

# SPOLEČNOST S RUČENÍM OMEZENÝM

## PRAKTICKY VČETNĚ ÚČETNICTVÍ A DANÍ

- daňová a účetní pravidla 2016/2017
- dopady občanského zákoníku a zákona o obchodních korporacích
- odměna jednatele, společníka
- smlouvy s jednatelem, společníkem
- společenská smlouva prakticky, nikoliv formálně
- právní úprava srozumitelně i pro neprávnický

Případné zásadní legislativní změny, k nimž dojde v období mezi jednotlivými vydáními, budou ošetřeny formou vkládané aktualizace, která bude po dobu prodejnosti publikace volně ke stažení na [www.anag.cz](http://www.anag.cz). Nutnost aktualizace posuzuje na základě legislativních změn výhradně autor ve spolupráci s nakladatelstvím.  
Aktualizace však v žádném případě nemohou nahradit nová vydání knihy.

---

Aktualizaci zašleme zdarma na vyžádání



[anag@anag.cz](mailto:anag@anag.cz), tel.: 585 757 411

© Ing. Pavel Běhounek, 2016

© Nakladatelství ANAG, 2016

ISBN 978-80-7554-037-9

# OBSAH

Seznam zkratk	8
Úvod	9
<b>1. S. r. o. jako typ obchodní společnosti</b>	<b>11</b>
<b>1.1 Právní úprava s. r. o.</b>	<b>11</b>
1.1.1 Charakteristika s. r. o.	11
1.1.2 Práva a povinnosti společníka	17
1.1.3 Základní kapitál	28
1.1.4 Vlastní kapitál a hodnota společnosti	32
1.1.5 Přechod na úpravu podle ZOK	37
<b>1.2 S. r. o. a její společníci jako poplatníci daně z příjmů</b>	<b>56</b>
1.2.1 Úvod do problematiky zdanění s. r. o.	56
1.2.2 Zatížení zisku s. r. o. daněmi z příjmů	58
1.2.2.1 Zdanění nevyplaceného zisku	58
1.2.2.2 Zohlednění zdanění podílu na zisku	60
1.2.3 Porovnání daňového břemene s ostatními formami podnikání	64
1.2.3.1 Daňové zatížení podnikající fyzické osoby	64
1.2.3.2 Daňové zatížení veřejné obchodní společnosti	69
<b>1.3 S. r. o. a účetnictví</b>	<b>69</b>
<b>2. Založení a vznik s. r. o.</b>	<b>72</b>
2.1 Načasování vzniku	72
2.2 Některé aspekty společenské smlouvy	73
2.3 Účtování při vzniku společnosti	82
2.4 Vstup nového společníka do společnosti	84
<b>3. Život s. r. o.</b>	<b>87</b>
<b>3.1 Rozdělování zisku</b>	<b>87</b>
3.1.1 Pravidla pro rozdělování zisku	87
3.1.2 Srážková daň z podílů na zisku	98
3.1.3 Příklad na rozdělení zisku včetně zálohy na podíl na zisku	102
3.1.4 Výplata podílu na zisku v cizí měně	109
3.1.5 Podíly na zisku vyplácené do zahraničí	110

3.1.6	Osvobození podílů na zisku vypláceném dceřinou společností...	113
3.1.7	Rezervní fond.....	122
<b>3.2</b>	<b>Odměňování společníků, jednatelů a členů dozorčí rady.....</b>	<b>123</b>
3.2.1	Odměna jednatele a společníka .....	123
3.2.2	Daňová hlediska odměny jednatele a společníka, sociální a zdravotní zabezpečení .....	142
3.2.3	Daňově výhodná výše odměny společníka.....	147
3.2.4	Fakturace společníka (jednatele) .....	152
3.2.5	Odměna člena dozorčí rady.....	160
3.2.6	Judikatura k výkonu funkce jednatele .....	160
<b>3.3</b>	<b>Převody majetku a poskytování služeb mezi spojenými osobami .....</b>	<b>171</b>
3.3.1	Daňové důsledky sjednané ceny, podmínky pro platnost smluv, ochrana před tunelováním .....	171
3.3.2	Spojené osoby podle ZDP .....	173
3.3.3	Osoby mající zvláštní vztah k plátcí podle zákona o DPH .....	184
3.3.4	Podmínky pro platnost smluv mezi propojenými osobami .....	184
3.3.5	Ochrana před jednáním mezi propojenými osobami .....	191
3.3.6	Zdanění úroků a licenčních poplatků mezi sdruženými společnostmi .....	192
<b>3.4</b>	<b>Zápůjčky poskytované společnosti jejími společníky.....</b>	<b>194</b>
3.4.1	Smlouva o zápůjčce uzavíraná se společníkem .....	194
3.4.2	Bezüročná zápůjčka poskytnutá společníkem .....	198
3.4.3	Úročená zápůjčka poskytnutá společníkem .....	200
3.4.4	Obvyklý úrok u zápůjčky či úvěru .....	202
3.4.5	Daňová uznatelnost úroku placeného společností .....	203
	K podmínce zaúčtování úroku .....	204
	K obecným podmínkám daňové uznatelnosti .....	204
	K § 25 odst. 1 písm. w) ZDP - nízká kapitalizace .....	205
	K závislosti na zisku .....	209
	K podmínce zaplacení úroku .....	210
	K úvěru a zápůjčce přijaté v souvislosti s nabytím podílu .....	211
3.4.6	Vzor smlouvy o zápůjčce.....	212
3.4.7	Příplatková povinnost.....	213

<b>3.5 Účetnictví s. r. o., zpráva o vztazích mezi propojenými osobami.....</b>	<b>217</b>
3.5.1 Povinnosti jednatele ve vztahu k účetnictví .....	217
3.5.2 Právní úprava účetnictví, kategorizace účetních jednotek .....	219
3.5.3 Účetní období .....	224
3.5.4 Účetní závěrka – její obsah, sestavení, schválení a zveřejnění .....	225
3.5.5 Audit účetní uzávěrky .....	237
3.5.6 Povinnosti při úpadku společnosti.....	239
3.5.7 Zpráva o vztazích .....	240
<b>3.6 Podstatná změna v účasti na kapitálu či kontrole a uplatnění ztráty .....</b>	<b>243</b>
<b>3.7 Navýšení základního kapitálu .....</b>	<b>245</b>
<b>4. Ukončení účasti společníka ve společnosti a změna výše obchodního podílu .....</b>	<b>248</b>
<b>4.1 Ukončení účasti společníka ve společnosti .....</b>	<b>248</b>
4.1.1 Způsoby ukončení účasti společníka .....	248
K vypořádacímu podílu .....	252
K převodu podílu.....	256
4.1.2 Daňová optimalizace ukončení účasti společníka .....	260
4.1.3 Dědění podílu .....	262
4.1.4 Osvobození příjmu z převodu podílu od daně z příjmů fyzických osob .....	267
4.1.5 Naložení s uvolněným podílem .....	271
<b>4.2 Změna výše podílu (podílů) .....</b>	<b>274</b>
K převodu podílu .....	274
K navýšení základního kapitálu .....	274
Ke změně společenské smlouvy.....	274
<b>5. Vybraná ustanovení právní úpravy s. r. o. ....</b>	<b>275</b>
<b>Přehled právní úpravy.....</b>	<b>275</b>
Dozorčí rada.....	280
Jednatelé .....	282
Likvidace .....	289
Podíl .....	294

Podnikatelská seskupení .....	300
Práva, povinnosti, jednání a odpovědnost členů orgánů společnosti .....	308
Příplatky .....	314
Rozdělování zisku .....	315
Společenská smlouva a její změna .....	317
Valná hromada .....	318
Vyloučení společníka valnou hromadou .....	319
Vypořádací podíl .....	331
Zákaz konkurence, střet zájmů a podmínky pro platnost některých smluv .....	334
Základní kapitál .....	342
Základní kapitál, jeho zvýšení a snížení .....	347
Základní ustanovení pro s. r. o. ....	355
Zánik účasti společníka ve společnosti .....	358
Zrušení a zánik společnosti .....	361
<b>6. Změny účetní, daňové a související legislativy .....</b>	<b>364</b>
<b>6.1 Změny účetní legislativy.....</b>	<b>364</b>
<b>6.2 Změny daňové legislativy .....</b>	<b>365</b>
<b>6.3 Změny související legislativy.....</b>	<b>366</b>

## ÚVOD

Vážení čtenáři,

předkládaná kniha od svého prvního vydání obsahuje praktické řešení situací běžně se vyskytujících ve společnostech s ručením omezeným (dále je v publikaci používána zkratka s. r. o.) – např. rozdělování zisku, odměňování společníků a jednatelů, povinnosti jednatele ve vztahu k účetnictví, půjčky poskytované společníky apod. V publikaci však naleznete i řešení situací vyskytujících se ve společnostech jen občas – např. majetkové vypořádání společníků, převod či dědění obchodního podílu. Jednotlivé okruhy problémů vycházejí z výkladu soukromého práva a jsou dořešeny do účetních a daňových důsledků, zejména s důrazem na minimalizaci daňové zátěže.

