku a také kupujícím uhrazených.
- b) **Transakce s podnikem jako celkem je naplňována předáním a převzetím čistých aktiv podniku**, tj. Σ jednotlivých aktiv podniku + $(-\Sigma$ jednotlivých závazků podniku). Čistá aktiva podniku jsou pro převzetí kupujícím oceněna jednotlivě adekvátní tržní hodnotou (fair value), tj. cenami, které by byly dosažitelné, kdyby byla jednotlivá aktiva a jednotlivé závazky kupovány za účelem použití v koupeném podniku, a to mezi nezávislými obchodními partnery, kteří prodat a koupit chtějí a kteří jsou současně znalí věci. Ocenění adekvátní tržní hodnotou vyjadřuje to, že jednotlivá aktiva a jednotlivé závazky nejsou prodány samostatně, není známa jednotlivě jejich tržní cena.
- e) Při koupi podniku není celková kupní – akviziční cena podniku totožná se sumou aktiv sníženou o sumu závazků v ocenění adekvátními tržními hodnotami. **Vzniklý rozdíl je považován za goodwill, popř. záporný goodwill.** Goodwill je vyjádřením kupujícím očekávaného majetkového prospěchu z převzetí fungujícího podniku a z jeho spojení s dosavadním podnikem kupujícího. Záporný goodwill je vlastně „slevou“, rezervou na úhradu očekávaných majetkových neprospěchů z provozu koupeného podniku. Je stanoveno jeho rozdílové zjištění:

$$\pm \text{GOODWILL} = \text{Kupní cena} - [\Sigma \text{ aktiv} + (-\Sigma \text{ závazků})]$$

- f) Nově rozpoznaná položka goodwillu, popř. záporného goodwillu musí být za dobu své životnosti využita – odepsána. Otázka užitečné životnosti goodwillu či záporného goodwillu má být věci posouzení konkrétního případu. V principu doba užitečné

životnosti goodwillu nemá přesáhnout 20 let. **Odpis goodwillu nebo záporného goodwillu má být výsledkový.** Způsob odpisu – odpisový plán má zajišťovat systematický odpis, a to především v závislosti na očekávaném, rozpočtovaném vývoji výnosů, které jsou díky goodwillu dosahovány, popř. vývoji ztrát, na které byla „sleva“ či rezerva v podobě záporného goodwillu dosažena. Není-li možné určit věcnou a časovou souvislost mezi výnosy a využitím goodwillu, měl by být použit rovnoměrný odpis. U záporného goodwillu má vést nemožnost určení souvislosti mezi dosahovanou ztrátou využitím rezervy ze záporného goodwillu k okamžitému odpisu záporného goodwillu do výnosů.

Porovnáme-li přístupy ke goodwillu v IAS 22 Podnikové kombinace s ustanovením v oPÚ k odpisu opravné položky k nabytému majetku, zjišťujeme, že **existuje shoda ve výsledkovém zúčtování odpisu.** Otázky užitečné životnosti a odpisového plánu jsou již řešeny odlišně.

Znění čl. X odst. 3 účtové třídy 0 oPÚ upravující odpis opravné položky k nabytému majetku je následující:

„(3) Opravná položka se odpisuje do nákladů, popř. výnosů pravidelně během 15 let od nabytí dlouhodobého majetku, a to nepřímo prostřednictvím oprávek, tj. účtu 098 – Oprávky k opravné položce k nabytému majetku. Při jejím úplném odepsání se vypustí z účetnictví, tj. vyúčtuje se ve prospěch, popř. na vrub účtu 097 – Opravná položka k nabytému majetku. Neodepsaná část opravné položky se jednorázově odepíše do nákladů nebo výnosů v případě prodeje či vkladu celého souboru majetku, či poslední části majetku, ke kterému se opravná položka váže. Pro tento účel se opravná položka vztahuje k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku. Při postupném vyřazování částí souboru majetku (např. prodejem, vkladem, likvidací) se opravná položka nemění a v jejím odpisování se pokračuje předepsaným způsobem.“

Vezmeme-li v úvahu, že ustanovení čl. IV, odst. 3, třída 0 oPÚ novelizované k 1. 1. 2000 stanoví, že se použije pravidelný (rovnoměrný) odpis, pak bude toto ustanovení vztahováno i na odpis opravné položky k nabytému majetku v případě prodeje podniku.

Platná ustanovení oPÚ tedy vůbec neuvažují ekonomickou interpretaci odpisu v závislosti na vývoji výnosů nebo naopak ztráty. Apriori předpokládají, že racionální pohled finančního řízení podniku není možný. Rigidně stanoví „užitečnou životnost“ na 15 let. Tento přístup je bezpochyby vyhovující pro daňové účely, ale neodpovídá potřebám finančního řízení podniku. Interpretací platné metodiky účetnictví se tedy tato opravná položka odpisuje pravidelně (rovnoměrně) po dobu 15 let, a to do nákladů, je-li kladná nebo do výnosů, je-li záporná.

Odpis opravné položky k nabytému majetku je v případě prodeje podniku **daňově účinný**. Zákon o dani z příjmů v tomto případě akceptuje účetní odpisy jako daňově relevantní náklad či výnos [viz. § 23 odst. 2 a 10 ZDP a § 24, odst. 2, písm. v) ZDP].

Pro věcně správné zobrazení prodeje podniku v podvojném účetnictví je třeba si uvědomit:

- a) Samotnou koupi podniku není zaručena platnost předpokladu trvání podniku v dohledné budoucnosti.
- b) Účtováním smlouvy o prodeji podniku zobrazuje prodej a koupi podniku jako celku. Transakce je oceněna dohodnutou kupní cenou za podnik jako celek, přičemž existují

různé způsoby ocenění podniku, ale v zásadě se oceňuje majetková podstata podniku, tzv. substance, čistá aktiva podniku, nikoli jak předpokládá náš ObchZ soubor majetku podniku. Při nedostatečné vypovídací schopnosti cen na českém kapitálovém trhu budou podniky oceňovány několika způsoby, mnohdy i současně (metoda ocenění aktiv a závazků, metoda diskontovaných peněžních toků, popř. jiné výnosové metody, metoda vážených průměrů).

