22. 5. 2009

ID: 56483

Opravné položky a společníci

Odpadnou-li důvody, jež vedly k vytvoření opravných položek, a veřejná obchodní či komanditní společnost opravné položky sníží nebo zruší, je povinna společníku, jehož účast ve společnosti v mezidobí zanikla vystoupením a který ji uhradil ztrátu, vrátit částku odpovídající té výši jím uhrazené ztráty, jíž společnost vykázala právě v důsledku vytvoření opravných položek a jež by – nebýt opravných položek – jinak nevznikla.

(Usnesení Nejvyššího soudu České republiky sp.zn. 29 Cdo 2548/2008, ze dne 24.2.2009)

Nejvyšší soud České republiky rozhodl v právní věci navrhovatelky A. R., k. s., zastoupené JUDr. P. V., advokátem, za účasti i. A., a. s., zastoupené Mgr. J. R., advokátem, o zaplacení částky 20,000.000,-Kč s příslušenstvím, vedené u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 28 Cm 22/2005, o dovolání žalované proti rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 16. ledna 2008, č.j. 3 Cmo 470/2006-137, tak, že rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 16. ledna 2008, č. j. 3 Cmo 470/2006-137, a rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. dubna 2006, č. j. 28 Cm 22/2005-64, ve výrocích III. a IV., se zrušují a věc se vrací soudu prvního stupně k dalšímu řízení.

Z odůvodnění:

V záhlaví označeným rozsudkem Vrchní soud v Praze potvrdil k odvolání společnosti i. A., a. s. rozsudek ze dne 28. dubna 2006, č. j. 28 Cm 22/2005-64, v napadených výrocích III. a IV., jimiž Městský soud v Praze uložil této společnosti povinnost zaplatit navrhovatelce částku 1,000.000,- Kč spolu s úrokem z prodlení ve výši 2% p. a. od 9. března 2004 do zaplacení (výrok III.) a rozhodl o nákladech řízení (výrok IV.).

Odvolací soud shodně se soudem prvního stupně dospěl k závěru, že zákonný termín „nesení ztráty“ v ustanovení § 93 v návaznosti na ustanovení § 82 odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb. obchodního zákoníku (dále též jen „obch. zák. „), ve znění účinném do 31. prosince 2000, nelze vykládat jinak, než že i. A., a. s. (jež byla v rozhodném období komplementářkou navrhovatelky – komanditní společnosti) je povinna vzniklou ztrátu uhradit. Ztrátu komanditní společnosti nesou především komplementáři. Komanditisté se podílejí na úhradě ztráty pouze tehdy, je-li to stanoveno ve společenské smlouvě a v jejich případě (jak dovodila soudní praxe před novelou obchodního zákoníku provedenou zákonem č. 370/2000 Sb. a jak je po této novele výslovně stanoveno v ustanovení § 100 obch. zák.) je nesení ztráty výrazem vzniku příplatkové povinnosti. Komplementář žádným vkladem nedisponuje a jakýkoli jiný způsob nesení ztráty než její úhrada (např. snížení podílu na zisku z budoucích účetních období), by byl v rozporu se zákonnou povinností nést vzniklou ztrátu.

Skončilo-li hospodaření navrhovatelky za účetní období roku 2000 ztrátou ve výši 2.813,885.000,-Kč, nese tuto ztrátu i. A., a. s. (jak plyne ze společenské smlouvy), přičemž rozsah její povinnosti k úhradě zjištěné ztráty je třeba snížit o její podíl na zisku společnosti vykázanému k 31. červenci 2001 (kdy zanikla účast i. A., a. s. v navrhovatelce). Odvolací soud se ztotožnil s názorem soudu prvního stupně, který shledal ujednání obsažené v notářském zápise ze dne 31. července 2001, podle něhož ztráta bude převedena na účet neuhrazených ztrát a hrazena ze zisku budoucích účetních období, jako neplatné pro rozpor se zákonem, neboť takovým ujednáním je popřen princip osobní odpovědnosti komplementáře za ztrátu společnosti a ztráta je nepřípustně přenášena na společnost. Nerozhodné pak je i to, že šlo o ztrátu účetní, vzniklou zaúčtováním opravných položek, a že se tato

ztráta projevila v hospodaření společnosti pouze v inkriminovaném období ukončení účasti i. A., a. s. ve společnosti.