Publikace se věnuje jak běžným tématům jako rozdělování zisku, poskytování zápůjček společníky, odměňování společníků (včetně povinností nejen daňových, ale i z hlediska odvodů na veřejnoprávní pojištění a např. důchodového zabezpečení společníků), fakturaci společníků atd., tak i tématům v běžné praxi méně častým, jako je např. převod podílu či nakládání s uvolněným podílem.

Kniha je zaměřena na účetní a daňová řešení, k nimž je nezbytné pochopit (někdy i poměrně složitou) soukromoprávní úpravu, která je v knize vysvětlena. Právní úprava je doplněna již poměrně bohatou judikaturou (ve velké míře nadále využitelnou), a proto je kniha určena i zájemcům o hlubší pochopení dané problematiky.

Důležitou součástí publikace je i přehledné tematické uspořádání vybraných ustanovení zákona o obchodních korporacích (částečně i občanského zákoníku), která se vztahují k s. r. o.

Toto vydání reaguje zejména na změny daňové a účetní legislativy, ke kterým došlo v období let 2015 a 2016 (včetně aktuálních výkladů daňové správy), a upozorňuje i na drobné změny, které jsou připravované pro rok 2017.

V poslední době přinesla judikatura důležitá rozhodnutí, která jsou v tomto vydání zohledněna. Například se jedná o použití principu brutace při překlasifikaci fakturace na příjmy ze závislé činnosti, o judikaturu ke střetu zájmů, pokud jednatel uzavírá pracovní smlouvu „sám se sebou“, či o posun hranice mezi činnostmi, kterou může jednatel vykonávat v pracovním poměru a která je pouze výkonem funkce jednatele.

Hladké vyřešení daňových a účetních problémů čtenářům přeje

*Pavel Běhounek*  
*www.behounek.eu*

ve společnosti s ručením omezeným, se obchodní podíl nabytý jedním z manželů stává součástí společného jmění obou manželů. Důsledkem ustanovení § 143 odst. 2 ObčZ je toliko oddělení či odlišení právního postavení společníka – manžela, jenž se stal společníkem obchodní společnosti, od právního postavení druhého manžela, který se společníkem nestal. Jen manžel – společník má práva a povinnosti vyplývající pro něj z úpravy postavení společníka obchodní společnosti v obchodním zákoníku či jiném právním předpise nebo ve společenské smlouvě. Je však oddělen od majetkové hodnoty obchodního podílu, která zůstává manželům společná. Proto je také omezen v nakládání s obchodním podílem, pokud nejde o jeho obvyklou správu ve smyslu § 145 odst. 2 ObčZ, neboť stejnou měrou jako náleží jemu, náleží i druhému manželovi.

K argumentaci výše citovaným ustanovením § 114 odst. 3 ObchZ dovolací soud poznamenává, že podle jeho názoru v případě, kdy vlastníky jedné věci je více osob, musí jít vždy o spoluvlastnictví, a to i v případě, kdy věc náleží do společného jmění manželů z důvodu uvedeného v § 143 odst. 1 písm. a) ObčZ. Jsou-li oba manželé vlastníky celé věci a nelze-li hovořit o existenci podílu každého z nich na takové věci, nelze než dospět k závěru, že přes určitou transformaci institutu bezpodílového spoluvlastnictví do společného jmění manželů jde stále o pokračující bezpodílové spoluvlastnictví. Individuální vlastnictví dvou osob k také věci je logický nesmysl. Zvláštnost společného jmění manželů jako formy spoluvlastnictví pak spočívá v tom, že jeho předmětem může být i majetek nehmotné povahy a závazky, které nejsou věcmi ve smyslu § 119 ObčZ. Proto jsou ustanovení občanského zákoníku upravující společné jmění manželů – § 143 až § 151 – také ustanoveními upravujícími spoluvlastnictví.“

**Na výše uvedené průlomové rozhodnutí sp. zn. 22 Cdo 700/2004** navazuje další, poměrně bohatá judikatura, např. rozsudky Nejvyššího soudu:

- **sp. zn. 22 Cdo 1781/2004-180** ze dne 30. 5. 2005, který řeší i odklon od zásady rovnosti podílů obou manželů na majetku patřícím do jejich společného jmění. Ve věci tohoto případu Nejvyšší soud ČR rozhodoval ještě jednou dne 25. 5. 2006, sp. zn. 22 Cdo 73/2006. Z projednávání případu je vidět, že případný majetkový nárok manžela, který není společníkem, může být v konkrétním případě ovlivněn např. i tím, zda je manžel, který je společníkem, za práci pro společnost odměňován, zda druhý z manželů svým zaměstnáním přispívá k udržení společného jmění apod.;
- **sp. zn. 22 Cdo 103/2005** ze dne 31. 1. 2006, který konstatuje, že stejně jako se podle rozhodnutí sp. zn. 22 Cdo 700/2004 posuzuje vztah obchodního podílu ke společnému jmění manželů, posuzuje se takto také vztah obchodního podílu k dřívějšímu institutu bezpodílového spoluvlastnictví manželů;



## Výklad norem soukromého práva

Podle § 2 odst. 2 OZ platí:

„Zákonnému ustanovení nelze přiřkládat jiný význam, než jaký plyne z vlastního smyslu slov v jejich vzájemné souvislosti a z jasného úmyslu zákonodárce; nikdo se však nesmí dovolávat slov právního předpisu proti jeho smyslu.“

Pravidla pro výklad norem soukromého práva je třeba vzít v úvahu i při výkladu přechodných ustanovení § 777 ZOK – tato nelze vykládat doslovně, ale jen v souladu se zamýšleným účelem zákonodárce.

## Použití nových pravidel soukromého práva na jednání před 1. 1. 2014

Podle § 3030 OZ platí, že „i na práva a povinnosti, která se posuzují podle dosavadních právních předpisů, se použijí ustanovení části první hlavy I“. Tzn. výše uvedené komentované zásady nového soukromého práva (vztah soukromého a veřejného práva, pravidla dispozitivnosti soukromého práva, pravidla výkladu soukromého práva) se použijí i na posuzování jednání vzniklých před 1. 1. 2014, jak již např. 21. 2. 2014 potvrdil Nejvyšší soud v rozhodnutí sp. zn. 23 Cdo 405/2013:

„Podle přechodného ustanovení § 3030 nového občanského zákoník (z. č. 89/2012 Sb.) – dále jen O.Z., se i na práva a povinnosti, která se posuzují podle dosavadních právních předpisů, použijí ustanovení části první hlavy I. O.Z.

...

