

ZÁLOHA NA PODÍL NA ZISKU V KAPITÁLOVÝCH SPOLEČNOSTECH

7. 6. 2015 / Kateřina Eichlerová

Kapitálovým společnostem do 31. prosince 2013 bylo výslovně zakázáno vyplácet zálohy na podíl na zisku. Tento zákaz byl pro akciové společnosti zakotven v § 178 odst. 1 in fine zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění (dále jen „obch. zák.“) a pro společnosti s ručením omezeným v § 123 odst. 2 druhá věta ve spojení s § 178 odst. 1 in fine obch. zák. Výplata zálohy na podíl na zisku ostatním obchodním korporacím nebyla výslovně zakázána.[1]

Výslovný zákaz výplaty zálohy na podíl na zisku kapitálovými společnostmi se dostal do obchodního zákoníku zákonem č. 370/2000 Sb., s účinností od 1. ledna 2001. Obchodní zákoník ve znění do 31. prosince 2000 tedy výslovný zákaz výplaty zálohy na podíl na zisku neobsahoval, přesto I. Pelikánová dovozovala, že výplata záloh je protiprávní. K tomu I. Pelikánová argumentovala v případě společnosti s ručením omezeným absencí výslovné úpravy v zákoně, včetně podrobných podmínek její výplaty, zejména absencí podmínky zjištění průběžných hospodářských výsledků. Exkurz k této problematice uzavřela tím, že nejsou-li stanovena zákonem pravidla pro zjištění průběžných hospodářských výsledků, nelze zálohu poskytnout; k možnosti chybějící pravidla určit ve stanovách se nevyjádřila.[2] V případě akciové společnosti odkazem na Druhou směrnici dospěla k témuž závěru, jako v případě společnosti s ručením omezeným, a totiž, že výplata zálohy na dividendy není možná, protože obchodní zákoník nestanoví žádné podmínky pro takovou výplatu, natož aby byly ve shodě s požadavky Druhé směrnice.[3]

V odborné literatuře věnované problematice daňových otázek se připouštělo, že zálohy na podíl na zisku lze vyplatit společníkům veřejné obchodní společnosti a komplementářům v komanditní společnosti, protože těm vzniká právo na podíl na zisku přímo ze zákona, vytvoří-li společnost zisk, ale v případě komanditistů a společníků společnosti s ručením omezeným bylo uzavíráno, že výplata zálohy není možná, protože podkladem pro výplatu podílu na zisku je až rozhodnutí valné hromady po ukončení účetního období.[4]

I v případě družstva obchodní zákoník výslovně o zákazu vyplácet zálohy na podíl na zisku mlčel. K tomu T. Dvořák dovozoval, že výplata záloh v případě družstev není možná, protože by se tak dělo bez účetní závěrky a rozhodnutí členské schůze o rozdělení zisku v době, kdy ještě není zřejmé, že rozdělení zisku je reálně přípustné.[5] Možnost upravit tuto otázku ve stanovách T. Dvořák vyloučil, odkazujíc na starorakouskou judikaturu, která dovodila, že ustanovení stanov zakotvující právo společníků na zálohy na budoucí zisky je neplatné.[6]

Problematice podmínek výplaty zálohy se tedy z důvodu, že se možnost výplaty zálohy v zásadě nepřipouštěla, tak doposud v odborné literatuře nebyla věnována dostatečná pozornost,[7] ani se touto právní otázkou nezabývala judikatura.

Zákon o obchodních korporacích[8] v případě stanovení podmínek pro výplatu zálohy nerozlišuje mezi jednotlivými obchodními korporacemi a pro všechny stanoví shodná pravidla, která jsou zakotvena v § 40 odst. 1 a 2 z. o. k. Než se jimi budeme jednotlivě zabývat, vymezme si, co rozumíme zálohou, a který orgán je oprávněn o její výplatě rozhodnout. Vybranými otázkami týkajícími se zálohy na podíl na zisku se budu věnovat z pohledu společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti, o kterých dále hovořím jako o kapitálových společnostech, i když jsem si vědoma, že charakter společnosti s ručením omezeným je smíšený.

Co rozumíme zálohou na podíl na zisku?