Uzavřel, že pro vznik povinnosti žalované nést ztrátu je rozhodná pouze skutečnost, že v době skončení účasti i. A., a. s. jako komplementáře společnosti ztráta existovala. Skutečnost, že i. A., a. s. jako komplementář odpovídá za celou ztrátu společnosti, zatímco její podíl na zisku činí pouhé 1% oproti 99% podílu komanditistů, pak podle odvolacího soudu – s ohledem na okolnosti založení navrhovatelky – není ani v rozporu s dobrými mravy.

Proti rozsudku odvolacího soudu podala společnost i. A., a. s. dovolání, jehož přípustnost opírá o ustanovení § 237 odst. 1 písm. c/ zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále též jen „o. s. ř.“), namítajíc, že rozsudek odvolacího soudu spočívá na nesprávném právním posouzení věci (tedy, že je dán dovolací důvod podle § 241a odst. 2 písm. b/ o. s. ř.) a navrhujíc, aby Nejvyšší soud rozhodnutí soudů obou stupňů zrušil a věc vrátil soudu prvního stupně k novému projednání.

Dovolatelka namítá nesprávnost závěru odvolacího soudu, podle něhož je nerozhodné, že šlo o ztrátu účetní, vzniklou zaúčtováním opravných položek uměle vytvořených právě z důvodu absence podkladů pro účtování, které tehdejší komanditista (Č. o. b., a. s.) nepředložil.

V období, kdy dovolatelka byla komplementářkou, nedosahovala navrhovatelka skutečné ztráty v důsledku „prohospodaření“. Příčinou dosažené ztráty byla výlučně tvorba opravných položek, což vyplývá z daňového přiznání navrhovatelky za rok 2000. V dalších účetních obdobích již navrhovatelka „uvedenou ztrátu neúčtovala“.

Uhrazovací povinnost, jak se jí snaží navrhovatelka konstruovat, ve skutečnosti znamená, že v případě vytvoření opravných položek z jakéhokoliv důvodu má tvorbu těchto položek (které neznamenají faktickou ztrátu) uhradit společnosti komplementář. „Při rozpuštění opravných položek např. příští rok by tuto skutečnost společnost účetně vyčíslila jako zisk, jenž se dělí mezi komplementáře a komanditisty. V daném případě by se tento zisk dělil v poměru 99 % komanditista a 1 % komplementář, tzn., že komplementář by do společnosti měl uhradit částku cca 2,8 miliardy Kč a příští rok by si z této částky 2,772 miliardy Kč ponechal komanditista a komplementáři by bylo vyplaceno 0,028 miliardy Kč“.

Dovolatelka dále poukazuje na to, že společníci navrhovatelky se dne 31. července 2001 (ve formě notářského zápisu) dohodli, že účetní ztráta za rok 2000 bude vypořádána jejím zaúčtováním na účet (neuhrazená ztráta z minulých let).

Konečně dovolatelka namítá, že projednání sporu před soudem brání formální překážka v podobě sjednané rozhodčí doložky.

Nejvyšší soud shledává dovolání přípustným podle ustanovení § 237 odst. 1 písm. c/ o. s. ř., a to k řešení otázek v dovolání otevřených.

Jelikož je spor veden o povinnost nést ztrátu navrhovatelky za rok 2000, je pro další úvahy Nejvyššího soudu významné zejména znění obchodního zákoníku a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, účinné do 31. prosince 2000.

Komanditní společnost je v ustanovení § 93 obch. zák. definována jako společnost, v níž jeden nebo více společníků ručí za závazky společnosti do výše svého nesplaceného vkladu zapsaného v obchodním rejstříku /komanditisté/ a jeden nebo více společníků celým svým majetkem /komplementáři/ (odstavec první). Není-li dále stanoveno jinak, použijí se na komanditní společnost přiměřeně ustanovení tohoto zákona o veřejné obchodní společnosti a na právní postavení komanditistů ustanovení o společnosti s ručením omezeným (odstavec druhý).

Ztrátu zjištěnou roční účetní závěrkou nesou společníci veřejné obchodní společnosti rovným dílem (§ 82 odst. 3 obch. zák.). Citované ustanovení se použije, nestanoví-li společenská smlouva jinak (§ 82 odst. 4 obch. zák.).