Zákon tedy nelze vykládat jen z jeho slov, ale je nutno přihlížet především k jeho smyslu. S ohledem na uvedené výkladové pravidlo, dospěl Nejvyšší soud k závěru, že smyslem a účelem ustanovení zákona o uznání závazku částečným plněním bylo zakotvit zásadu, že pokud osoba bez dalšího částečně plní na svůj dluh, je jejím úmyslem plnit na existující dluh, jestliže výslovně neuvede, že částečným plněním dluh plně neuznává.“

Výše komentované zásady nového soukromého práva jsou použitelné např. i na výklad § 196a ObchZ (viz kapitola 3.3.4) nebo na údajnou nutnost notářského zápisu podle § 141 ObchZ o souhlasu valné hromady k dobrovolnému příplatku podle § 121 odst. 2 ObchZ (viz kapitola 3.4.7).

## Pravidla a důsledky neplatnosti

Další zásadní novinkou zavedenou do soukromého práva od 1. 1. 2014 je nové vymezení neplatnosti a nové důsledky neplatnosti:

- podle § 580 odst. 1 OZ je neplatné „právní jednání, které se přičí dobrým mravům, jakož i právní jednání, které odporuje zákonu, pokud to smysl a účel zákona

vyžaduje." Porušení zákona tedy samo o sobě nezakládá neplatnost, jedná ní porušující zákon je neplatný jen tehdy, pokud to smysl a účel zákona vyžaduje;

- OZ upřednostňuje tzv. relativní neplatnost podle § 586 OZ:  
„Je-li neplatnost právního jednání stanovena na ochranu zájmu určité osoby, může vznést námitku neplatnosti jen tato osoba. Nenamítne-li oprávněná osoba neplatnost právního jednání, považuje se právní jednání za platné“;
- tzv. absolutní neplatnost podle § 588 OZ se uplatní jen výjimečně:  
„Soud přihlédne i bez návrhu k neplatnosti právního jednání, které se zjevně přiči dobrým mravům, anebo které odporuje zákonu a zjevně narušuje veřejný pořádek. To platí i v případě, že právní jednání zavazuje k plnění od počátku nemožnému.“

Zejména **posun k tzv. relativní neplatnosti** zakázaných právních jednání je obrovskou systémovou změnou soukromého práva. Pokud shledáme jako neplatnou pracovní smlouvu z důvodu tzv. souběhu funkcí (viz kapitola 3.2.1), jedná se na první pohled o stejný problém, jakým byl tento nepovolený souběh před rokem 2012 – zásadním rozdílem však je, že dříve se jednalo o absolutně neplatnou smlouvu (nemohl k ní přihlížet správce daně, správa sociálního zabezpečení apod.), nyní se bude jednat o smlouvu neplatnou „jen“ relativně (neplatnost tedy může namítat společnost, nikoliv však správce daně, správa sociálního zabezpečení atd.).

### Přechod na novou úpravu

**Pokud společnost vznikla po 1. 1. 2014, jednoznačně se na ni plně použije ZOK. Pokud se však jedná o společnost vzniklou před 1. 1. 2014, je situace poměrně komplikovaná.** Těchto společností se týká:

- splnění nových povinností vyžadovaných novou úpravou (v podstatě se jedná jen o povinné náležitosti internetových stránek);
- přechodná ustanovení ZOK;
- přechodná ustanovení rejstříkového zákona (zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob);
- zánik účinnosti ovládacích smluv a smluv o výkonu funkce (§ 780 ZOK); tyto smlouvy byly v praxi uzavírány jen zcela výjimečně.

### Náležitosti internetových stránek

Zákon o obchodních korporacích nařizuje všem akciovým společnostem, aby měly zřízeny internetové stránky a zveřejňovaly na nich údaje, které je společnost povinna uvádět na obchodních listinách, popř. další údaje stanovené ZOK (§ 7 odst. 2 ZOK). Pro s. r. o. ZOK zřízení internetových stránek

nevyžaduje, v § 7 odst. 3 však stanovuje, že pokud si je (dobrovolně) zřídí, vztahuje se na ni § 7 odst. 2 také.

Budoucí praxi a IT specialistům bych ponechal odpověď na otázky typu:

- co chápat jako zřízení internetových stránek,
- co chápat jako průběžné uveřejňování údajů způsobem umožňujícím dálkový přístup, který je pro veřejnost bezplatný, a to tak, aby informace byly dostupné jednoduchým způsobem po zadání elektronické adresy („internetové stránky“).

Pokud společnost má internetové stránky zřízeny (ať již tento pojem chápeme jakkoliv), měla by na nich **zveřejnit údaje, které je povinna uvádět na obchodních listinách** – podle § 435 OZ se jedná o následující údaje:

- jméno a sídlo,
- údaj o zápisu do obchodního rejstříku včetně oddílu a vložky,
- identifikační číslo.

**Pokud měla společnost zřízeny internetové stránky již k 1. 1. 2014, byla povinna k tomuto datu na nich zveřejnit i výše uvedené údaje.** Pokud tak dosud neučinila, riskuje, že ji ke splnění této povinnosti vyzve rejstříkový soud na základě § 107 rejstříkového zákona, a v případě ani dodatečného nesplnění této povinnosti by jí mohl uložit pokutu až do výše 100 000 Kč.

ZOK v § 7 odst. 2 nařizuje uveřejňovat i **další údaje stanovené ZOK** – tyto povinnosti se vztahují na akciovou společnost, popř. družstvo, pro s. r. o. povinnost zveřejňovat na svých internetových stránkách další informace stanovena není. Dovožovat z pravidel pro svolávání valné hromady u akciové společnosti (povinnost zveřejnit pozvánku na valnou hromadu na internetových stránkách podle § 406 odst. 1 ZOK) či z pravidel pro seznamování akcionářů s účetní závěrkou (§ 436 odst. 1 ZOK), že se tato pravidla vztahují i na s. r. o., které mají zřízené internetové stránky, je podle mého názoru naprosto nesmyslné. I kdybychom připustili, že z textu zákona taková povinnost plyne (i to je sporné), rozhodně výklad tohoto textu neobstojí z hlediska výše popsaných pravidel o doslovném výkladu zákona (§ 2 odst. 2 OZ).

Rejstříkový zákon nenařizuje, že by údaje o přístupu na internetové stránky (**internetová adresa**) byly údajem povinně zapisovaným do obchodního rejstříku a že by tak byly snadno dostupné přes portál [www.justice.cz](http://www.justice.cz). Společnost však může údaje o zápisu svých internetových stránek dosáhnout tak, že tento údaj nechá zapsat jako ostatní skutečnosti ve smyslu § 25 odst. 1 písm. k) rejstříkového zákona. Údaj o internetové adrese se tak stane přístupným i pomocí nahlížení do obchodního rejstříku.

### **Přechodná ustanovení ZOK (§ 777)**

**Společnosti vzniklé před 1. 1. 2014 měly již v roce 2014, popř. i v roce 2015, podle přechodných ustanovení (§ 777 ZOK) řešit následující:**

- zkontrolovat, zda ujednání společenských smluv (zakladatelských listin) neodporuje současné úpravě (kogentním ustanovením OZ a ZOK),
- zkontrolovat, zda podklad pro výplatu odměny jednatelem splňuje podmínky vyžadované ZOK pro smlouvu o výkonu funkce,
- rozhodnout, zda se změnou společenské smlouvy přizpůsobí, či nepřizpůsobí ZOK jako celku,
- pokud se společnost změnou společenské smlouvy podřídila ZOK jako celku, je jednoznačné, že se na ni již nevztahuje ObchZ – odpadají u ní tedy diskuse např. na téma, zda může (v souladu s § 40 odst. 2 ZOK), či nemůže (na základě § 123 odst. 2 a § 178 odst. 1 věta třetí ObchZ) vyplácet zálohy na podíly na zisku,
- pokud se společnost nepodřídila ZOK jako celku, je v poměrně velké nejistotě, do jaké míry se na ni vztahuje vedle nové úpravy částečně úprava zrušeného ObchZ (viz § 777 odst. 4 ZOK).