Zálohou se rozumí plnění poskytnuté před vznikem pohledávky anebo po jejím vzniku před její splatností, které je zpravidla jen částečné.[9] V případě podílu na zisku konkrétní pohledávka na výplatu zisku vzniká v kapitálových společnostech na základě rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku. Konkrétní doba splatnosti podílu na zisku je stanovena ve prospěch společnosti. Společník nemůže požadovat zaplacení podílu na zisku před jeho splatností, ale společnost je oprávněna před splatností po vzniku konkrétní pohledávky na podíl na zisku, tj. po rozhodnutí valné hromady, plnit. Domnívám se tedy, že v případě zálohy na podíl na zisku se uplatní jen první ze dvou uvedených případů, kdy o záloze v soukromém právu hovoříme. **Záloha na podíl na zisku je plnění poskytnuté společností společníkovi před tím, než mu vznikne pohledávka na konkrétní podíl na zisku.**

O záloze na podíl na zisku můžeme hovořit jen před rozhodnutím valné hromady o rozdělení zisku mezi společníky. Poté již společnost společníkům neposkytuje zálohu na podíl na zisku, ale vlastní podíl. Institut zálohy se uplatní jen v době mezi dvěma rozhodnutími valné hromady o rozdělení zisku. V daném mezičase může být ze strany společnosti vyplaceno vícero záloh, u nichž je ale nutné kumulativně zkoumat, zda jsou splněny předpoklady pro jejich výplatu.

Jsem toho názoru, že všechny společnosti vyplacené a dosud nezúčtované zálohy mají být zúčtovány oproti podílu na zisku, o jehož

rozdělení valná hromada rozhodla. Není podle mě možné, aby před rozhodnutím o rozdělení zisku za určité účetní období byly vyplaceny zálohy na podíl na zisku ve vztahu k dalšímu účetnímu období. Tento závěr lze argumentačně podložit tím, že jak v případě kritérií pro rozdělení zisku mezi společníky, tak v případě kritérií pro výplatu zálohy na zisku se do celkové částky, kterou je možné pro rozdělení zisku či výplatu zálohy společností použít, započítává nerozdělený zisk minulých let. Bylo-li by možné, aby společnost vyplatila zálohu na podíl na zisku za probíhající účetní období před rozdělením zisku za uplynulé účetní období s tím, že takovou zálohu by bylo možné zúčtovat až při rozhodování o rozdělení zisku za probíhající účetní období, pak by mohl být nerozdělený zisk minulých let započítán dvakrát, což je absurdní závěr, a proto je podle mého názoru takový postup vyloučen.

Na druhé straně ale není nutné, aby záloha na podíl na zisku byla vyplácena jen ohledně budoucího zisku za ještě neskončené účetní období. Rozhodujícím kritériem podle mého názoru je skutečnost, že jde o výplatu mezi dvěma rozhodnutími valné hromady o rozdělení zisku mezi akcionáře. **Záloha na podíl na zisku tak přichází v úvahu nejen ohledně budoucího zisku za ještě neskončené účetní období, ale i ohledně již vytvořeného zisku v uplynulém účetním období, o jehož rozdělení nebylo doposud rozhodnuto.** Z toho podle mě rovněž vyplývá, že při výplatě zálohy není třeba vymezovat, zda jde o zálohu na budoucí zisk nebo na zisk již vytvořený, protože v obou případech má dojít k zúčtování ve stejném okamžiku, a to při prvním rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku.

Který orgán má o výplatě zálohy rozhodnout?

Zákon o obchodních korporacích v § 40 odst. 2 připouští možnost vyplácet zálohy na podíl na zisku. Základní otázka zní, zda se kapitálové společnosti mohou této možnosti dovolávat přímo na základě zákona, anebo zda se jí mohou dovolávat teprve tehdy, pokud možnost vyplácet zálohy na podíl na zisku je připuštěna ve společenské smlouvě, resp. ve stanovách. Zákon o obchodních korporacích, na rozdíl od obchodního zákoníku, již neřadí mezi náležitosti stanov u akciové společnosti způsob rozdělení zisku.^[10] ani ve vztahu k rozdělení zisku nestanoví žádný další požadavek na obsah společenské smlouvy či stanov. Z žádného zákonného ustanovení se nedá dovodit, že se nelze přímo dovolávat zákona i v případě, kdy o výplatě zálohy na podíl na zisku společenská smlouva, resp. stanovy mlčí a zákon sám pro vyplacení zálohy na podíl na zisku povolení ve společenské smlouvě, resp. stanovách nevyžaduje. Tím ale není řečeno, že tento institut nemůže být ve společenské smlouvě, resp. stanovách detailně upraven, případně jeho užití i zakázáno.^[11]

Který orgán v kapitálových společnostech má o výplatě zálohy na podíl na zisku rozhodnout? Valná hromada nebo statutární orgán? Výslovná úprava v zákoně o obchodních korporacích chybí. Pro závěr, že rozhodnutí o výplatě zálohy náleží v zásadě do působnosti statutárního orgánu, lze argumentovat tím, že tato záležitost není výslovně v zákoně o obchodních korporacích svěřena do působnosti valné hromady, ani jiného orgánu, a proto se *a contrario* uplatní § 163 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, který upravuje pravidlo o zbytkové působnosti statutárního orgánu.^[12] V případě akciové společnosti s monistickým systémem zbytková působnost náleží podle § 460 odst. 2 z. o. k. nikoli statutárnímu řediteli jako statutárnímu orgánu akciové společnosti s monistickým systémem vnitřní struktury, ale správní radě. Objevují se ale i názory (zatím nepublikované), že rozhodnutí o výplatě zálohy náleží v případě kapitálových společností do působnosti valné hromady s odůvodněním, že jde o předběžné rozdělení zisku mezi společníky a že rozhodování o rozdělení zisku náleží do působnosti valné hromady (argument *a simili*). Domnívám se, že do působnosti valné hromady ze zákona náleží rozhodnutí o finálním rozdělení zisku, nikoli o mezitímním rozdělení zisku, za které můžeme výplatu záloh považovat. Souhlasím tak s P. Kuhnem, že **nestanoví-li společenská smlouva nebo stanovy jinak, je oprávněn o výplatě zálohy rozhodnout statutární orgán, resp. v případě akciové společnosti s monistickým systémem vnitřní struktury správní rada.**