- c) Převzetí jednotlivých položek majetku a závazků kupujícím má oceněním odpovídat využití majetku a závazků ve fungujícím podniku a současně odpovídat adekvátní tržní hodnotě k datu nabytí podniku. V obchÚP je stanoveno pouze tolik, že kupující zachytí nakoupený majetek v pořizovacích cenách, resp. cenách pořízení a převzaté závazky v nominální hodnotě, s případným využitím opravné položky k nabytému majetku. Bohužel není zřejmé, zda se má a či může jednat o pořizovací ceny převzaté z účetnictví prodávajícího. Tuto skutečnost by však bylo možno dovodit již z toho, že cena za prodávajícího podnik se stanovuje zpravidla jedinou částkou a tudíž žádné nové pořizovací, resp. ceny pořízení jednotlivého majetku stanoveny nejsou.
- d) V účetnictví kupujícího je rozpoznán a vykázán goodwill, záporný goodwill, resp. opravná položka k nabytému majetku.
- e) Pro účetnictví kupujícího a prodávajícího je třeba řešit otázku rozpoznání, ocenění a vykazování následujících položek aktiv a závazků:
- „stará“ opravná položka (dále jen OP) k nabytému majetku,
 - rezervy,
 - časové rozlišení,
 - opravné položky,
 - kurzové rozdíly,
 - mimobilanční aktiva a závazky.

Řešení se má řídit věcným základem těchto položek a jejich změn v procesu prodeje podniku. Rezervy a opravné položky, které se váží k prodávajícímu majetku, se přitom v naprosté většině případů rozpustí.

- g) Pro účetnictví obou zúčastněných stran je třeba stanovit rozhodný den prodeje. Tímto dnem (den uskutečnění účetního případu) je den, od kterého může kupující reálně nakládat s koupeným podnikem, což by měl být den nabytí účinnosti smlouvy o prodeji podniku (viz § 483 ObchZ) s výjimkou u nemovitostí podniku, které přecházejí na kupujícího ke dni zápisu vkladu do katastru nemovitostí. Obdobný postup jako v případě nemovitostí bude uplatněn u těch majetkových složek, u kterých je přechod vlastnického práva vázán na zápis v určité evidenci (zaknihované cenné papíry, některá nehmotná práva, námořní lodě a podobně). To znamená, že rozhodným dnem u těchto majetkových práv by měl být den přechodu vlastnického práva, který je vázán na zápis v příslušné evidenci (tento zápis má charakter konstitutivní) s tím, že by neměl být pozastavován postup, pokud za rozhodný den bude považován den účinnosti smlouvy o prodeji podniku.

V této souvislosti by bylo vhodné zdůraznit, že kupující bude po rozhodném dni účtovat o všech skutečnostech týkajících se majetku, který na něj přešel, a to i v případech, kdy podklady (prvotní účetní doklady) budou formálně znít na prodávajícího. Příkladem mohou být bankovní výpisy k účtům, které na základě prodeje podniku přešly na kupujícího, ale které ještě znějí na prodávajícího. I o takových bankovních výpisech bude po rozhodném dni účtovat kupující.

U rozhodného dne by také mělo být určeno, kdo bude v jeho průběhu o prodávajícím podniku účtovat, zda kupující či prodávající (významnou se tato otázka stává především u prodejů podniků uskutečněných koncem roku či začátkem roku). Tato otázka měla být

ponechána na písemné dohodě smluvních stran (zakomponované do smlouvy o prodeji podniku) s tím, že pokud nebude této dohody, měl by v tento den účtovat prodávající.

- g) K rozhodnému dni, tj. dni účinnosti smlouvy o prodeji podniku by prodávající měl uskutečnit **mimořádnou inventarizaci všech aktiv a závazků podniku, tj. účetních i mimoúčetních a současně s ní předávací inventuru**. Podle této inventarizace přebírá aktiva a závazky podniku kupující.
- h) Otázka je, zda účtovat v této souvislosti o kurzových rozdílech. Inspirací pro řešení může být Opatření MF čj. 281/2 020/1993, ve znění opatření čj. 281/10 488/1996, kterým se stanoví postup v účetnictví při inventarizaci majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby, čl. III, písm. b). Věcným argumentem pro tento postup je skutečnost, že kurzové rozdíly aktivní i pasivní jsou dočasným novým oceněním. K novému ocenění fakticky dochází při prodeji podniku.
- i) Časové rozlišení musí být při inventarizaci analyzováno a podle výsledku analýzy a smluvního základu buď zrušeno výsledkově nebo převedeno do ostatních či jiných pohledávek nebo závazků. Není vyloučeno, že v konkrétních případech prodeje podniku bude nutno položky časového rozlišení ponechat a při prodeji převést na kupujícího. Je také možné, že časové rozlišení bude v konkrétních případech ponecháno v účetnictví prodávajícího a nebude převáděno na kupujícího (v případech, kdy se toto časové rozlišení vztahuje k právní subjektivitě prodávajícího nikoliv přímo k prodávanému podniku). Je také možné, že některé položky časového rozlišení bude u prodávajícího nutné zúčtovat výsledkově, ale ne v rámci prodeje podniku, ale jako důsledek prodeje podniku.
- j) Dohadné položky by měly být zaúčtovány a převedeny jako pohledávky či závazky.
- k) Položky majetku, popř. závazků, které nejsou v účetnictví vyjádřeny, jsou určité vyjádřením hodnot, kterými podnik disponuje. Tyto by měl kupující do účetnictví promítnout v případě, že splňují předpoklady, tj. jsou výsledkem minulých událostí, které vedou k majetkovému prospěchu (aktiva) nebo neprospěchu (závazky) a jsou dostatečně spolehlivě ocenitelné. Například závazky z leasingu, celního řízení, záruk apod. Inspiraci najdeme opět v opatření k postupu v účetnictví při inventarizaci a převodu majetku státu na jiné osoby, a to v čl. II, odst. 2.
- l) Prodávající zúčtuje inventarizační rozdíly, jak je předepisuje zúčtovat Účtová osnova a postupy účtování – viz úvodní ustanovení čl. XIV, odst. 1 a 2 oPÚ. Kupující má převzít ověřené položky aktiv a závazků.