První otázkou, pro jejíž posouzení Nejvyšší soud připustil dovolání, je, zda právní úprava komanditní společnosti účinná do 31. prosince 2000 připouštěla, aby ztrátu zjištěnou účetní závěrkou nesla na základě ujednání společníků (ve společenské smlouvě) komanditní společnost a nikoli komplementář(i).

Obchodní zákoník v rozhodném znění neobsahoval samostatnou úpravu povinnosti komplementářů nést ztrátu komanditní společnosti, tato povinnost však byla upravena prostřednictvím odkazu na úpravu veřejné obchodní společnosti (ustanovení § 93 odst. 2 obch. zák.). Z § 82 odst. 4 obch. zák. plyne, že ustanovení § 82 odst. 3 obch. zák. mohlo být modifikováno společenskou smlouvou.

Ačkoli pouhým gramatickým výkladem by bylo možno dovozovat, že celé ustanovení § 82 odst. 2 obch. zák. je dispozitivní a že tedy společenská smlouva může vyloučit povinnost společníků veřejné obchodní společnosti nést její ztrátu, dospívá Nejvyšší soud za použití výkladu systematického k závěru, že tomu tak není.

Definičním znakem veřejné obchodní společnosti je osobní účast společníků na jejím podnikání (§ 76 odst. 1 obch. zák.). Jedním z projevů osobní povahy tohoto typu obchodní společnosti je právě povinnost společníků nést její ztrátu. Připuštění možnosti vyloučit tuto povinnost dohodou společníků (tj. osob, kterým je uložena), by vedlo k popření jednoho z podstatných rysů veřejné obchodní společnosti.

Závěr, podle něhož nelze povinnost společníků nést ztrátu veřejné obchodní společnosti vyloučit společenskou smlouvou, je ostatně patrný i z úpravy daně z příjmů, jakož i úpravy vedení účetnictví.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. prosince 2000, vychází z toho, že základem daně (dílčím základem daně) společníka veřejné obchodní společnosti je část základu daně veřejné obchodní společnosti, jež se stanoví ve stejném poměru, jako je rozdělován zisk podle společenské smlouvy, jinak rovným dílem. Vykáže-li veřejná obchodní společnost ztrátu, rozděluje se na společníka část této ztráty stejně jako základ daně (§ 7 odst. 4). S výjimkou příjmů zdaňovaných zvláštní sazbou daně (§ 36) je poplatníkem daně z příjmů (získaných veřejnou obchodní společností) společník (srov. § 18 odst. 9), který do svého daňového základu promítá i na něj připadající část ztráty vykázané veřejnou obchodní společností. Hospodářský výsledek veřejné obchodní společnosti se tudíž promítá do daňových základů jejích společníků, a nikoli společnosti samotné.

Článek IV, II, odst. 4 opatření federálního ministerstva financí V/20 100/1992 ze dne 15. července 1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele (dále jen „opatření“), určuje, že veřejné obchodní společnosti při uzavírání účetních knih zúčtují nárok na podíl na hospodářském výsledku společníků na účtech 596-Převod podílů na hospodářském výsledku společníkům a 364-Závazky ke společníkům při rozdělování zisku, příp. 354-Pohledávky za společníky při úhradě ztráty, podle povahy hospodářského výsledku. Účet 710-Účet zisků a ztrát nebude vykazovat zůstatek. I z hlediska účetního se tedy mezi společníky – v případě, že společnost vykáže ztrátu – dělí celá ztráta.

Nejvyšší soud proto uzavírá, že ustanovení § 82 odst. 4 obch. zák. umožňuje společníkům veřejné obchodní společnosti pouze modifikovat poměr, v jakém jednotliví společníci nesou ztrátu společnosti, nikoliv vyloučit tuto povinnost společníků a přenést ztrátu na společnost.

Přestože se uvedená úprava aplikuje na poměry komanditní společnosti pouze přiměřeně (§ 93 odst.

