

K majetkovým právům společníka za trvání obchodní společnosti

Aleš Borkovec*

Zdroje, ze kterých je financován majetek společnosti, se rozdělují do dvou skupin, a to jednak na zdroje vlastní (pro které obchodní zákoník a účetní předpisy používají pojem vlastní kapitál) a jednak na zdroje cizí. Vlastní kapitál společnosti lze rozdělit na dvě podskupiny – na zdroje vložené do společnosti a na zdroje vydělané společností.

Zdroje vložené do společnosti jsou:

- a) *Základní kapitál*. Představuje souhrn vkladů společníků a jsou s ním spojena práva a povinnosti společníků vůči společnosti.
- b) *Kapitálové fondy*. Jde o zdroje, kterým odpoví-

dají prostředky, které společnost dostala a nemusí je vracet. Typicky to budou dary, dále nevratné dotace (např. účelové dotace od státu) a emisní ážio¹.

Zdroje vydělané společností jsou:

- a) *Fondy ze zisku*. Tyto fondy jsou naplňovány ze zisku (s určitými výjimkami, jak je uváděno dále). U každé kapitálové společnosti musí být ze zákona zřízen rezervní fond, v některých případech i jiné fondy (viz dále). Další fondy si může společnost zřídit podle svého uvážení, ať už je upraví ve stanovách nebo nikoli.

* Mgr. Ing. Aleš Borkovec, Katedra národního hospodářství Právnické fakulty Masarykovy univerzity, Brno

¹ Emisní ážio je prémie, kterou musí zaplatit společník za to, že mu bylo umožněno získat účast ve společnosti. U akcií je to rozdíl mezi emisním kurzem a jmenovitou hodnotou. Nově může emisní ážio být také u s.r.o. (§ 111 ObchZ).

- b) *Hospodářský výsledek.* Jde o zisk (kladný hospodářský výsledek) nebo ztrátu (záporný hospodářský výsledek).

Základním právem každého společníka je podílet se na zisku společnosti. Nejtypičtějším případem výplaty zisku bude vyplácení prostředků, kterému odpovídá snížení kladného hospodářského výsledku, tedy čistého zisku. Přitom nemusí jít pouze o zisk z minulého roku, nýbrž o kumulovaný zisk, tedy včetně zisku minulých let (§ 178 ObchZ). Pro výplatu zisku zákon závazně stanoví omezení – za prvé, pro část zisku, která musí pokrýt ztrátu z minulých let, za druhé, pro část zisku, která má (musí) být použita pro doplnění rezervního fondu a konečně za třetí, pro část zisku, která přechodně kryje nezapsané zvýšení základního kapitálu. Tyto části zisku nesmějí být společníkům vyplaceny jako podíl na zisku (§ 178 odst.2 ObchZ). Další omezení si společnost stanovuje sama ve společenské smlouvě a ve stanovách.

Urcitým prolomením rovného práva společníků podílet se na zisku je ustanovení § 204 odst.4 ObchZ, kde je uvedeno, že právo na dividendu v případě zvyšování základního kapitálu vzniká až v roce, kdy ke zvýšení základního kapitálu došlo. Jak toto ustanovení interpretovat?² Doslovný výklad není možný. Pak by na akcie vydané při zvyšování základního kapitálu připadalo právo pouze na podíl ze zisku až od roku, kdy došlo ke zvýšení základního kapitálu, a na tyto akcie by nikdy nepřipadala ta část fondů ze zisku, která byla vytvořena ze zisku v předchozích letech, ani nerozdělený zisk z předchozích let. Tím by se trvale rozlišovalo mezi jednotlivými akcionáři, což není podle zákona přípustné. Zákonodárce chtěl zřejmě říci to, že vzniká právo na plnění teprve v roce následujícím po roce, v němž bylo zvýšení základního kapitálu zapsáno do obchodního rejstříku.³ I po tomto výkladu je ustanovení § 204 odst. 4 ObchZ problematické. Tržní cena upisovaných akcií se odvíjí mimo jiné (ne-li především) od výše vlastního kapitálu připadajícího na jednu akcii. Není-li průběh upisování a výplata dividend po upsání akcií a po zapsání zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku patřičně ošetřena ve stanovách (případně v podmínkách upisování) kupuje upisovatel „zajíce v pytli“ – upíše akcii, na kterou připadá určitá hodnota vlastního kapitálu, a tu mu pak zčásti mohou „vybrat“ současní akcionáři prostřednictvím výplaty dividend.