Otázkou je, zda lze působnost statutárního orgánu k rozhodování o výplatě zálohy dovodit z § 34 odst. 3 z. o. k., který zakotvuje působnost statutárního orgánu rozhodovat o výplatě podílu na zisku. Mám za to, že nelze ztotožňovat výplatu zálohy s výplatou podílu na zisku v kapitálových společnostech. V případě výplaty podílu na zisku rozhodnutí statutárního orgánu totiž následuje po rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku; bez tohoto rozhodnutí statutární orgán není oprávněn o výplatě podílu na zisku rozhodnout. Daná věc je významná jen v případě akciové společnosti s monistickým systémem vnitřní struktury. V ní totiž postavení statutárního ředitele jako statutárního orgánu není totožné s postavením představenstva v dualistickém systému či jednatele společnosti s ručením omezeným. Rozdíl spočívá v tom, kterému orgánu náleží zbytková působnost, a statutárnímu orgánu zbytková působnost nenáleží. Postavení statutárního ředitele je podstatně užší, neboť část výkonných pravomocí náleží správní radě. Do působnosti správní rady bych pak právě řadila rozhodnutí o výplatě zálohy, a to na základě výše zmíněného argumentu zbytkovou působností.

Není však vyloučeno, aby dozorčí rada či valná hromada i bez úpravy ve společenské smlouvě či stanovách využily možnosti zakotvené v § 49 odst. 1 z. o. k. a výplatu zálohy na podíl na zisku statutárnímu orgánu zakázaly, a to dočasně nebo trvale, případně stanovily omezující podmínky pro výplatu zálohy.

V případě, že by výplata zálohy na podíl na zisku měla být řešena ve společenské smlouvě či stanovách, může být rozhodnutí o ní

svěřeno jak do působnosti valné hromady, tak vázáno na udělení předchozího souhlasu dozorčí rady.

Zákonné podmínky pro výplatu zálohy na podíl na zisku

Zákonné podmínky pro výplatu zálohy jsou zakotveny, jak již bylo uvedeno výše, v § 40 odst. 1 a 2 z. o. k. a jsou čtyři:

- a. společnost musí sestavit mezitímní účetní závěrku.
- b. z mezitímní účetní závěrky musí vyplynout, že společnost má na výplatu zálohy dostatek prostředků.
- c. výplatou zálohy si společnost nesmí přivodit ztrátu, což je vyjádřeno obdobným způsobem jako v případě podmínek stanovených pro vlastní rozdělení zisku.^[13]
- d. výplatou zálohy si společnost nesmí přivodit úpadek.

První až třetí podmínka odpovídá požadavkům zakotveným pro zálohu ve směrnici Evropského parlamentu a Rady 2012/30/EU, o koordinaci ochranných opatření, která jsou na ochranu zájmů společníků a třetích osob a která je třeba dodržet minimálně ve vztahu k akciové společnosti.

Učínme pár poznámek k vybraným problémům týkajících se zákonem stanovených podmínek pro výplatu zálohy.

Mezitímní účetní závěrka

První podmínkou je sestavení mezitímní účetní závěrky. Výplata zálohy na zisk je samostatným zákonným důvodem pro sestavení mezitímní účetní závěrky podle § 40 odst. 2 z. o. k. tak, jak jej předpokládá § 19 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění. **Uvažuje-li příslušný orgán obchodní korporace o možnosti vyplatit zálohu na podíl na zisku, je oprávněn za tím účelem nechat sestavit mezitímní účetní závěrku.**^[14]

S mezitímní účetní závěrkou se pojí několik otázek, kterými je třeba se zabývat.

První otázkou je, zda může být v případě výplaty zálohy na zisk jako podkladu pro vyhodnocení zákonných kritérií použita i jiná účetní závěrka než mezitímní, konkrétně řádná nebo mimořádná. Řádná nebo mimořádná účetní závěrka vyžaduje v případě obou kapitálových společností schválení valnou hromadou.^[15] Řádná účetní závěrka je pravidelně podkladem pro rozhodnutí o rozdělení zisku; k tomuto účelu může posloužit i mimořádná účetní závěrka (§ 34 odst. 1 z. o. k.). V obou případech totiž účetní závěrky zachycují stav společnosti ke konci rozvahového dne, tj. ke konci účetního období. Naproti tomu mezitímní účetní závěrka se sestavuje v průběhu účetního období.