Postupy účtování prodeje podniku z hlediska prodávajícího a z hlediska kupujícího

1. Smlouva o prodeji podniku s celkovou kupní cenou je zaúčtována jako pohledávka a mimořádný výnos.

Protože účetní předlužení skončí při dále popsaném způsobu účtování jako položka snižující náklady, bude v tomto případě docíleno z titulu prodeje podniku u prodávajícího kladného hospodářského výsledku, který bude i ve smyslu ustanovení § 23, odst. 2 a 10 ZDP daňově relevantní.

Postup účtování u kupujícího

K datu účinnosti smlouvy o prodeji podniku nastane u kupujícího – nabyvatele podniku souhrnný účetní případ, který obsahuje čtyři skupiny jednotlivých účetních případů:

1. podle smlouvy o prodeji podniku ve výši dohodnuté kupní ceny vzniká závazek a současně přírůstek hodnoty odpovídající hodnotové substanci podniku – čistým aktivům podniku na úrovni objektivní tržní ceny,
2. dochází k převzetí jednotlivých aktiv koupeného podniku v adekvátním ocenění; tím dochází k vyčlenění jednotlivých převzatých aktiv z celkové hodnoty čistých aktiv podniku, tj. k úbytku celkových čistých aktiv a k přírůstku jednotlivého aktiva podniku,
3. dochází k převzetí jednotlivých závazků v jejich nominální hodnotě; opět dochází k vyčlenění jednotlivých závazků z celkové hodnoty substance podniku, tj. k úbytku celkového aktiva podniku a k přírůstku závazků,
4. je rozpoznána opravná položka k nabytému majetku, která bude odpisována postupně výsledkově do nákladů, je-li kladná, nebo do výnosů, je-li záporná.

Po proúčtování uvedených tří skupin účetních případů bude zůstatek účtu 097–Opravná položka k nabytému majetku zobrazovat vznik rozdílu mezi dosaženou kupní cenou a úhrnnou cenou převzatých čistých aktiv podniku. Bude tedy sloužit pro vyjádření této rovnice:

$$\text{Nepřiraditelný rozdíl} = \text{kupní cena} - [\Sigma \text{aktiv} + (-\Sigma \text{závazků})].$$

Podle platných ustanovení čl. X, odst. 3, tř. 0 oPU mohou být převzatá aktiva a závazky oceněny účetními cenami z účetnictví prodávajícího, popř. aktiva mohou být oceněna podle posudku znalce. Znalecké ocenění by zde mělo hrát roli ocenění adekvátní tržní hodnotou. Má-li být využito znalecké ocenění, musí být znalecky oceněna jednotlivá aktiva s výjimkou peněz a položek časového rozlišení.

Odpis opravné položky se bude uskutečňovat v souladu s platnou legislativou rovnoměrně, tj. 1/15 po dobu 15 let.

Jednotlivé účetní případy koupě podniku u kupujícího

1. **Smlouva o prodeji podniku** – kupní cena. Vzniká závazek a souborné „aktivum“ – majetková substance podniku, čistá aktiva podniku: 097/379. Účet 097 je použit nestandardně.
V této souvislosti chceme znovu zdůraznit, že jednou z nezbytných součástí smlouvy o prodeji podniku je podle české právní úpravy závazek kupujícího zaplatit kupní cenu (viz § 476, odst. 1 ObchZ). Z toho vyplývá, že kupní cena musí být číslo větší než 0. To platí i v případě, že bude prodáván podnik, který bude účetně předlužen. I takový podnik je možné obecně prodat (jeho čisté obchodní jmění může být kladné, kupující může mít různé ekonomické, marketingové, organizační a jiné důvody pro získání kupovaného podniku). Aby se však jednalo o smlouvu o prodeji podniku, musí být sjednána cena větší než 0 (např. i 1 Kč).
2. **Přebírání jednotlivých aktiv** proběhne podle předávací inventury buď v účetních cenách nebo v adekvátních tržních hodnotách určených znalcem: aktivní účty/097.
3. **Přebírání jednotlivých závazků** v účetních cenách: 097/závazkové účty.
4. **Úhrada kupní ceny:** nebo 379, 479/221, je-li úhrada peněžní. Případná nepeněžitá úhrada by musela být proúčtována jako prodej aktiva použitého na úhradu, tj. 5xx/účet

použitého konkrétního aktiva, např. 031 při úhradě pozemky, 3xx/6xx výnos z prodeje aktiva použitého na úhradu kupní ceny podniku.

5. Pokud by v rámci převzatých aktiv a závazků byly pohledávky a závazky vůči kupujícímu, došlo by ještě k následné **eliminaci těchto vzájemných pohledávek a závazků** (3xx, 4xx/3xx, 4xx).
6. **Stanovení odpisového plánu pro opravnou položku k nabytému majetku**, zaúčtování ročního odpisu: 557/098 nebo 098/657.

Jen pro připomenutí uvádíme, že je daňově účinné zahrnování opravné položky do nákladů, a to rovnoběžně po dobu 180 měsíců (§ 23 odst. 15 ZDP).

Změny po uskutečnění prodeje podniku

Po uskutečnění prodeje podniku může dojít dodatečně ke změnám v podmínkách prodeje, kvalitě, množství i cenách jednotlivých aktiv a jednotlivých závazků. Tyto změny se mohou promítat do kupní ceny podniku jako celku a do vyjádření množství a ocenění jednotlivých aktiv a závazků. U prodávajícího dojde ke změně kupní ceny, tj. výnosů, tržeb z prodeje podniku a ke změně pohledávky, která bude uhrazena.

Změna kupní ceny u prodávajícího znamená změnu výnosů, tj. tržeb z prodeje podniku, a změnu pohledávky která bude uhrazena. Snížením kupní ceny se však tato kupní cena nesmí dostat u kupujícího do záporu (to znamená, že i po případném snížení musí být kupní cena větší než 0, neboť v opačném případě by se již nejednalo o prodej podniku).