Společníci mohou rozdělit také zisk, který již byl převeden do fondů ze zisku. Tady je omezení pouze v případě rezervního fondu, v případě zvláštního rezervního fondu na vlastní akcie (§ 161d ObchZ) a v případě příplatků podle § 121 ObchZ. U rezervního fondu vyplývá omezení především z § 67, § 123 a § 178 obchodního zákoníku. V § 67 se uvádí, že „lze jej použít v rozsahu, v němž je podle tohoto zákona vytvářen povinně, pouze ke krytí ztrát společnosti, nestanoví-li zákon jinak.“ Jinými slovy s tím, co přesahuje zákonem stanovený objem může společnost nakládat, jak chce. S tímto ustanovením zcela nekoresponduje ustanovení § 123 odst. 2 ObchZ, kde se mimo jiné uvádí, že k výplatě zisku nelze použít rezervního fondu. Vzhledem k tomu, že § 123 spadá do dílu Společnost s ručením omezeným, zatímco § 67 ObchZ je obecný pro všechny typy obchodních společností, dalo by se dovodit, že toto omezení platí pouze pro společnosti s ručením omezeným a akciová společnost může použít k výplatě zisku i tu část rezervního fondu, která převyšuje rozsah povinně stanovený zákonem (případně stanovami). Tak je to v souladu s ustanovením § 178 odst. 2 písm. b) ObchZ.⁴ Rezervní fond má zvláštní charakter v tom, že sice spadá do fondů ze zisku, nicméně zákon umožňuje jeho naplnění již při založení společnosti, nebo jeho zvýšení při zvyšování základního kapitálu, vložením prostředků do společnosti společníky. Na charakteru zdrojů z hlediska čerpání z nich se však tím nic nemění.⁵

Zvláštní rezervní fond vytváří společnost v případě, že má v majetku své vlastní akcie (§ 161d ObchZ). Zvláštní rezervní fond se vytváří až v okamžiku, ke kterému se sestavuje rozvaha. Typicky tedy na konci účetního období, které se většinou shoduje s koncem kalendářního roku. Tento zvláštní rezervní fond může společnost naplnit z nerozděleného zisku a z fondů, které společnost může použít podle svého uvážení – což jsou fondy ze zisku s uvedenými výjimkami. Tento fond svým charakterem patří také mezi fondy ze zisku a bude zařazen na účet 47 – Ostatní fondy. Ze zákona explicitně nevyplývá, zda-li tento zvláštní rezervní fond musí společnost vytvořit i v případě, že nemá zisk ani fondy ze zisku, tj. zda-li musí tento fond vytvořit na úkor zisku a propadnutí se do ztráty. Tento fond nelze použít pro výplatu zisku – jeho snížení, případně zrušení probíhá v závislosti na zcizení vlastních akcií z majetku společnosti.

Specifický charakter mají příplatky společníků

² Už jenom výraz „došlo“ je problematický. Spokojme se však v této chvíli s tím, že ke zvýšení základního kapitálu dochází zápisem do obchodního rejstříku, jak je tomu obdobně u snižování základního kapitálu. (§ 216 odst. 3 ObchZ)

³ Obdobnou úpravu obsahuje § 183f odst. 3 ObchZ, kde jde naopak o zánik práva na plnění.

⁴ Ovšem jaký záměr sledoval zákonodárce touto odlišnou úpravou pro společnosti s ručením omezeným na jedné straně a pro akciové společnosti na druhé straně není jasné. Jde možná o nepřesné vyjádření, zvláště když vezmeme v úvahu ustanovení § 124 odst. 3 ObchZ.

⁵ Zajímavá je otázka, jak se budou zdaňovat vyplacené části rezervního fondu odpovídající naplnění rezervního fondu při založení. Zda budou zdaněny jako zisk anebo nebudou zdaněny, protože se na ně bude hledět jako na vrácené vklady – obdobně jako u snižování základního kapitálu.