Z § 17 odst. 8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, plyne, že pokud právní předpisy stanoví kapitálové společnosti povinnost sestavit řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku a zároveň mezitímní účetní závěrku, mezitímní účetní závěrka se nesestavuje. Existují názory, i když jen slovně vyjádřené, že existuje-li řádná nebo mimořádná účetní závěrka, není možno o výplatě zálohy na zisk uvažovat, protože již existuje podklad pro vlastní rozdělení zisku. Proti tomuto názoru lze namítnout závěr předestřený výše, a sice, že záloha na zisk se může uplatnit v období mezi dvěma rozhodnutími valné hromady o rozdělení zisku. Sestavení řádné účetní závěrky se pak časově nekryje a ani krýt nemůže s konáním valné hromady, na jejímž pořadu jednání je její schválení a rozhodnutí o rozdělení zisku. Sestavení řádné nebo mimořádné účetní závěrky a konání valné hromady pak fakticky může být od sebe vzdáleno jeden až šest měsíců. Pokud bychom přijali výše nastíněný závěr jako správný, vyloučili bychom v důsledku toho po období až půl roku možnost vyplácet zálohy na již dosažený zisk; možnosti vyplácet zálohy na budoucí zisk by se tento závěr nedotkl.

Jak již bylo uvedeno výše, je právně bezvýznamné rozlišovat, zda se vyplácí záloha na budoucí zisk nebo na již dosažený zisk, protože k zúčtování obou dochází ve stejném okamžiku. **Mám proto za to, že je možné vyplatit zálohu na zisk i po sestavení řádné nebo mimořádné účetní závěrky před jejich schválením valnou hromadou a že s ohledem na § 17 odst. 8 zákona o účetnictví lze jako podkladu použít řádné nebo mimořádné účetní závěrky a není třeba sestavovat paralelně ještě mezitímní účetní závěrku.**

Druhou otázkou, kterou je třeba si klást, je otázka týkající se stáří mezitímní účetní závěrky. Jinými slovy: jak dlouho po sestavení mezitímní účetní závěrky je taková mezitímní účetní závěrka použitelná pro výplatu zálohy? Zákon o obchodních korporacích sice výslovně žádné požadavky na stáří mezitímní účetní závěrky neklade, lze však mít za to, že faktor běhu času není bez významu.

V případě řádné účetní závěrky judikatura dovodila, že ji nelze použít jako podklad pro rozdělení zisku po uplynutí šesti měsíců od skončení účetního období, k jehož poslednímu dni byla sestavena.^[16] V případě řádných či mimořádných účetních závěrek sestavovaných v rámci procesů přeměn se zásadně počítá se šestiměsíční dobou jejich relevance. Podle § 11 odst. 2 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách, v platném znění, je třeba při fúzi, rozdělení a převodu jmění na společníka sestavit mezitímní účetní

závěrku, byla-li poslední řádná nebo mimořádná účetní závěrka, popřípadě konečná účetní závěrka sestavena z údajů ke dni, od něhož ke dni vyhotovení projektu fúze, rozdělení nebo převodu jmění uplynulo více než šest měsíců. Je-li vyžadováno sestavení mezitímní účetní závěrky (v určitých případech to není nutné), je tato využitelná jako podklad pro vyhotovení projektu přeměny jen, je-li projekt vyhotoven do tří měsíců od jejího sestavení.

Zákon o obchodních korporacích nestanovuje žádnou dobu relevance mezitímní účetní závěrky sestavené pro účely výplaty zálohy. Zákon o přeměnách u mezitímní účetní závěrky stanovuje podstatně kratší dobu její použitelnosti oproti řádné či mimořádné účetní závěrce. Mám tak za to, že i použitelnost mezitímní účetní závěrky sestavené pro účely výplaty zálohy je časově omezená. Z důvodu absence výslovného ustanovení v zákoně o obchodních korporacích dovozují při použití argumentu *per analogiam* k době tří měsíců zakotvené jako nepřekročitelné pro použitelnost mezitímní účetní závěrky v zákoně o přeměnách, že stejná doba se má použít i na mezitímní účetní závěrku sestavenou pro účely výplaty zálohy a že tudíž mezi jejím sestavením a samotnou výplatou nesmí uplynout více než **tři měsíce**.

Mezitímní účetní závěrka pak dále ztrácí relevanci i v případě, že po jejím sestavení před uplynutím tří měsíců nastaly takové majetkové či finanční změny ve společnosti, že již relevantně nezobrazuje finanční situaci společnosti.