Změna množství předávaných aktiv a závazků by u prodávajícího měla **nastat jen zcela výjimečně**. Běžně by měly být změny v množství zjištěny a potom i vypořádány jako inventarizační rozdíly. Změna v ocenění jednotlivých předávaných aktiv a závazků není u prodávajícího aktuální. Ze svého účetnictví předává v účetních cenách, změny cen jsou obsaženy v dosažené kupní ceně.

U kupujícího se změna kupní ceny nebo změna v množství či cenách převzatých aktiv a závazků promítá na vrub opravné položky k nabytému majetku, a to proběhne-li do konce určeného účetního období, v němž se koupě podniku uskutečnila.

Úhrada některých závazků prodávajícím

V případě, že bude prodávající nucen uhradit některý ze závazků, který v rámci prodeje podniku přešel na kupujícího (viz § 477 odst. 3 ObchZ), případně bude nucen zaplatit závazek, jehož přechod byl úspěšně odporován u soudu (viz § 478 ObchZ), nebude mít tato skutečnost vliv na popsané účtování o prodeji podniku. Proávající zaúčtuje v souladu s ustanovením § 477 odst. 3 ObchZ a § 478 odst. 3 ObchZ úhradu takového závazku jako pohledávku za kupujícím (navrhovaný účet 372 případně 378). Kupující tuto úhradu zachytí v analytické evidenci jako změnu osoby věřitele.

5. Princip dokladovosti a archivace účetních písemností při prodeji podniku

Podle ustanovení § 31 odst. 3 zákona o účetnictví přecházejí na právního nástupce při zániku účetní jednotky povinnosti vést účetnictví. Proávající při prodeji podniku nezaniká, trvá dále

jako účetní jednotka, nezaniká jeho povinnost vést účetnictví. Kupující je již existující účetní jednotkou a vede své účetnictví. **Při prodeji podniku nepřechází povinnost vést účetnictví. Obě účetní jednotky ji mají před transakcí koupě a prodeje podniku a i po této transakci jejich povinnost trvá.**

Prodávající účetní jednotka je však povinna předat kupující účetní jednotce spolu s předávaným majetkem a přebíranými závazky všechny doklady, dokumenty, smlouvy a informace tak, aby kupující mohl vstoupit do jednotlivých právních vztahů, v nichž se právním nástupcem prodávajícího stává (např. záruky, pracovní smlouvy, pojistné smlouvy, kupní smlouvy, ověřené kopie zúčtovacích dokladů k pohledávkám a závazkům apod.). V případě prodeje podniku má však povinnost uschovávat účetní písemnosti týkající se prodávajícího podniku ve smyslu ustanovení § 31 ZoÚ prodávající, neboť jak již bylo uvedeno, v případě prodeje podniku nedochází k právnímu nástupnictví.

Z toho vyplývá, že mnohé doklady související s prodejem podniku bude potřebovat jak prodávající (aby prokázal správné zaúčtování, doložil svůj postup správci daně a podobně), tak kupující (aby mohl vstoupit do jednotlivých právních vztahů). U takových dokladů bude nezbytné vytvořit fotokopie, v některých případech i notářsky ověřené.

Výjimkou z tohoto principu byl prodej podniku podle zákona o velké privatizaci, pokud šlo o převod poslední části privatizovaného majetku a státní podnik byl současně zrušen bez likvidace. V těchto případech obvykle nebyla uzavírána smlouva o prodeji podniku, ale obecná kupní smlouva. Podle opatření MF v tomto případě byly účetní písemnosti protokolárně předávány nabyvateli (podniku). Opatření MF v tomto případě šlo nad rámec zákona o účetnictví, avšak tento postup byl z hlediska praxe nezbytný.

8. Daně a prodej podniku

Přechod daňových práv a povinností

Jak již bylo uvedeno, nedochází v případě prodeje podniku k právnímu nástupnictví (kupující není právním nástupcem prodávajícího) a nedochází ke vzniku právní, ale ani daňové kontinuity (v případě prodeje podniku nebude uplatněno ustanovení § 57 odst. 4 ZSDP). Z toho vyplývá, že jak prodávající, tak kupující jsou samostatnými daňovými subjekty, na jejichž procesním daňovém postavení se prodejem podniku nic nezmění. Z toho také vyplývá, že daňové povinnosti související s provozováním podniku do dne prodeje podniku budou kontrolovány i po prodeji podniku u prodávajícího. U kupujícího budou kontrolovány daňové povinnosti vyplývající až z provozování podniku po jeho prodeji.

S problematikou, že v případě prodeje podniku nedochází k právní ani daňové kontinuitě, jsou spojeny (jak již bylo několikrát uvedeno výše) právní výkladové problémy, týkající se zejména skutečností, zda všechny pohledávky a všechny závazky prodávajícího patří podniku či nikoli. Je to především problém **daňových pohledávek a závazků**, popř. pohledávek a závazků ze zákonného zdravotního pojištění a sociálního zabezpečení. Na tuto otázku existovaly dva právní názory:

- 1) První z těchto právních názorů vychází z názoru, že obecný zákaz přenosu daňové povinnosti je v ustanovení § 45 ZSDP prolomen v případech, kdy tuto možnost připouští jiný zákon. Jiným zákonem je v tomto případě ustanovení ObchZ a jeho ustanovení § 476 a § 477, které v případě prodeje podniku zakotvují **přechod** všech pohledávek a závazků, tedy i **závazků daňových**. Tento právní názor prosazovalo jako svoje **oficiální**

stanovisko především v otázce přechodu daňových závazků v rámci prodeje podniku **MF ČR**.