### **§ 777 odst. 1 a 2 ZOK – „přizpůsobení společenských smluv“**

V § 777 odst. 1 a 2 ZOK stanovuje následující:

- 1) Ujednání společenských smluv, která jsou v rozporu s donucujícími ustanoveními tohoto zákona, se zrušují dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.
- 2) Obchodní korporace přizpůsobí do 6 měsíců ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona listiny podle odstavce 1 úpravě tohoto zákona a doručí je do sbírky listin. Neučiní-li tak, rejstříkový soud je k tomu vyzve a stanoví ve výzvě dodatečnou přiměřenou lhůtu ke splnění této povinnosti; uplyne-li dodatečná lhůta marně, soud na návrh rejstříkového soudu nebo osoby, která na tom osvědčí právní zájem, zruší obchodní korporaci a nařídí její likvidaci.“

Z § 777 odst. 1 ZOK plyne, že pokud společenská smlouva společnosti vzniklé před 1. 1. 2014 obsahuje ujednání, které by bylo v rozporu s kogentními ustanoveními ZOK (k dispozitivnosti a kogentnosti viz výše), bylo již k 1. 1. 2014 toto ujednání společenské smlouvy zrušeno. Vzhledem k běžné praxi, zásadám nové soukromoprávní úpravy atd. lze toto ustanovení považovat jen za pojistku, pokud by něco podobného nastalo – např. pokud by společenská smlouva obsahovala, že osoby blízké jednatelem mohou uzavírat se společností pracovněprávní vztahy bez souhlasu valné hromady, jednalo by se o ujednání v rozporu s donucujícím (kogentním) ustanovením

## 3. ŽIVOT S. R. O.

### 3.1 ROZDĚLOVÁNÍ ZISKU

#### 3.1.1 Pravidla pro rozdělování zisku

Společnost za každé účetní období vykáže určitý výsledek hospodaření (zisk či ztrátu). Tento výsledek hospodaření je počátečním zůstatkem účtu účtové skupiny 43-Výsledek hospodaření, podle závazné účtové osnovy platné naposledy pro rok 2002 se jednalo o účet 431-Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení. Dnes již není použití tohoto označení pro tento účet povinné, ale vzorovými účtovými osnovami je nadále obvykle doporučován. Podle mého názoru by bylo vhodnější označení účtu „431-Výsledek hospodaření předchozího účetního období“ apod. (v rozvaze je vykazován jako položka pasiv „A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období“; ve výkazech za roky 2014 a 2015 se jednalo o položku označenou jako A.V.; u společností účetní kategorie mikro nemusí být vykázána samostatně, ale jako součást položky „A. – Vlastní kapitál“ rozvahy sestavené ve zkráceném rozsahu).

Příjemným právem společníka je právo na **podíl na zisku**. Podmínky, za kterých je možné společníkům podíl na zisku přiznat, jsou v ZOK upraveny pro s. r. o. relativně nepřehledným způsobem – kromě ustanovení platících pro s. r. o. je třeba pracovat s obecnými ustanoveními platnými pro všechny korporace (§ 34, § 35 a § 40 ZOK viz kapitola 5, téma *Rozdělování zisku*).

Rozhodování o rozdělení zisku patří do působnosti valné hromady. Ze ZOK ani z účetních předpisů však neplyne konkrétní postup při nakládání s výsledkem hospodaření za uplynulé účetní období vykázaným na účtu účtové skupiny 43-Výsledek hospodaření – neexistují zákonná pravidla upravující postup v případě neschválení účetní závěrky, nejsou přímo stanoveny termíny pro konání valné hromady, která rozhoduje o rozdělení zisku, atd.

Také z daňového hlediska je velmi důležité, aby rozdělení zisku bylo v souladu se ZOK. Pokud by totiž došlo k situaci, kdy by bylo nutné vrátet podíly na zisku vyplacené v rozporu se ZOK, nenalezneme v ZDP oporu pro vrácení srážkové daně sražené z těchto podílů na zisku. Zákon o obchodních korporacích sice není z hlediska vrácení podílů na zisku vyplaceného v rozporu se ZOK tak přísný, jako byl ObchZ v § 123 odst. 4, ale i podle § 35 ZOK připadá v úvahu vrácení podílů na zisku vyplaceného v rozporu s pravidly

danými ZOK (podle § 35 odst. 1 ZOK se podíl na zisku vyplacený v rozporu se zákonem vrací, pokud společník o porušení zákona věděl nebo vědět měl), a tak vracení podílu na zisku nastat může. Praktickým problémem by potom bylo, zda mají společníci vrátit čistý podíl na zisku, který skutečně přijali, nebo podíl v hrubé výši včetně srážkové daně. Pokud by společníci podíl na zisku vyplacený v rozporu se zákonem vracet nemuseli, mohl by nastat problém na straně jednatelů, kteří takovou výplatu odsouhlasili – u jednatele by se jednalo o porušení péče řádného hospodáře a za určitých okolností by tento podíl na zisku musel uhradit jako škodu vzniklou společností.

V praxi může nastat situace, kdy společnost vykáže zisk např. ve výši 1 000 000 Kč, který v souladu s pravidly danými ZOK rozdělí mezi společníky, a následně se zjistí, že zisk měl být podle účetních pravidel nižší – např. 600 000 Kč. Potom je otázkou, zda příslušný rozdíl (400 000 Kč) má být společníky vrácen. Na tento případ nelze vztáhnout ustanovení § 35 ZOK a společníkům nevzniká povinnost podíl vracet. Příslušný rozdíl pochopitelně bude zaúčtován do dalších účetních období a sníží tak zisk, který bude možné rozdělovat v budoucnosti. Pokud nedochází ke změnám v osobách společníků, popř. nedochází ke změnám ve výši, ve které je podíl na zisku mezi jednotlivé společníky rozdělován, nic podstatného se z praktického hlediska v dané situaci neděje. Pokud by však došlo např. ke změně v osobě společníka, mohl by poškozený společník požadovat vzniklou škodu na jednatele, který byl zodpovědný za účetní závěrku, která byla následně shledána chybnou. Domnívám se, že na této odpovědnosti jednatele nemůže nic změnit skutečnost, že např. poškozený společník hlasoval na valné hromadě schvalující účetní závěrku pro její schválení.

ZOK, stejně jako ObchZ, výslovně nestanovuje **žádný termín pro konání valné hromady, která rozhoduje o rozdělení zisku**. Z logiky věci plyne, že o rozdělení zisku za příslušné období nemůže být rozhodnuto dříve, než je schválena účetní závěrka za příslušné období. Jestliže tedy např. 30. 3. valná hromada schválí účetní závěrku za uplynulé účetní období, může zároveň rozhodnout o rozdělení zisku za toto období. O rozdělení zisku za uplynulé účetní období však nemusí rozhodnout valná hromada schvalující účetní závěrku, může o něm rozhodnout některá z dalších valných hromad.

V návaznosti na termín pro schvalování účetní závěrky (do 6 měsíců po skončení účetní závěrky) Nejvyšší soud ve svém rozsudku ze dne 30. 9. 2009, sp. zn. 29 Cdo 4284/2007 dovodil, že valná hromada může o rozdělení zisku akciové společnosti (pro s. r. o. však platí stejná pravidla) platně rozhodnout

pouze na základě účetní závěrky sestavené k datu, od kterého ještě neuplynula šestiměsíční lhůta – na základě řádné účetní závěrky sestavené k datu 31. 12. 2015 by tak bylo možno rozhodovat o rozdělení zisku nejpozději do 30. 6. 2016.