Konečně mám za to, že mezitímní účetní závěrku jako podklad pro výplatu zálohy na zisku nelze použít poté, co po jejím sestavení bylo rozhodnuto valnou hromadou o rozdělení zisku mezi společníky.

Závěrem k této dílčí otázce lze poznamenat, že to, co bylo řečeno o stáří mezitímní účetní závěrky, lze vztáhnout i na řádnou a mimořádnou účetní závěrku, mají-li sloužit jako podklad pro výplatu zálohy na podíl na zisku a nahrazují pro tento účel mezitímní účetní závěrku. I od jejich sestavení by neměly uplynout více než tři měsíce, resp. neměly by být použity k výplatě zálohy na zisku, pokud se finanční situace společnosti oproti dni, ke kterému byly sestaveny, podstatně změnila.

Třetí otázkou, kterou je třeba si ve vztahu k mezitímní účetní závěrce klást, je, zda je vyžadováno, aby mezitímní účetní závěrka byla schválena valnou hromadou. Do působnosti valných hrad kapitálových společností náleží schválení řádné, mimořádné nebo konsolidované účetní závěrky a v případech, kdy její vyhotovení stanoví jiný právní předpis, i mezitímní účetní závěrky [§ 190 odst. 2 písm. g) z. o. k. u společnosti s ručením omezeným a § 421 písm. g) z. o. k. u akciové společnosti]. Zákon o obchodních korporacích tak rozlišuje mezi mezitímní účetní závěrkou sestavovanou na základě zákona o obchodních korporacích a na základě jiných právních předpisů než zákona o obchodních korporacích. Mezi případy, kdy je mezitímní účetní závěrka sestavována na základě zákona o obchodních korporacích, patří právě probíraná mezitímní účetní závěrka sestavená pro účely výplaty zálohy.^[17] Mezitímní účetní závěrka sestavená pro účely výplaty zálohy na podíl na zisku nepodléhá schválení valnou hromadou, ledaže společenská smlouva či stanovy určí jinak.

Výše vyplacené zálohy

Zákon stanoví tři pravidla pro určení maximální možné výše vyplacené zálohy (nepřivolení si úpadku, nezpůsobení ztráty společnosti a neohrožení likvidity společnosti). Dodrželi-li statutární orgán při výplatě zálohy na podíl na zisku tato pravidla, není tím automaticky dáno, že při výplatě zálohy na podíl na zisku jeho členové jednali s péčí řádného hospodáře. Při výplatě zálohy by statutární orgán měl postupovat s velkou opatrností a na zálohách vyplatit jen takovou částku, o níž se důvodně domnívá, že bude valnou hromadou rozdělena mezi společníky nebo akcionáře, aby společnost nevystavil situaci, kdy bude po společnících nebo akcionářích nucena vymáhat přeplatek na vyplacené záloze.

Při stanovení konkrétní výše zálohy na podíl na zisku by se tak statutární orgán neměl spokojit jen s tím, že vyhoví zákonnému rámci stanovenému v § 40 odst. 1 a 2 z. o. k., ale měl by se zabývat i tím, kolik bývalo v minulých letech rozděleno mezi společníky, jaké příjmy a výdaje lze na straně společnosti do konce probíhajícího účetního období ještě očekávat a jakou výši zisku bude statutární orgán valné hromadě navrhopvat k rozdělení, tj. zohlednění i krátkodobých, střednědobých a dlouhodobých plánů společnosti. Všechny tyto naznačené okolnosti hrají roli pro zodpovězení otázky, zda členové statutárního orgánu při výplatě zálohy postupovali s péčí řádného hospodáře či nikoli.

Lze tak uzavřít, že **nedodržení zákonných limitů pro výplatu zálohy na podíl na zisku vždy zakládá porušení péče řádného hospodáře při výkonu funkce členů orgánu, kteří o ní rozhodli.** Především půjde, jak bylo výše uvedeno, o členy statutárního orgánu, do jehož působnosti rozhodnutí o výplatě zálohy zásadně náleží. Stejný závěr se ale uplatní v případě akciové společnosti s monistickou strukturou vůči členům správní rady. V úvahu přichází i porušení péče řádného hospodáře členy dozorčí rady, je-li výplata zálohy vázána na její předchozí souhlas. Porušení péče řádného hospodáře se však mohou členové orgánu dopustit i tehdy, je-li zákonným podmínkám vyhověno, pokud věděli nebo měli vědět, že nebude dosažen zisk ve výši vyplacené zálohy, resp. že zisk ve výši vyplacené zálohy nebude rozdělen mezi společníky či akcionáře.