- 2) Druhý, převažující, právní názor vychází z toho, že nejdříve je nutné rozdělit právní vztahy na právní vztahy veřejnoprávní a soukromoprávní. Veřejnoprávní vztahy jsou vztahy mezi občanem či podnikatelem na jedné straně a státem (případně některou institucí reprezentující stát, jakou je například zdravotní pojišťovna) na straně druhé. Jde např. o vztahy daňové, celní, vztahy z titulu sociálního a zdravotního pojištění a podobně. Dle tohoto výkladu na základě veřejnoprávních vztahů nemohou vzniknout závazky a pohledávky tak, jak jsou upraveny v soukromoprávních normách (především občanský a obchodní zákoník), ale pouze práva a povinnosti (to je v souladu se základní definicí daně jako povinné platby státu bez přímého ekvivalentu). Soukromoprávní vztahy jsou vztahy mezi podnikateli navzájem, mezi občany navzájem, mezi občany a podnikateli a podobně. Na základě soukromoprávních vztahů mohou vzniknout závazky a pohledávky tak, jak jsou upraveny v soukromoprávních normách.

Z výše uvedeného rozčlenění vychází u tohoto právního názoru výklad k otázce možnosti či nemožnosti přechodu daňových závazků a pohledávek v rámci prodeje podniku. ZSDP je zcela jednoznačně veřejnoprávní normou. Proto výjimku z obecného zákazu přechodu daňových povinností zmiňovanou v ustanovení § 45 ZSDP může stanovit opět pouze veřejnoprávní norma a nikoliv ObchZ, který je normou soukromoprávní. Jinak řečeno, **právní vztahy z titulu daní** (obecně veškeré veřejnoprávní vztahy) nejsou reprezentovány závazky a pohledávkami, které mají na mysli ustanovení § 476 a § 477 ObchZ, ale právy a povinnostmi, a proto **nemůže dojít k jejich přechodu ani v rámci prodeje podniku** (váží se k právní subjektivitě prodávajícího, nikoliv k prodávanému podniku). K tomuto právnímu názoru se **jednotně kloní také soudy ve svých rozhodnutích** (to je, že na základě prodeje podniku nedochází k přechodu daňových pohledávek a závazků, lépe řečeno práv a povinností vyjádřených závazky a pohledávkami uvedenými v účetnictví), a je navíc i stvrzen rozhodnutím Ústavního soudu ČR. Takto se k této věci staví i většina odborné veřejnosti včetně mnohých z odborníků na správu daně z řad správců daně. Přesto reflektujeme, že na tuto otázku mohou existovat i opačné právní názory.

Oznamovací povinnosti v souvislosti s prodejem podniku

V případě prodeje podniku obecně nedochází jak u prodávajícího tak u kupujícího ke změně jeho místní příslušnosti (výjimkou je místní příslušnost v případě nemovitostí a plátcovy pokladny – viz dále).

V případě prodeje podniku bude jak prodávající tak kupující postupovat dle ustanovení § 33 odst. 7 ZSDP. To znamená povinnost prodávajícího i kupujícího 15 dnů od účinnosti smlouvy o prodeji podniku oznámit správci daně změny vyžadovaných údajů, ke kterým dojde v rámci prodeje podniku. Půjde především o:

- změnu čísel bankovních účtů, na kterých jsou soustředěny peněžní prostředky z podnikatelské činnosti, které v rámci prodeje podniku přejdou z prodávajícího na kupujícího;
- změny organizačních jednotek, které v rámci prodeje podniku přejdou z prodávajícího na kupujícího;
- změny v okruhu daní, k nimž je nutné se registrovat (např. prodávající pozbude v rámci prodeje podniku veškeré nemovitosti a kupující přede dnem koupě podniku žádné

nemovitosti nevlastnil – obdobně to může platit o vozidlech podléhajících silniční dani a podobně);

- změny v plátcových pokladnách ve smyslu ustanovení § 4 odst. 9 ZSDP. Ve smyslu ustanovení § 33 odst. 4 ZSDP musí kupující do 15 dnů ode dne koupě podniku registrovat veškeré plátcovy pokladny, které na něj v rámci prodeje podniku přejdou. Mimo to musí splnit jak kupující tak prodávající do 8 dnů ode dne účinnosti smlouvy o prodeji podniku svoji oznamovací povinnost vůči příslušným okresním správám sociálního zabezpečení a zdravotním pojišťovnám vyplývající ze zákonného přechodu práv a povinností z pracovněprávních vztahů z prodávajícího na kupujícího ve smyslu § 480 ObchZ (viz § 20 zákona č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, ve znění zákona č. 29/2000 Sb. a § 25 zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění zákona č. 29/2000 Sb.).

Obcházení daňových předpisů

Při prodeji podniku je třeba, stejně jako v celém daňovém řízení, respektovat procesní ustanovení daňových předpisů zamezující jejich obcházení, to je především ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP, § 14 odst. 7 ZDPH a § 23 odst. 7 ZDP a podobně. Na druhé straně nesmějí být tato ustanovení zneužívána v neprospěch daňových subjektů. Je plně na vůli smluvních stran, zda pro převod majetku a závazků použijí smlouvu o prodeji podniku či využijí jiný smluvní typ.

Základ daně z titulu prodeje podniku

Prodávající

Z hlediska posuzování základu daně v případě prodeje podniku vycházíme ze základního přístupu k prodeji podniku, který byl popisován výše a který je možné vyjádřit následovně. Jedná se o speciální smlouvu, na základě které dochází k automatickému přechodu jednotlivých majetkových složek (účetních aktiv) a závazků (účetních cizích pasiv) – jeden kompaktní celek. Smlouva o prodeji podniku totiž v žádném případě není souborem (či soupisem) několika dílčích smluv. Jednotlivé majetkové složky a závazky na základě smlouvy o prodeji podniku automaticky přecházejí z prodávajícího na kupujícího (tyto jednotlivé složky tedy nejsou v žádném případě jednotlivě převáděny či dokonce prodávány). Z hlediska účetního jde o „mimořádnou událost“.

Tuto skutečnost zohledňuje také ustanovení § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP, dle kterého se na prodej podniku nevztahují ostatní omezující ustanovení a použije se pouze znění tohoto speciálního ustanovení.