Rozsudek je na webových stránkách Nejvyššího soudu charakterizován touto právní větou:

„Jestliže valná hromada akciové společnosti konaná do šesti měsíců od posledního dne účetního období (§ 184 odst. 3 obč. zák.) projednala účetní závěrku za ono účetní období a na jejím základě rozhodla o rozdělení zisku, pak mimořádná valná hromada konaná v témže roce po uplynutí šesti měsíců od posledního dne účetního období není oprávněna na základě téže účetní závěrky rozhodnout o jiném rozdělení zisku. Usnesení valné hromady akciové společnosti o rozdělení zisku z minulých let mezi akcionáře lze ve smyslu ustanovení § 4a odst. 1 písm. a) zákona č. 328/1991 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2007, pokládat za jednání akciové společnosti směřující ke zmenšení jejího majetku, nejde o „běžnou obchodní činnost“ akciové společnosti. Účelem sporu vyvolaného konkursem je vyjasnění otázek nezbytných pro zdárné dokončení konkursu, přerušení takového sporu z důvodů spočívajících v tvrzené nezákonnosti prohlášeného konkursu proto postrádá smysl.“

Rozsudek dále obsahuje tento dílčí závěr Nejvyššího soudu:

„Lhůta ke svolání řádné valné hromady určená (počítaná) od posledního dne účetního období je logicky nejen lhůtou určující, dokdy by měla valná hromada (při řádném a obvyklém chodu věci) odsouhlasit výsledky onoho účetního období, ale též nejzazší lhůtou, ve které lze výsledky účetní závěrky sloužící pro jednání řádné valné hromady pokládat za ty, jež mohou akcionářům sloužit jako reálný obraz účetnictví akciové společnosti, na jehož základě mohou kvalifikovaně (*Red. pozn.: Správně má pravděpodobně znít „kvalifikovaně“*.) rozhodovat o rozdělení zisku. Mimořádná valná hromada konaná v listopadu 2002 o rozdělení zisku na základě řádné účetní závěrky zobrazující účetnictví akciové společnosti k 31. prosinci 2001 rozhodnout nemůže.“

Uvedený závěr následně Nejvyšší soud potvrdil dne 29. 4. 2013 v rozsudku 29 Cdo 2363/2011 – v tomto případě však člen představenstva (případ se týkal akciové společnosti, ale je plně použitelný i pro s. r. o.) neporušil souhlasem s výplatou podílu na zisku péči řádného hospodáře – rozsudek 29 Cdo 4284/2007 v té době ještě nebyl přijat a praxe si nebyla uvedeného limitu vědoma.

Rozsudek ale též uvádí:

„Nelze přitom přehlížet, že účelem požadavku, aby rozhodnutí o rozdělení zisku bylo podloženo (relevantní) účetní závěrkou, je zajistit, aby akcionáři měli reálný obraz

účetnictví akciové společnosti a přesné informace o zisku, který společnost vytvořila a který mohou – při respektování omezení plynoucích z ustanovení § 65a a § 178 obch. zák. – rozdělit. Jinými slovy, účetní závěrka představuje prostředek zabezpečující, že společnost nevyplatí na podílech na zisku více, než jí zákon (zejména s ohledem na ochranu věřitelů společnosti) dovoluje.

Jestliže by totiž hospodářské výsledky společnosti zobrazené v účetnictví společnosti ve stavu bezprostředně předcházejícímu svolání dotčené valné hromady umožňovaly závěr, že by valná hromada na jejich podkladě a při dodržení omezení plynoucích z § 65a a § 178 obch. zák. přijala stejné (obdobné) rozhodnutí o rozdělení zisku (jaké učinila v rozporu s požadavkem § 178 odst. 2 obch. zák. na základě „nezpůsobilé“ účetní závěrky), nebude zpravidla možno uzavřít, že mezi porušením povinnosti podle § 179 odst. 1 obch. zák. a zmenšením majetku společnosti je dána příčinná souvislost.“

Z judikatury Nejvyššího soudu lze tedy konstatovat, že na základě řádné účetní závěrky může (aby to nebylo možné jakkoliv zpochybnit) valná hromada rozhodnout jen do 6 měsíců od skončení účetního období – v pozdější době (do schválení účetní závěrky za následující účetní období) by mohlo být rozhodnuto o výplatě záloh na podíly na zisku (na základě mezitímní účetní závěrky) – viz dále. Zákon o obchodních korporacích nepřinesl z hlediska data, do kterého je řádná účetní závěrka použitelná jako podklad pro rozhodnutí valné hromady, nic nového v tom smyslu, že by překonával výše uvedenou judikaturu Nejvyššího soudu. Naopak, tím, že ZOK povoluje výplatu záloh na podíly na zisku, uvedenou judikaturu spíše podpořil. „Šestiměsíční trvanlivost“ účetní závěrky (avšak nepočítanou od data sestavení účetní závěrky, ale od data, ke kterému byla sestavena) ZOK také spíše podporuje v právní úpravě zvyšování základního kapitálu z vlastních zdrojů společnosti (§ 231 odst. 2 ZOK – viz heslo *Základní kapitál, jeho zvýšení a snížení* v kapitole 5).

Z obecných principů soukromého práva platných od 1. 1. 2014 (viz kapitola 1.1.5) lze dovodit, že výplata podílů na zisku v rozporu s výše uvedenou judikaturou je v rovině relativní neplatnosti a např. z daňového hlediska by neměla znamenat žádné nebezpečí.

Pokud by o rozdělení zisku nebylo valnou hromadou rozhodnuto do konce následujícího účetního období, je potřeba v souladu s ČÚS č. 018 (bod 3.1.11) zůstatek účtové skupiny 43 přeúčtovat na účet nerozděleného zisku minulých let, resp. na účet neuhrazené ztráty minulých let.

Bezkonfliktní je následující postup:

- rozhodne-li valná hromada o rozdělení zisku, použije se přednostně zůstatku účtové skupiny 43,



- v případě kombinace, kdy byl rezervní fond vytvořen při založení společnosti a následně ještě zvyšován ze zisku; nejprve by se vyplacená částka považovala za výplatu rezervního fondu vytvořeného ze zisku.

## **3.2 ODMĚŇOVÁNÍ SPOLEČNÍKŮ, JEDNATELŮ A ČLENŮ DOZORČÍ RADY**

### **3.2.1 Odměna jednatele a společníka**

Žádná společnost nemůže existovat bez jednatele. Základní obsah vztahu společnosti a jednatele není vztahem smluvním a společnost může bezproblémově fungovat, aniž by si společnost vztah k jednatelemi nějak speciálně ošetřovala – pokud jednatel za výkon funkce nepožaduje odměnu. Povinnosti jednatele plynou z OZ a ZOK a nelze je omezovat – např. uzavřením pracovní smlouvy na výkon funkce jednatele nelze dosáhnout toho, že by se odpovědnost jednatele za výkon funkce a s ní související otázka náhrady škody, kterou svým výkonem funkce způsobí, posuzovala podle předpisů pracovního práva, ale stále by se posuzovala podle úpravy obsažené v OZ a ZOK.

Pokud jednatel aktivně vykonává svoji funkci, lze doporučit poskytovat jednatelemi odměnu na základě smlouvy o výkonu funkce – této odměně je v této kapitole dále věnována pozornost. Jednatelem může od 1. 1. 2014 být i právnická osoba, která rovněž může být odměňována na základě smlouvy o výkonu funkce – pochopitelně tato odměna nebude zdaňována a podrobena odvodům pojistného podle pravidel popsanych v této a dalších kapitolách. V souvislosti s činností jednatele je třeba řešit nejen odměnu, ale i další související náklady (např. náklady na pracovní cesty).

V praxi je neustále diskutovaným tématem tzv. souběh funkcí, tj. snaha vykonávat činnost jednatele v pracovněprávním vztahu, což rozhodně nelze doporučit.

Zejména v situaci, kdy je jednatel zároveň společníkem, často v praxi nebývá za výkon funkce jednatele vůbec odměňován. Proto je v závěru této kapitoly věnována pozornost i této problematice.

Společník, resp. jednatel často vykonává i jinou činnost, než je výkon funkce jednatele. V praxi za tuto činnost obvykle své společnosti fakturuje – toto řešení má svá úskalí, na která je upozorněno v kapitole 3.2.4.

Výběr z judikatury k výkonu funkce jednatele (či člena představenstva, pro kterého z hlediska nároku na odměnu platila stejná pravidla jako pro jednatele) je obsažen v kapitole 3.2.6.