Pokyn valné hromady k vyplacení zálohy

Výplata zálohy není věcí obchodního vedení, i když obchodní vedení může nepřímo ovlivnit – společnosti budou skrze zálohy odčerpány prostředky na uskutečnění zamýšlených transakcí, plánů atd. **Je tak třeba si klást otázku, zda valná hromada může statutárnímu orgánu udělit pokyn k výplatě zálohy.** Vzhledem k tomu, že výplata zálohy není věcí obchodního vedení, se domnívám, že takový pokyn valné hromady není *a priori* zakázaný a je možný. Na druhé straně ale jeho udělení nezbavuje členy statutárního orgánu povinnosti dodržet zákonné podmínky pro výplatu zálohy, ani je nezbavuje povinnosti vykonávat funkci s péčí řádného hospodáře. Dále je třeba uvážit, že valná hromada není takovým pokynem k výplatě zálohy sama vázána a není jím tak omezena při finálním rozhodování o rozdělení zisku mezi společníky. Pokyn valné hromady statutárního orgánu k výplatě zálohy tak bude pro statutární orgán závazný v tom směru, že statutární orgán bude povinen se otázkou výplaty zálohy zabývat a posoudit, zda a v jakém rozsahu jsou dány podmínky pro její výplatu, aby to nemělo negativní vliv na společnost.

K výši zálohy je třeba ještě podotknout, že statutární orgán není vázán výší zálohy určené v pokynu valné hromady k rozdělení v rozsahu, který překračuje buď jeho návrh na výši zálohy, anebo jeho stanovisko k maximální možné výši zálohy vzhledem k zákonným požadavkům a faktickému stavu společnosti. Jak již bylo uvedeno výše, valná hromada či dozorčí rada mohou omezit vyplacení záloh, a to i určením její nepřekročitelné výše. Za takové omezení lze považovat i výši zálohy uvedené v pokynu valné hromady. **Statutární orgán takovou výši při výplatě zálohy nemůže překročit, pak by totiž jeho členové porušili péči řádného hospodáře, není však povinen vyplatit zálohu v celé výši určené v pokynu valné hromady.**

Zúčtování zálohy

Zúčtování zálohy je třeba provést vždy v souvislosti s výplatou podílu na zisku na základě rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku. Při vlastním rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku nemusí být okolnost vyplacení zálohy zohledněna, postačí, že k tomu přihledne při rozhodování o výplatě podílu na zisku statutární orgán. Nezúčtování zálohy statutárním orgánem při výplatě podílu na zisku je porušením péče řádného hospodáře.

V souvislosti s rozhodnutím valné hromady o rozdělení zisku a rozhodnutím statutárního orgánu o jeho výplatě mohou nastat dvě situace:

Za první, vyplacená záloha nedosahuje výše zisku určeného k rozdělení valnou hromadou, resp. výše zisku, který může být společností vyplacen. V takovém případě společnost společníkovi vyplatí kladný rozdíl mezi částkou podílu na zisku a částkou vyplacené zálohy, který představuje doplatek na podíl na zisku.^[18]

Za druhé, vyplacená záloha je vyšší než zisk, o jehož rozdělení mezi společníky valná hromada rozhodla, resp. vyšší než zisk, který může být na podíl na zisku statutárním orgánem vyplacen. V takovém případě na straně společníka vzniká přeplatek (záporný rozdíl mezi částkou podílu na zisku a částkou vyplacenou jako záloha) a je třeba se ptát, zda společník má povinnost jej bez dalšího společnosti vrátit.

Domnívám se, že společník má povinnost přeplatek vrátit tehdy, je-li k tomu společností vyzván, přičemž **přednostně by společnost, resp. její statutární orgán měl posoudit, zda je možné rozhodnout o tom, že přeplatek je zálohou na další podíl na zisku.** Jsou-li splněna zákonná kritéria pro posouzení přeplatku jako zálohy na další podíl na zisku, měl by statutární orgán rozhodnout o záloze na další podíl na zisku ve výši přeplatku a tu vůči přeplatku započítat. **Teprve v případě, že nejsou splněny zákonné předpoklady pro vyplacení zálohy ve výši přeplatku, je statutární orgán společníky povinen vyzvat k vrácení přeplatku.**

Je třeba si klást otázku, vůči komu se má záloha zúčtovat, dojde-li po jejím vyplacení k převodu podílu, na nějž byla záloha vyplacena.

S podílem společníka jsou spojena práva a povinnosti vyplývající z účasti na obchodní korporaci (§ 31 z. o. k.). S podílem je tak spojeno jak právo na výplatu podílu na zisku, včetně práva na zálohu na podíl na zisku a práva na doplacení podílu na zisku, tak povinnost vrátit přeplatek na podíl na zisku vzniklý v důsledku vyplacení zálohy ve vyšší výši, než kolik činila částka podílu na zisku určená k výplatě. Při převodu podílu dochází v zásadě k přechodu všech těchto práv a povinností. Pouze v případě akciové společnosti nedochází k přechodu těch práv, která se osamostatnila.