Lze tedy obecně konstatovat, že u prodávajícího bude jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů uznán úhrn účetních hodnot majetkových složek podniku nebo jeho části při prodeji podle ustanovení § 476 až 488a ObchZ, upravený u poplatníka účtujícího v soustavě podvojného účetnictví o další související položky zúčtované do nákladů v souladu se zvláštními právními předpisy, a to jen do výše příjmů z prodeje podniku, zvýšených o související částky zúčtované do příjmů (výnosů) v souladu se zvláštními předpisy. Zmiňované úpravy vyplývají zejména z bodu 1 obchÚP.

Kupující

Obdobně jako v případě prodávajícího nebude u kupujícího (bez ohledu na to, zda účtuje v soustavě jednoduchého či podvojného účetnictví) z titulu nákupu podniku docházet k žádným speciálním úpravám základu daně. To znamená, že převzetí aktiv a závazků bude v účetnictví kupujícího zobrazeno výše popsáním způsobem s tím, že ve smyslu § 23 odst. 2 a 10 ZDP nebude tento způsob zaúčtování pro účely daně z příjmů jakkoliv upravován (např. nebude docházet ke vzniku různé vstupní ceny účetní a daňové jako v případě vkladu).

Přebíraná aktiva a závazky budou převzaty v účetní nebo „tržní“ – znalecké ceně. Do nákladů a výnosů, a to i daňových, se promítnou v budoucnosti při jejich spotřebě, popř. odpisu. Odpisovaný majetek bude daňově odpisován od počátku z nové daňové vstupní ceny, která odpovídá buď tržnímu ocenění nebo účetní zůstatkové hodnotě z účetnictví prodávajícího. Na majetek nabytý v rámci koupě podniku bude moci kupující začít vytvářet za podmínek stanovených v § 7 ZoR zákonné rezervy na opravy (v případě koupě podniku však není možné pokračovat ve tvorbě těchto zákonných rezerv tak, jak je tvořil kupující, jak je to možné například v případě transformace ve smyslu § 69 a § 69a ObchZ).

U kupujícího účtujícího v soustavě podvojného účetnictví bude možné u pohledávek nabytých v rámci prodeje podniku za podmínek stanovených v ZoR (§ 8 a § 8a ZoR) a ZDP (§ 24 odst. 2 písm. y) ZDP a Čl. II, bod 2 zákona č. 210/1997 Sb.) tvořit k těmto pohledávkám zákonné opravné položky, respektive provádět jejich daňově relevantní odpis. Základnou pro tvorbu zákonné opravné položky či pro daňově relevantní odpis pohledávky bude ocenění pohledávky zachycené na základě výše popsaného způsobu zaúčtování v účetnictví kupujícího. Splatnost pohledávek a ostatní okolnosti relevantní pro daňově účinné umořování pohledávek zůstanou přechodem pohledávek na základě prodeje podniku nezměněny.

Ze stejných důvodů, jaké jsou popsány výše, nebude v případě, že kupující účtuje v soustavě jednoduchého účetnictví, použito ustanovení § 24 odst. 2 písm. o) ZDP. V případě prodeje podniku nedochází k postoupení pohledávky, nýbrž ve smyslu ustanovení § 476 odst. 1 ObchZ a § 477 odst. 1 ObchZ dochází k jejímu automatickému přechodu na základě smlouvy o prodeji podniku.

U kupujícího vzniklá **opravná položka k nabytému majetku bude odpisována do daňových nákladů nebo výnosů**, a to podle své povahy (viz § 23 odst. 2 ZDP a § 24 odst. 2 písm. v) ZDP).

Odpočitatelné položky dle § 34 ZDP

Daňová ztráta § 34 odst. 1 ZDP

Protože v případě prodeje podniku nedochází ani k právní ani k daňové kontinuitě, není možné ve smyslu § 34 odst. 1 ZDP „přenést“ případnou daňovou ztrátu docílenou z titulu provozování prodávajícího podniku u prodávajícího na kupujícího. Je tomu tak proto, že tato odpočitatelná položka se váže k daňovému subjektu (nikoliv k prodávajícímu podniku, i když byla z titulu jeho provozování docílena), a pokud zde není právní kontinuita, může si ji jako odpočitatelnou položku uplatnit pouze poplatník (nikoliv podnik), který ji docílil.

Odpočet ze vstupní ceny na reinvestice – § 34 odst. 3 ZDP

Vracení odpočtu na reinvestice

V případě, že v době prodeje neuplynula relevantní tříletá lhůta, nemusí prodávající ve smyslu § 23 odst. 3 ZDP a § 34 odst. 6 ZDP „vrátit“ (zvýšit základ daně) případný uplatněný odpočet u majetku, který v rámci prodeje podniku přechází na kupujícího. Obdobně není nutné „vrátit“ (zvýšit základ daně) u majetku pořízovaného formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého majetku uplatněný odpočet, neboť z pohledu prodávajícího nedochází v rámci zákonné cese leasingové smlouvy na základě smlouvy o prodeji podniku k ukončení leasingové smlouvy (viz § 34 odst. 6 ZDP).

Zálohy na daň z příjmů

Prodej podniku či jeho části může být důvodem pro změnu zálohové povinnosti ve smyslu ustanovení § 67 odst. 5 ZSDP, a to jak u kupujícího, tak u prodávajícího. U kupujícího i u prodávajícího může být z titulu prodeje podniku důvod jak ke zvýšení zálohové povinnosti na daň z příjmů, tak k jejímu snížení. V případě snížení zálohové povinnosti na daň z příjmů bude její změna následovat většinou na základě žádosti poplatníka. V případě jejího zvýšení půjde iniciativa převážně od správce daně. Za situace, kdy poplatník prodá podnik a nebude již nadále podnikat, může být prodej podniku důvodem k automatickému zániku povinnosti platit zálohy ve smyslu ustanovení § 38a odst. 9 ZDP. Tuto skutečnost je poplatník povinen oznámit správci daně.