### **Vztah jednatele ke společnosti**

Vztah jednatele ke společnosti upravuje OZ a ZOK (viz hesla „*Jednatel*“ a „*Práva, povinnosti, jednání a odpovědnost členů orgánů*“ v části 5). Vztah jednatele a společnosti se řídí přiměřeně právní úpravou smlouvy o příkazu, pokud ve smlouvě o výkonu funkce (je-li uzavřena) není ujednáno něco jiného (viz § 59 odst. 1 ZOK citovaný v hesle „*Práva, povinnosti, jednání a odpovědnost členů orgánů*“ v části 5).

### **Ke smlouvě o výkonu funkce jednatele**

V obecné rovině není nutné, aby jednatel se svojí společností uzavíral smlouvu o výkonu funkce. Pokud by nebyla uzavřena, postupovalo by se přiměřeně podle právní úpravy smlouvy o příkazu, např. i tak by měl jednatel nárok na úhradu hotových výdajů spojených s výkonem funkce jednatele (na základě § 2436 OZ). Sporná je otázka přiměřeného použití smlouvy o příkazu z hlediska nároku jednatele na obvyklou odměnu (pokud by nebyla platně uzavřena smlouva o výkonu funkce, resp. pokud by neobsahovala ujednání o odměně), protože ZOK v § 59 odst. 3 (zatím ponechejme stranou prolovení uvedeného pravidla v § 59 odst. 4 pro případ, kdy společnost brání uzavření smlouvy o výkonu funkce) stanovuje:

„Není-li odměňování ve smlouvě o výkonu funkce sjednáno v souladu s tímto zákonem, platí, že výkon funkce je bezplatný.“

Nárok jednatele na odměnu v obvyklé výši na základě přiměřeného použití smlouvy o příkazu někteří autoři připouštějí – viz I. Štenglová in Štenglová, I., Havel, B., Cileček, F., Kuhn, P., Šuk, P.: Zákon o obchodních korporacích. Komentář. Praha: C. H. Beck, 2013, str. 152:

„Není-li sjednána smlouva o výkonu funkce z jiných důvodů než podle § 59 odst. 4, uplatní se pro stanovení odměny člena orgánu § 2438 NOBČZ a společnost poskytne členovi orgánu odměnu v obvyklé výši.“

Pokud má být jednatel za výkon funkce odměňován, určitě je vhodné uzavřít smlouvu o výkonu funkce a odměnu zde jednoznačně upravit (zejména její výši). Uzavření smlouvy o výkonu funkce je vhodné také např. tehdy, jsou-li jednatelem hrazeny náklady na cesty související s výkonem funkce – praktické může být ujednání o poskytování cestovních náhrad ve výši poskytované zaměstnancům v pracovním poměru podle zákoníku práce; takové řešení je jednoznačné a praktické z daňového hlediska (tyto náhrady jsou u jednatele osvobozeny od daně a nepodléhají tak ani zdanění, ani odvodům pojistného).

**Smlouva o výkonu funkce** je upravena v § 59 a násl. ZOK (viz heslo „Práva, povinnosti, jednání a odpovědnost členů orgánů“ v části 5), tedy v obecné úpravě pro členy orgánů všech obchodních korporací.

Smlouva o výkonu funkce musí být uzavřena v písemné formě a musí být **schválena valnou hromadou**. Pokud se jedná o společnost s jediným společníkem a zároveň jednatelem, podepisuje smlouvu jediný společník za obě strany (za sebe i za společnost), a proto je nutné dodržet podmínku ověření podpisu podle § 13 ZOK (viz heslo „Zákaz konkurence, střet zájmů a podmínky pro platnost některých smluv“ v části 5). Schvalování smlouvy o výkonu funkce uzavřené mezi společnostmi a jejím jediným společníkem rozhodnutím jediného společníka v působnosti valné hromady podle § 12 ZOK (viz heslo „Valná hromada“ v části 5) je zbytečnou formalitou, avšak vyhotovení tohoto rozhodnutí je velice snadné, a proto jej lze spíše doporučit.

V teorii ani praxi není příliš řešen problém střetu zájmů (k této problematice viz kapitola 3.3.4), pokud by společnost měla jediného jednatele a tento by nebyl jediným společníkem. I v tomto případě by musel smlouvu o výkonu funkce podepsat jednatel za sebe i za společnost. Domnívám se, že zvláštní úpravou smlouvy o výkonu funkce v ZOK je upravena i problematika střetu zájmů – jsou-li tedy dodržena tato pravidla (písemná forma smlouvy a schválení valnou hromadou), střet zájmů je tím překonán.

Smlouva o výkonu funkce může stanovit odchylku od pravidla, že práva a povinnosti mezi společnostmi a jejím jednatelem se řídí přiměřeně ustanoveními smlouvy o příkazu podle OZ (§ 2430 a násl. OZ) – např. může stanovit, že na vztah jednatele a společnosti se ve věcech neupravených zákonem nebo smlouvou přiměřeně použije zákoník práce, případně může smlouva některé „pracovníprávní nároky“ výslovně uvést a event. upravit (např. nárok na dovolenou, cestovní náhrady). Pokud smlouva o výkonu funkce stanoví přiměřené použití zákoníku práce, neznamená to, že by se jednalo o pracovní smlouvu a o pracovníprávní vztah – stále by se jednalo o vztah, pro který platí zákonná pravidla vztahující se na členy orgánů (zejména povinnost vykonávat funkci s péčí řádného hospodáře a povinnost nahradit škodu podle § 159 odst. 1 a 3 OZ a § 53 odst. 1 ZOK – viz heslo „Práva, povinnosti, jednání a odpovědnost členů orgánů“ v části 5), avšak doplněný o některé prvky známé z pracovního práva (např. dovolená, cestovní náhrady).

Bez ohledu na to, zda je ve smlouvě o výkonu funkce použito obecné pravidlo o přiměřeném použití smlouvy o příkazu, nebo stanoveno přiměřené použití zákoníku práce, měla by být označena jako „Smlouva o výkonu

funkce“, „Smlouva o výkonu funkce jednatele“ – rozhodně by neměla být označena jako „Smlouva o příkazu“, resp. „Pracovní smlouva“.

Z pravidla § 59 odst. 3 ZOK o bezplatném výkonu funkce, není-li odměna za výkon funkce sjednána v souladu se ZOK ve smlouvě o výkonu funkce, ZOK stanovuje zákonnou výjimku. **Výjimkou, kdy vznikne členu představenstva nárok na odměnu i bez platného ujednání ve smlouvě o výkonu funkce, je situace popsaná v § 59 odst. 4 ZOK:**

„Budou-li sjednaná smlouva o výkonu funkce nebo v ní obsažené ujednání o odměně neplatné z důvodu na straně obchodní korporace nebo nebude-li smlouva o výkonu funkce z důvodu překážek na straně obchodní korporace uzavřena nebo ji nejvyšší orgán neschválí bez zbytečného odkladu po vzniku funkce člena orgánu obchodní korporace, odstavec 3 se nepoužije a odměna se určuje jako odměna obvyklá v době uzavření smlouvy nebo, nebyla-li smlouva uzavřena, obvyklá v době vzniku funkce za činnost obdobné činnosti, kterou člen orgánu vykonával.“

#### **K odměně za výkon funkce**

Odměna jednatele (stejně jako mzda zaměstnance) je daňově uznatelným nákladem společnosti na základě § 24 odst. 1 ZDP (obecná podmínka v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů) – viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu **5 Afs 131/2006** ze dne 24. 10. 2007.