V případě společnosti s ručením omezeným právo na doplatek na podíl na zisku a povinnost vrátit přeplatek jsou spojeny s podílem společníka na společnosti, dokud nezaniknou. Doplatek na podíl na zisku je tak společnost povinna vyplatit tomu, kdo je ke dni výplaty společníkem. Tím není vyloučeno, aby společník pohledávku na doplatek postoupil jinému. Povinnost vrátit přeplatek tíží každého, kdo je nabyvatelem podílu, dokud není tato povinnost splněna. Společník, kterému byla záloha na podíl na zisku vyplacena, i když následně přestane být společníkem, ručí za vrácení přeplatku, a to podle § 209 odst. 1 z.

o. k., jenž stanoví, že převodce ručí společností za dluhy, které byly s podílem na nabyvatele převedeny; toto pravidlo se uplatní nejen v případě převodu podílu, ale i v případě převodu kmenového listu (§ 210 odst. 1 z. o. k.). Poskytnutá záloha společností společníkovi je totiž dluhem společníka vůči společnosti.

V případě akciové společnosti právo na výplatu podílu na zisku náleží podle § 281 odst. 2 z. o. k. mezi tzv. samostatně převoditelná práva, u nichž zákon spojuje právo na jejich uplatnění s tzv. rozhodným dnem. Rozhodný den je významný v případě, že akcionáři vzniká právo na doplatek, nikoli v případě přeplatku. **Právo na doplatek se k rozhodnému dni osamostatňuje od akcie, pokud k jeho osamostatnění nedošlo nebo nedojde podle § 352 z. o. k. Doplatek náleží podle § 284 z. o. k. tomu, kdo byl akcionářem v rozhodný den pro výplatu podílu na zisku, i když jím následně přestal být.** Rozhodný den pro uplatnění práva na doplatek určují stanovy anebo jím je rozhodný den pro účast na valné hromadě, která rozhodla o výplatě podílu na zisku.

Nicméně povinnosti spojené s akcií se neosamostatňují. Vznikl-li tedy přeplatek, tíží akcii, dokud nezanikne - započtením oproti záloze na další podíl na zisku, vrácením společností, zúčtováním s dalším podílem na zisku. Akcionář, jemuž byla záloha vyplacena, neručí společností na rozdíl od společníka společností s ručením omezeným za vrácení přeplatku v případě, že přestal být akcionářem.

Závěr

Tento článek si nečinil ambice vyčerpat všechny otázky související s institutem zálohy na podíl na zisku a zaměřil se jen na některé vybrané problémy. **Závěry, ke kterým jsem dospěla ve vztahu k výplatě zálohy na podíl na zisku v kapitálových společnostech, si dovolím stručně shrnout:**

1. Záloha na podíl na zisku je plnění poskytnuté společností společníkovi před tím, než mu vznikne pohledávka na konkrétní podíl na zisku, tj. před rozhodnutím valné hromady o rozdělení zisku mezi společníky.
2. Všechny společností vyplacené a dosud nezúčtované zálohy mají být zúčtovány oproti podílu na zisku, o jehož rozdělení valná hromada rozhodla. Nezúčtování zálohy statutárním orgánem při výplatě podílu na zisku je porušením péče řádného hospodáře.
3. Při výplatě zálohy není třeba vymezovat, zda jde o zálohu na budoucí zisk nebo na zisk již vytvořený.
4. Nestanoví-li společenská smlouva nebo stanovy jinak, je oprávněn o výplatě zálohy rozhodnout statutární orgán, resp. v případě akciové společnosti s monistickým systémem vnitřní struktury správní rada.
5. Dozorčí rada a valná hromada bez úpravy ve společenské smlouvě či stanovách mohou výplatu zálohy na podíl na zisku statutárnímu orgánu zakázat či rozsah výplaty omezit.
6. Jako podklad pro vyplacení zálohy je možné využít nejen mezitímní, ale i řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku.
7. Od sestavení mezitímní účetní závěrky po výplatu zálohy by neměly uplynout více než tři měsíce; účetní závěrku nelze použít jako podklad k výplatě zálohy na zisku, pokud se finanční situace společností oproti dni, ke kterému byla sestavena, podstatně změnila.
8. Mezitímní účetní závěrku jako podklad pro výplatu zálohy na zisku nelze použít poté, co po jejím sestavení bylo rozhodnuto valnou hromadou o rozdělení zisku mezi společníky.
9. Mezitímní účetní závěrka sestavená pro účely výplaty zálohy na podíl na zisku nepodléhá schválení valnou hromadou, ledaže společenská smlouva či stanovy určí jinak.
10. Nedodržení zákonných limitů pro výplatu zálohy na podíl na zisk vždy zakládá porušení péče řádného hospodáře při výkonu funkce členů orgánu, kteří o ní rozhodli: především členů statutárního orgánu, v případě akciové společnosti s monistickou strukturou členů správní rady a i členů dozorčí rady, je-li výplata zálohy vázána na její předchozí souhlas. Porušení péče řádného hospodáře se však mohou členové orgánu dopustit i tehdy, je-li zákonným podmínkám vyhověno, jestliže věděli nebo měli vědět, že nebude dosažen zisk ve výši vyplacené zálohy, resp. že zisk ve výši vyplacené zálohy nebude rozdělen mezi společníky či akcionáře.
11. Výplata zálohy nenáleží do obchodního vedení. Pokyn valné hromady statutárnímu orgánu k výplatě zálohy je možný, jeho závaznost je ale omezená. V případě pokynu k výplatě zálohy bude statutární orgán povinen se otázkou výplaty zálohy zabývat a posoudit, zda a v jakém rozsahu jsou dány podmínky pro její výplatu, aby to nemělo negativní vliv na společnost.
12. Společník má povinnost přeplatek na podílu na zisku vrátit tehdy, je-li k tomu společností vyzván. Statutární orgán by měl přednostně rozhodnout o záloze na další podíl na zisku ve výši přeplatku a tu vůči přeplatku započítat. Teprve v případě, že nejsou splněny zákonné předpoklady pro vyplacení zálohy ve výši přeplatku, by statutární orgán měl společníky vyzvat k vrácení přeplatku.
13. Ve společnosti s ručením omezeným právo na doplatek na podíl na zisku a povinnost vrátit přeplatek jsou spojeny s podílem společníka na společností, dokud nezaniknou.
14. V akciové společnosti doplatek náleží podle § 284 z. o. k. tomu, kdo byl akcionářem v rozhodný den pro výplatu podílu na zisku, i když jím následně přestal být, ledaže se uplatní § 352 z. o. k.
15. Přeplatek zatěžuje akcii, dokud nezanikne.