Daň z přidané hodnoty

Pokud se prodej podniku nebo jeho části uskutečňuje plátcí DPH, pak je sice zdanitelným plněním, jedná se však o zdanitelné plnění, které je podle ustanovení § 35 ZDPH osvobozeno od DPH, a to i v případě, že je podnik prodáván na základě smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci. Toto osvobozené plnění nevstupuje podle ustanovení § 20, odst. 2 ZDPH do jmenovatele koeficientu, kterým se krátí odpočet DPH na vstupu. Z výše uvedeného také vyplývá, že z titulu prodeje podniku plátcí DPH nemůže ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1, písm. c) ZDPH u neplátce dojít ke vzniku obratu pro povinnou registraci za plátce DPH ve smyslu ustanovení § 5 odst. 1 ZDPH.

Při prodeji neplátci DPH je i prodej podniku nebo jeho části zdanitelným plněním, které není osvobozeno od DPH. Z výše uvedeného také vyplývá, že v případě prodeje podniku neplátcem DPH neplátcí DPH může dojít u prodávajícího ke vzniku obratu pro povinnou registraci za plátce DPH ve smyslu ustanovení § 5 odst. 1 ZDPH. Prodejní cena bude i v těchto případech rozpočítávána způsobem popsáním níže.

Z titulu vlastního nákupu podniku se také nemůže kupující stát (s výjimkou „privatizačních“ nákupů ve smyslu ustanovení § 5 odst. 8 ZDPH) plátcem DPH.

Datum uskutečnění zdanitelného plnění

V případě prodeje podniku bylo stanoveno jedno datum uskutečnění zdanitelného plnění při prodeji podniku nebo jeho části, nejde-li o zdanitelné plnění osvobozené od daně podle § 35 ZDPH. Tímto datem je obecně den účinnosti smlouvy; pouze přechází-li při tomto prodeji i vlastnictví ke stavbě (evidované v katastru nemovitostí), považuje se převod vlastnictví ke

stavbě za samostatné zdanitelné plnění, které se považuje za uskutečněné dnem doručení rozhodnutí o právních účincích vkladu do katastru nemovitostí.

Základ daně, sazba daně

Plátce daně musí u jednotlivých složek majetku, které v rámci prodeje podniku přecházejí na kupujícího, uplatnit sazbu daně pro jednotlivé věci a práva podle ustanovení § 16 ZDPH, případně uplatnit osvobození či určit plnění, která nejsou zdanitelnými plněními. Základ daně pro jednotlivá zdanitelná plnění stanoví plátce daně podle ustanovení § 14 odst. 9 ZDPH **z prodejní ceny podniku** (nikoliv tedy z ceny aktiv, která v rámci prodeje podniku přecházejí na kupujícího), **v poměrné výši odpovídající poměru cen jednotlivých věcí zahrnutých do prodeje podniku. Pokud nebude ve smlouvě o prodeji podniku uvedeno něco jiného, bude prodejní cena podniku chápána jako cena celkem, to je včetně DPH.** Otázkou je, v jakém poměru prodejní cenu rozpočítat na plnění, která nejsou zdanitelnými plněními, na zdanitelná plnění osvobozená a na zdanitelná plnění zdaňovaná sníženou či základní sazbou DPH. Podle ustanovení § 14 odst. 9 ZDPH se tento poměr stanoví dle zákona č. 151/1997 Sb.

Základem daně je tedy v souladu s § 14 odst. 9 ZDPH cena za prodej podniku včetně daně, což v praxi znamená, že po rozdělení této ceny na jednotlivá zdanitelná plnění výše popsaným způsobem bude z takto stanovených základů daně DPH spočítána postupem stanoveným v ustanovení § 17 odst. 3 ZDPH, to je „shora dolů“.

Daňové doklady u kupujícího

Daňové doklady na vstupu

V případě prodeje podniku mohou vznikat praktické problémy u zdanitelných plnění na vstupu, která se uskuteční po rozhodném dni (den účinnosti smlouvy o prodeji podniku) a prokazatelně se týkají prodávajícího podniku. Plátce, v jehož prospěch se zdanitelné plnění uskutečňuje, je v těchto případech kupující a měl by také být uveden na daňových dokladech. V praxi však bývá v některých případech jako plátce, v jehož prospěch se zdanitelné plnění uskutečňuje, nesprávně uveden prodávající. Z různých důvodů (např. softwarové komplikace) není v některých případech možné u plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, sjednat u těchto daňových dokladů změnu obchodního jména. Domníváme se, že v případě, kdy kupující prokáže, že zdanitelné plnění se uskutečnilo až po rozhodném dni, a tedy ve prospěch kupujícího, nikoliv prodávajícího, není důvod u kupujícího zpochybnit i ve výše popsaných případech nárok na odpočet DPH.

Daňové doklady na výstupu

K analogické situaci může dojít u dokladů, které má již vystavovat po prodeji podniku kupující, ale jako subjekt uskutečňující zdanitelné plnění bude nesprávně uveden prodávající.

Základní skutečnosti

a) Datum uskutečnění zdanitelného plnění

Datum uskutečnění zdanitelného plnění v případě prodeje podniku (pokud není prodej podniku osvobozeným zdanitelným plněním dle ustanovení § 35 ZDPH) je stanoven ke dni účinnosti smlouvy o prodeji podniku [viz § 9 odst. 1, písm. v) ZDPH]. Jedinou výjimkou z takto jednotně stanoveného data uskutečnění zdanitelného plnění je datum uskutečnění zdanitelného plnění v případě přechodu nemovitostí na základě smlouvy o prodeji podniku. V těchto případech zůstává zachováno jako datum uskutečnění zdanitelného plnění den doručení rozhodnutí o právních účincích vkladu do katastru nemovitostí [viz § 9 odst. 1, písm. d) ZDPH].

b) Základ daně

Do zákona bylo jednoznačně zakotveno, že cena za prodej podniku bude (v případě, že prodej podniku není osvobozeným zdanitelným plněním dle ustanovení § 35 ZDPH) rozpočítána na jednotlivá zdanitelná plnění prostřednictvím zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (viz § 14 odst. 9 ZDPH). V případě, že jsou při oceňování majetku vyžádány posudky více znalců, použije se cena z posudku, v němž je cena nejvyšší.