Aby byly nároky jednatele na odměnu platné, musí smlouva o výkonu funkce podle **§ 60 ZOK** obsahovat také tyto **údaje o odměňování**:

- a) vymezení všech složek odměn, které náleží nebo mohou náležet jednatelem, včetně případného věcného plnění, úhrad do systému penzijního připojištění nebo dalšího plnění,
- b) určení výše odměny nebo způsobu jejího výpočtu (**ve smlouvě o výkonu funkce tedy nemusí být stanovena konkrétní částka, ale jasný způsob, jak ji stanovit**) a její podoby (**např. může být sjednána i nepeněžní podoba**),
- c) určení pravidel pro výplatu zvláštních odměn a podílu na zisku pro jednatele (tantiémy), pokud mohou být přiznány (pozor na to, že podíl na zisku může od 1. 1. 2014 náležet jiné osobě než společníkovi, jen pokud by to připouštěla společenská smlouva).

Obvykle bude odměna stanovena **pevnou částkou za kalendářní měsíc trvání funkce jednatele** – v tomto případě se výše odměny nemění z důvodu nepřítomnosti (např. z důvodu pracovní neschopnosti, z důvodu dovolené).

Smlouva může např. obsahovat ujednání:

Jednateli náleží za každý započatý kalendářní měsíc trvání funkce jednatele odměna ..... Kč. Odměna je splatná podle vnitřního předpisu pro výplatu mezd nejpozději do konce následujícího kalendářního měsíce.

Pokud by byla odměna takto stanovena, náležela by jednateli v nezkrácené výši třeba i za kalendářní měsíc, kdy byl jednatel v pracovní neschopnosti, kdy se vůbec nevyskytoval v sídle společnosti a byl by např. na dovolené apod.

Pochopitelně může odměňování jednatele kopírovat pracovněprávní zvyklosti (dovolená, pracovní neschopnost apod.). Je však třeba mít na zřeteli odlišnosti od pracovněprávního vztahu – výplata náhrady odměny za dovolenou by nebyla odměnou za výkon funkce jednatele, ale příjmem s výkonem funkce souvisejícím; poskytování náhrady odměny při pracovní neschopnosti podle stejných či obdobných pravidel, jako platí pro pracovněprávní vztahy, by nebylo poskytováním náhrady podle zákona práce a např. by bylo na straně jednatele příjmem neosvobozeným od daně atd. Pokud by jednatel neměl být odměňován pravidelnou částkou (nejlépe měsíčně), může být vhodným modelem stanovení určité odměny a předpokládaného časového rozsahu výkonu funkce. Za určitá období by se sjednaná odměna následně krátila (např. při „dovolené“) nebo zvyšovala (např. při dlouhodobé „pracovní“ cestě).

V případě, kdy odměna zakládá účast in nemocenském pojištění (činí alespoň 2 500 Kč měsíčně), je otázkou, zda ji upravit ve smlouvě o výkonu funkce tak, aby byla poskytována i za období od 15. dne pracovní neschopnosti. Smluvně lze nepochybně odměnu upravit i za toto období, avšak potom by zde bylo problematické uplatnění nároku na nemocenské (toto není „bolestné“, ale kompenzace ztráty příjmu z důvodu pracovní neschopnosti, a proto by byl nárok na nemocenské problematický, pokud by za období nároku na nemocenské byla současně vyplácena i odměna za výkon funkce).

Odměna může obsahovat složku vázanou na dosažený zisk, principiálně je však vyloučeno, aby jednateli byl zaručen podíl na zisku společnosti (tantiéma) – o poskytování tantiém je pojednáno dále. Pokud smlouva o výkonu funkce jednateli zaručuje odměnu závislou na ziskovosti společnosti, jde o nákladovou položku společnosti. Pokud by bylo sjednáno, že odměna (její složka) činí např. 5 % VH před zdaněním, nebylo by to příliš praktické, protože i odměna jednatele by snižovala základnu pro její stanovení. Vhodnější bude vztáhnout odměnu na VH před zdaněním zvýšený o tuto odměnu.

Důležitou novinkou, kterou přinesl ZOK, je nutnost souhlasu valné hromady, popř. též vyjádření dozorčí rady (použití § 61 odst. 1 ZOK) i na **určení mzdy či jiné plnění vyplácené členům statutárních orgánů z titulu pracovněprávního vztahu** (nekolidujícího s výkonem funkce). Stejně podmínky jsou stanoveny i pro určení mzdy či jiné plnění vyplácené **osobám blízkým k členům statutárních orgánů**. Toto omezení je obsaženo v § 61 odst. 3 ZOK.

#### Souběh funkcí

Problém souběhu funkcí vzniká tehdy, pokud jednatel vykonává činnost, která spadá do výkonu funkce jednatele v pracovněprávním vztahu. Jestliže je takový pracovněprávní vztah shledán neplatným (souběh funkcí je velice častým důvodem neplatnosti), může to být pro jednatele značně nepříjemné – např. po něm může společnost požadovat vrácení neplatně vyplácené odměny (chybně považované za mzdu). Z daňového hlediska obecně souběh funkcí není zásadním problémem – např. by neměla být z daňových nákladů společnosti vyloučena mzda s odůvodněním, že je vyplácena z pracovněprávního vztahu neplatného pro střet zájmů. Větším daňovým nebezpečím je situace, kdy odměna vyplácená jednatelem (lhotejnost zda na základě smlouvy o výkonu funkce, nebo na základě pracovní smlouvy) nebude schválena valnou hromadou.

Souběh funkcí je zejména problémem soukromého práva – např. v situaci, kdy společnost zpochybní pracovní smlouvu jednatele a požaduje vrácení vyplácené mzdy. I z hlediska veřejného práva však může být souběh funkcí problematický, i když postupem času se ukazuje jako problém menší, než se zdálo na přelomu let 2010 a 2011 (tehdy hrozilo nebezpečí, že neplatnost pracovní smlouvy z důvodu souběhu funkcí může jednatele připravit i o nárok na jeho důchod). Protože výhody pracovní smlouvy oproti smlouvě o výkonu funkce nejsou nijak zásadní (výjimkou je zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele pro případ pracovních úrazů či nemocí z povolání, které se vztahuje pouze na pracovněprávní vztahy), je zbytečným rizikem uzavírat s jednatelem pracovní smlouvy, jejichž předmětem je činnost spadající do výkonu funkce jednatele – bezpečným řešením je uzavření smlouvy o výkonu funkce.

Výkon funkce jednatele zahrnuje především:

- jednání jménem společnosti (§ 163 OZ),
- obchodní vedení (§ 195 odst. 1 ZOK).

Právní úprava:

- do 31. 12. 2011 nebyl souběh funkcí výslovně řešen, ale jednalo se o vztah podléhající ObchZ (obchodněprávní vztah) – § 66 odst. 2 ObchZ po celou dobu jeho platnosti odkazoval na přiměřené použití mandátní smlouvy,
- v období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2013 byl souběh funkcí (částečně) umožněn § 66d ObchZ,
- od 1. 1. 2014 není souběh funkcí opět výslovně řešen – právní úprava je tedy obdobná jako úprava před 1. 1. 2012, ale podle principů OZ by uzavření pracovněprávního vztahu v nepovoleném souběhu funkcí zakládalo jen relativní neplatnost – nemělo by tedy mít dopad na daňové posuzování „mzdy“, na nárok na účast na důchodovém pojištění atd.

**Soukromoprávní judikatura** k pracovněprávním vztahům s jednatelem či členy představenstva na činnost spadající do výkonu funkce (obchodní vedení a jednání jménem společnosti) podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2011:

- je velmi bohatá – viz kapitola 3.2.6;
- bohatou judikaturu shrnuje rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 14. 11. 2013, sp. zn. 21 Cdo 3250/2012. Ředitel (v platném pracovním poměru od 06/2008) byl v 09/2008 jmenován jednatelem a v 09/2009 mu byla dána výpověď z pracovního poměru. Nejvyšší soud potvrdil, že v daném případě pracovní poměr zanikl již jmenováním do funkce jednatele;
- na druhou stranu byla řešena celá řada sporů jednatelů či členů představenstva s jejich společnostmi, kde společnosti nenapadaly neplatnost pracovněprávních vztahů a Nejvyšší soud se nad (ne)platností těchto vztahů vůbec nepozastavil.