Tento článek byl převzat z *Bulletinu advokacie se souhlasu autora i Bulletinu advokacie.*

1. Tento příspěvek byl přednesen na mezinárodní konferenci na téma Corporate Governance ve střední Evropě pořádanou dne 30. května 2014 katedrou obchodního práva Právnické fakulty Univerzity Karlovy a byl zpracován v rámci projektu PRVOUK P05 Soukromé právo pro XXI. století.
2. Pelikánová, I.: Komentář k obchodnímu zákoníku, 2. díl (s přihlédnutím k evropskému právu), 2 přepracované a doplněné vydání, Linde Praha, a. s., 1998, str. 445.
3. Tamtéž, str. 799.
4. Louda, F.: Rozdělení zisku, DHK - Daňová a hospodářská kartotéka, 1994, č. 7.
5. Dvořák, T.: Družstevní právo. C. H. Beck, 3. vydání, 2006, str. 80.
6. Tamtéž, str. 80.
7. Z předrekodifikační literatury lze zmínit vedle výše uvedených autorů i Drbohlav, J.: Zálogy na podíl na zisku, DaP - Daně a právo v praxi, 2001, č. 25, str. 19.
8. Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále jen „z. o. k.“).
9. Kuhn, P. in Štenglová, I., Havel, B., Čileček, F., Kuhn, P., Šuk, P.: Zákon o obchodních korporacích. Komentář, 1. vydání, C. H. Beck, Praha 2013, str. 103.
10. Srov. § 173 odst. 1 písm. i) obch. zák.
11. Shodně Kuhn, P. v cit. op. pozn. č. 10, str. 103, odst. 15.
12. Tamtéž, str. 104, odst. 25
13. Druhá a třetí věta § 40 odst. 2 z. o. k. zní: „Výše zálohy na výplatu zisku nemůže být vyšší, než kolik činí součet výsledku hospodaření běžného účetního období, nerozděleného zisku z minulých let a ostatních fondů ze zisku snížený o neuhrazenou ztrátu z minulých let a povinný příděl do rezervního fondu. K výplatě zálohy nelze použít rezervních fondů, které jsou vytvořeny k jiným účelům, ani vlastních zdrojů, jež jsou účelově vázány a jejichž účel není obchodní korporace oprávněna měnit.“
14. Podrobná argumentace k této otázce viz Výkladové stanovisko č. 27 Expertní skupiny Komise pro aplikaci nové civilní legislativy při Ministerstvu spravedlnosti ze dne 9. 4. 2014, ASPI online.
15. U společnosti s ručením omezeným je působnost valné hromady v této věci dána v § 190 odst. 2 písm. g) z. o. k. a u akciové společnosti v § 421 odst. 2 písm. g) z. o. k.
16. Srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 9. 2009, sp. zn. 29 Cdo 4284/2007, publikovaný ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod č. 80 v roce 2010.
17. Dalším případem, kdy je podle zákona o obchodních korporacích potřebné sestavit mezitímní účetní závěrku, je stanovení výše vypořádacího podílu.
18. Kuhn, P. v cit. op. pozn. č. 10, str. 104, odst. 19.

Autor: Kateřina Eichlerová

Zatím žádné diskuzní příspěvky