Daň z převodu nemovitostí

Dojde-li při prodeji podniku k převodu nemovitostí, resp. vlastnického práva k nemovitostem, podléhá tento převod dani z převodu nemovitostí podle § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí (dále jen ZDDPN), ve znění zákona č. 27/2000 Sb. Poplatníkem je obecně podle § 8 odst. 1 písm. a) prodávající. Kupující je ručitelem. Ve smyslu § 21 odst. 1 písm. b) ZDDPN je u nemovitostí evidovaných v katastru nemovitostí poplatník povinen podat do 30 dnů ode dne, v němž je mu doručena smlouva o prodeji podniku s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí, přiznání k dani z převodu nemovitostí. U nemovitostí, které nejsou evidovány v katastru nemovitostí, vzniká ve smyslu § 21 odst. 1 písm. e) ZDDPN povinnost podat daňové přiznání do 30 dnů ode dne účinnosti smlouvy o úplatném převodu nemovitostí.

Určité nejasnosti vznikají pouze při stanovování základu daně z převodu nemovitostí. V souladu s § 10 písm. a) ZDDPN je základem daně z převodu nemovitostí buď obecně cena nemovitostí stanovená dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (tj. cena zjištěná) anebo kupní cena nemovitosti, pokud je tato sjednaná cena vyšší než cena zjištěná. Jelikož se v případě prodeje podniku sjednává cena za podnik jako celek a nikoliv za jeho jednotlivé konkrétní majetkové součásti, neexistuje sjednaná cena převáděných nemovitostí a použije se tedy obecná cena, tj. cena zjištěná. Zjištěnou cenu nemovitosti přecházející z kupujícího na prodávajícího v rámci prodeje podniku dle zákona č. 151/1997 Sb. nebude problém určit.

Na základě výše uvedeného bude tedy **obecně v případě prodeje podniku základem daně z převodu nemovitostí cena nemovitostí přecházejících z prodávajícího na kupujícího v rámci prodeje podniku stanovená dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování.**

Silniční daň

V případě silniční daně není uvedena pro případ prodeje podniku žádná speciální úprava a je proto nutno vycházet z ustanovení § 8 odst. 2 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční (dále jen „ZDS“), podle kterého dojde-li ke změně v osobě poplatníka v průběhu zdaňovacího období, **zanikne daňová povinnost původního poplatníka uplynutím kalendářního měsíce, který předchází před kalendářním měsícem vzniku daňové povinnosti novému poplatníkovi.** Podle ustanovení § 4 odst. 1 ZDS je poplatníkem osoba zapsaná v technickém průkazu vozidla vydaného v ČR jako držitel vozidla, nebo osoba, která užívá vozidlo evidované v zahraničí na území ČR (daňová povinnost je tedy vázaná na zápis v technickém průkazu, nikoliv na vlastnictví předmětného automobilu).

Daň z nemovitostí

Také v případě daně z nemovitostí neobsahuje platná právní úprava žádnou speciální úpravu týkající se přímo prodeje podniku. Jelikož ve smyslu § 13b zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí (dále jen „ZDN“), se daň z nemovitostí vyměřuje podle stavu k 1.1. daného zdaňovacího období, bude v roce prodeje poplatníkem daně z nemovitostí u nemovitostí zahrnutých do podniku prodávající. Kupující se stává poplatníkem až od následujícího zdaňovacího období a protože v rámci prodeje podniku nabude nové nemovitosti, vznikne ve smyslu § 13a odst. 1 ZDN povinnost podat přiznání k dani z nemovitostí.

V. Závěr

S ohledem na praktickou realizovatelnost založení nového právního subjektu a následného převodu dosavadních aktivit zajišťovaných TSK, lze doporučit následnou posloupnost kroků:

1. Založení nového subjektu – a.s. - s minimální povinnou výší základního kapitálu, tj. 2.000.000,- Kč (pozn. 50-100 mil.). Jednalo by se o peněžní vklad, který by zakladatel (město) fakticky poskytl do nově zakládané společnosti. Důvodem je zajištění, aby nová právnická osoba vznikla v co nejkratším čase a mohla začít vykonávat požadované činnosti.
2. Zakladatel (město) odprodá odpovídající majetek města, který dosud používá TSK, nově vzniklé společnosti za jeho reálnou hodnotu. S ohledem na nízkou prvotní výši základního kapitálu společnosti je nutné upozornit na skutečnost, že se bude zřejmě jednat o případ, kdy k uzavření smlouvy na koupi majetku bude požadován souhlas dozorčí rady nově vzniklé společnosti ve smyslu § 193 odst. 2 Obch.Z.
3. Také TSK odprodá nově vzniklé společnosti formou prodeje podniku veškerá svá provozní aktiva spolu se souvisejícími závazky. Cena podniku bude stanovena znaleckým posudkem (posudky). Odprodejem podniku zároveň přejdou na nově vzniklou společnost veškerá práva a povinnosti vyplývající z obchodních a pracovněprávních vztahů.
4. U nově založené společnosti, se splaceným základním kapitálem, bude v dalším kroku odsouhlaseno zvýšení základního kapitálu, a to nejlépe částku o odpovídající výši pohledávky zakladatele (města) za nově vzniklou společnost. Pohledávka nově vzniklé společnosti na splacení vkladu ze strany zakladatele bude započtena proti pohledávce zakladatele (města) vůči společnosti z titulu odprodeje zařízení. Tato operace vyžaduje pouze to, aby bylo takovéto započtení pohledávek při navyšování základního kapitálu umožněno.
5. Pohledávka TSK vůči nově vzniklé společnosti bude touto společností buď zaplacená, nebo může být použita při navyšování základního kapitálu podobným způsobem, který je popisován v bodě 4. V takovémto případě se zdá být vhodnější v prvním kroku postoupit pohledávku TSK na zakladatele (města) (jedná se zároveň o zřizovatele TSK), který by následně prováděl výraznější navyšování základního kapitálu a postoupené pohledávky by využil při započtení pohledávek podle bodu 4.
6. Zrušení TSK a převod případného zbytku jeho majetku na zřizovatele (město).
7. Zároveň musí být smluvně podchycena vzájemná práva a povinnosti nově vzniklé společnosti a jejího zakladatele.