Jak je podrobně popsáno v kapitole 3.2.6, každý případ je nutno posuzovat individuálně, a i zdánlivě obdobné činnosti mohou být posouzeny odlišně – jednou jako spadající do výkonu funkce, podruhé jako činnosti odlišné od výkonu funkce jednatele.

Hlavní argumenty pro zákaz souběhu od 1. 1. 2014:

- nejde o závislou práci podle § 2 odst. 1 zákoníku práce – „práce, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele a zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně“;
- o závislou práci nemůže jít s ohledem na § 195 odst. 2 ZOK – „Nikdo není oprávněn udělovat jednatelem pokyny týkající se obchodního vedení; tím není dotčen § 51 odst. 1“ (správně má být odst. 2). Podle § 51 odst. 2 platí: „Člen statutárního

orgánu kapitálové společnosti může požádat nejvyšší orgán obchodní korporace o udělení pokynu týkajícího se obchodního vedení; tím není dotčena jeho povinnost jednat s péčí řádného hospodáře“;

- nemůže být dodržen § 2 odst. 2 zákoníku práce – „Závislá práce musí být vykonávána za mzdu, plat nebo odměnu za práci, na náklady a odpovědnost zaměstnavatele, v pracovní době na pracovišti zaměstnavatele, popřípadě na jiném dohodnutém místě“.

K zákazu souběhu funkcí podle úpravy účinné od 1. 1. 2014 se přiklonilo i Ministerstvo spravedlnosti v tiskové zprávě z 11. 7. 2014.

**Veřejnoprávní judikatura Nejvyššího správního soudu** na soukromoprávní judikaturu ve věci neplatného souběhu funkcí (pracovní poměr byl neplatný z důvodu, že byl sjednán na činnost spadající do výkonu funkce jednatele) příliš nereagovala. Zásadní bylo rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2010, č. j. 3 Ads 119/2010-58, kdy nebyla uznána účast jednatele na nemocenském pojištění na základě pracovní smlouvy na ředitele, která byla s odkazem na ustálenou soukromoprávní judikaturu považována za absolutně neplatnou.

V jiných případech Nejvyšší správní soud k uvedené neplatnosti pracovníprávního vztahu nepřihlížel, jednalo se o rozhodnutí:

- č. j. 3 Ads 39/2003-85 ze dne 21. 4. 2004, publ. pod č. 428/2005 Sb. (podle komentáře tohoto rozsudku v dále uvedeném rozsudku 6 Ads 136/2012-38 ze dne 31. 7. 2013) – „mezi příjmy zúčtované zaměstnanci v souvislosti s výkonem zaměstnání, a tedy náležející do vyměřovacího základu podle zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, spadá i odměna člena představenstva akciové společnosti, který je zároveň zaměstnancem společnosti ve výkonné funkci (ředitelem, náměstkem atd.) a členem představenstva je právě z titulu své funkce (dle stanov); naopak není rozhodné, že předmětná odměna je mu vyplácena na základě obchodního zákoníku“,
- č. j. 3 Ads 39/2003-85 ze dne 21. 4. 2004 bylo znovu potvrzeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 3 Ads 55/2005-47 (v obdobném sporu mezi týmiž účastníky);
- č. j. 7 Ads 26/2003-56 ze dne 25. 11. 2004, publ. pod č. 876/2006 Sb. Nejvyšší správní soud, ve vztahu k zaměstnancům společnosti a zároveň jejím společníkům (vykonávajícím činnost v dozorčí radě), potvrdil paralelní účast na pojištění a společnost tak byla povinna platit za ně pojistné jak z příjmů z jejich pracovního poměru, tak z odměn za výkon jejich funkcí členů dozorčí rady;



- č. j. 4 Ads 84/2005-40 ze dne 29. 9. 2006 – jednalo se o účast na nemocenském pojištění dvou jednatelů s. r. o., kteří byli současně zaměstnanci společnosti na pozicích ředitelky společnosti a daňového specialisty společnosti, přičemž soud uzavřel, že u daných osob byla dána paralelní účast na pojištění a společnost tak byla povinna platit za ně pojistné jak z příjmů z jejich pracovního poměru, tak z odměn za výkon jejich funkcí jednatelů společnosti;
- ve výše uvedených rozsudcích nebyla vůbec řešena otázka platnosti pracovněprávních vztahů jednatele, resp. člena kolektivního orgánu.

Judikatura Nejvyššího správního soudu **v letech 2015 a 2016** zásadní rozsudek z 9. 12. 2010 doplnila v tom smyslu, že **veřejnoprávní dopady** (účast na nemocenském pojištění, platba pojistného na zdravotní pojištění) **nelze automaticky přenášet na neplatnost pracovněprávního vztahu z důvodu nepovoleného souběhu**:

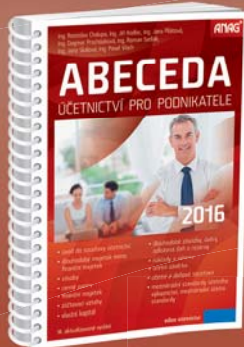
- v rozsudku 6 Ads 136/2012 ze dne 31. 7. 2013 vyhodnotil 6. senát dosavadní judikaturu jako nejednotnou a věc předal rozšířenému senátu. Rozšířený senát v rozhodnutí 6 Ads 136/2012 – 57 (rozšířený senát RS 11/2013) ze dne 9. 12. 2014 nejednotnost neshledal. V konečném verdiktu 6. senát dne 13. 5. 2015 odmítl přenést soukromoprávní neplatnost souběhu funkcí do veřejného práva a uznal účast na nemocenském pojištění z pracovní smlouvy bez ohledu na to, zda je či není (z důvodu souběhu funkcí) platná; upozornil přitom na účast na nemocenském pojištění na základě činnosti bez soukromoprávně platného vztahu (od 1. 1. 2009 jde o § 5 písm. a) bod 15 zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění zaměstnanců, ve znění pozdějších předpisů, před 1. 1. 2009 se jednalo o § 2 odst. 2 zákona č. 54/1956 Sb., o nemocenském pojištění zaměstnanců) – nutnou podmínkou však je, že daná osoba je přes formální neplatnost pracovní smlouvy pro svého zaměstnavatele vskutku činná;
- v rozsudku 2 Ads 303/2015 ze dne 30. 3. 2016 rozšířil druhý senát Nejvyššího správního soudu závěry předchozího rozsudku z oblasti pojistného na důchodové pojištění na oblast pojistného na zdravotní pojištění (i absolutně neplatná pracovní smlouva může zakládat veřejnoprávní dopady do oblasti pojistného na zdravotní pojištění).

### **Výkon funkce jednatele bez odměny**

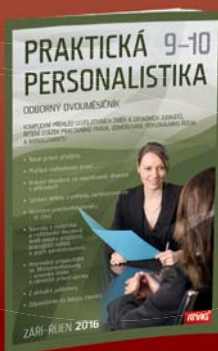
Pokud jednatel nepobírá za výkon funkce odměnu, GFŘ v příspěvku Koordinačního výboru 468/16.12.15 Daňové důsledky bezplatného výkonu



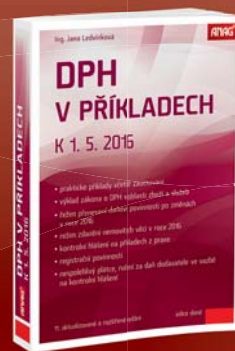
MĚSÍČNÍK MZDOVÁ ÚČETNÍ



EDICE ÚČETNICTVÍ



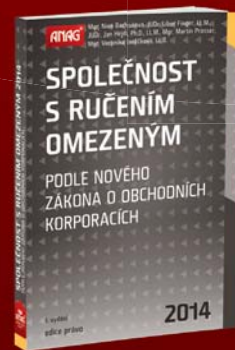
DVOUMĚSÍČNÍK PRAKTICKÁ PERSONALISTIKA



EDICE DANĚ



MĚSÍČNÍK ÚČETNÍ A DANĚ



EDICE PRÁVO