u společnosti s ručením omezeným podle § 121 ObchZ.⁶ Příplatek není ani vkladem do základního kapitálu, ani nejde o emisní ážio podle § 111 ObchZ. Nepůjde ani o půjčku, která by spadala do cizích zdrojů. Zákon výslovně uvádí, že jde o příplatky na vytvoření vlastního kapitálu. Tyto příplatky lze společníkům za podmínky stanovené v § 121 odst. 4 ObchZ vrátit. Účtová osnova nestanoví pro účtování příplatků konkrétní účet. V úvahu připadají dva účty a to účet 413 – Ostatní kapitálové fondy v kategorii Kapitálové fondy anebo 427 – Ostatní fondy v kategorii Fondy ze zisku. V úvodu tohoto článku bylo uvedeno, že kapitálové fondy jsou trvalejšího (neměnného) charakteru. Podle všeobecně přijímaného názoru⁷, se dají použít pouze na krytí ztráty. Příplatky nemají charakter trvalého a nevratného „vkladu“. Příplatek, který se může společníkovi vrátit, by tedy neměl být účtován do kapitálových fondů. Svým charakterem jsou zdroje z příplatků nejbližší zdrojům z fondů ze zisku, jejichž snížením lze vyplácet prostředky. Příplatky by měly být zařazeny do této kategorie a to na účet 427 – Ostatní fondy. Výjimečně se příplatky účtují do rezervního fondu, a to v případě vytvoření rezervního fondu již při založení společnosti anebo při zvyšování základního kapitálu (§ 67 odst. 2 ObchZ). V tomto případě příplatky mohou poskytnout i akcionáři.

V úvahu připadá také vyplacení prostředků snížením základního kapitálu, případně kapitálových fondů. Vyplacení prostředků snížením základního kapitálu je možné a postup při snižování základního kapitálu je podrobně upraven v obchodním zákoníku, proto se tento článek snižováním základního kapitálu nebude podrobně zabývat. Další možností získání prostředků ze společnosti by mohlo být snížení kapitálových fondů. Kapitálové fondy však lze, jak je uvedeno výše, snížit pouze v případě úhrady ztráty společnosti⁸.

Nelze je snižovat za účelem vyplácení prostředků ze společnosti (se spornou výjimkou ohledně příplatků). V praxi však není vyloučena možnost nepřímé výplaty prostředků z kapitálových fondů. Nejdříve dojde v jednom roce k vytvoření ztráty, která je v druhém roce uhrazena zdroji z kapitálových fondů a ve stejném roce je vytvořen zisk, který je ve třetím roce rozdělen mezi společníky.⁹

Trochu záhadně působí ustanovení § 123 odst. 2 ObchZ, které zakazuje výplatu zisku ze základního kapitálu, rezervního fondu a ostatních kapitálových fondů. Zákaz výplaty zisku z rezervního fondu je již rozebrán výše. Samozřejmě, že k výplatě zisku nelze použít základní kapitál a ostatní kapitálové fondy – protože v nich žádný zisk nebyl, není a nebude. Pokud došlo ke zvýšení základního kapitálu ze zisku, již to není zisk a je chráněn jako ostatní část základního kapitálu. Uvedeným ustanovením chtěl zákonodárce patrně znemožnit cesty vedoucí k tunelování společnosti společníky. Stejný záměr sleduje i ustanovení § 179 odst. 4 ObchZ, které povoluje bezúplatný převod majetku společnosti na akcionáře jen v případech, kdy to zákon výslovně dovoluje (viz důvodová zpráva k novele Obchodního zákoníku¹⁰).

SHRNUTÍ

Tento článek se zabývá možnostmi výplaty prostředků z obchodní společnosti společníkovi za trvání vztahu mezi ním a společností. Rozebírá způsoby výplaty zisku ze společnosti, postavení rezervního fondu a zvláštního rezervního fondu a účtování příplatků společníkovi. Dotýká se také způsobu a účelu snížení kapitálových fondů.

⁶ Obdobný institut je znám i v německém právu. K tomuto problému blíže BRAUN, A.: Půjčky společníků nahrazující vlastní jmění v německém právu – nástroj pro ochranu věřitelů i v České republice? In Právní rozhledy, 2000, číslo 11, str. 516–518.

⁷ Viz např. CARDOVÁ, Z.: Kapitálové fondy. In: Daně a právo, 2000, číslo 11, str. 2–6.

⁸ Slovo úhrada, které používá obchodní zákoník, není v souvislosti se ztrátou úplně přesné, protože nejde o faktickou úhradu jako převod peněz, pouze o účetní operaci ke snížení ztráty.

⁹ Snížením kapitálových fondů za účelem úhrady ztráty dochází k určitému zkresení účetnictví – z účetnictví vymizí vytvořené emisní ážio, dary, dotace, atd., které pravdivě vypovídaly o zdrojích majetku podnikatele.

¹⁰ Parlament ČR, Poslanecká sněmovna, 1999, III. volební období, sněmovní tisk č. 476.