2 obch. zák.), prosadí se tento závěr – s ohledem na povahu jejich postavení ve společnosti – i ve vztahu ke komplementářům komanditní společnosti (srov. v tomto směru § 7 odst. 5 zákona o daních z příjmů a článek IV, II odst. 5 opatření). Nesou-li dle společenské smlouvy část ztráty komanditisté (§ 93 odst. 2 a § 121 obch. zák.), pak komplementáři nesou pouze na ně (dle společenské smlouvy) připadající část ztráty komanditní společnosti, a to v poměru stanoveném společenskou smlouvou, jinak rovným dílem.

Závěr odvolacího soudu, který shledal pro rozpor se zákonem neplatným ujednání obsažené v notářském zápise ze dne 31. července 2001, podle něhož ztráta bude převedena na účet neuhrazených ztrát a hrazena ze zisku budoucích účetních období (a to i za situace, kdy by toto ujednání bylo možno považovat za změnu společenské smlouvy o založení navrhovatelky), je tudíž správný.

Zásadní právní význam napadeného rozhodnutí Nejvyšší soud dále shledává v řešení otázky, zda při stanovení výše povinnosti komplementáře, jehož účast ve společnosti zanikla, nést ztrátu komanditní společnosti je nutno vycházet z výše ztráty vykázané komanditní společností bez ohledu na to, zda vznikla (i) v důsledku povinnosti vytvářet opravné položky, či zda se k výši ztráty vzniklé v důsledku vytvoření opravných položek nepřihlíží, a zda je pro stanovení výše této povinnosti významné následné snížení, popř. zrušení opravných položek.

Tvorba opravných položek je jedním z projevů principu opatrnosti, na němž je vybudována právní úprava vedení účetnictví (srov. § 26 zákona o účetnictví). Opravné položky se vytvářejí na vrub nákladů k účtům majetku v případech snížení jejich ocenění v účetnictví, prokázaném na podkladě údajů inventarizace majetku, a to jen tehdy, kdy snížení ocenění majetku v účetnictví není trvalého charakteru. Neprokáže-li inventarizace v následujícím období opodstatněnost jejich výše, opravné položky se sníží, popř. zruší vyúčtováním ve prospěch výnosů (viz článek XII. opatření).

Nejvyšší soud již výše dovodil, že hospodářský výsledek veřejné obchodní společnosti je jak z hlediska daňového, tak i z hlediska účetního „přenášen“ na její společníky. Těm buď vzniká právo na podíl na zisku, nebo povinnost nést ztrátu společnosti. Ze žádného ustanovení obchodního zákoníku, zákona o účetnictví či zákona o daních z příjmů pak nelze dovodit, že by povinnost nést ztrátu veřejné obchodní společnosti mohla být omezena tím, že by se nepřihlíželo ke ztrátě vzniklé vytvořením opravných položek. Promítají-li se opravné položky do výsledku hospodaření veřejné obchodní společnosti, musí se (zákonitě) promítnout i do výše podílu společníka na jejím zisku, popř. – vykáže-li společnost ztrátu – do výše povinnosti společníka nést ztrátu společnosti.

Jelikož se uvedená úprava uplatní i na poměry komanditní společnosti, platí tento závěr i pro komplementáře komanditní společnosti (§ 93 odst. 2 obch. zák.).

Nelze však přehlédnout, že opravné položky se vytvářejí pouze v případě, kdy snížení ocenění majetku v účetnictví není trvalého charakteru (k vyúčtování trvalého snížení ocenění majetku slouží odpisy).

Právě s ohledem na dočasný charakter opravných položek a jejich funkci, ale i vzhledem k zásadě přiměřenosti, pokud jde o ochranu práv společníků, jejichž účast ve společnosti zanikla, Nejvyšší soud uzavírá, že odpadnou-li důvody, jež vedly k vytvoření opravných položek, a veřejná obchodní či komanditní společnost opravné položky sníží nebo zruší, je povinna společníku, jehož účast ve společnost v mezidobí zanikla vystoupením a který ji uhradil ztrátu, vrátit částku odpovídající té výši jím uhrazené ztráty, jíž společnost vykázala právě v důsledku vytvoření opravných položek a jež by – nebýt opravných položek – jinak nevznikla. Jestliže tento společník ztrátu společnosti do snížení či zrušení opravných položek neuhradil, zaniká snížením či zrušením opravných položek jeho povinnost nést ztrátu do výše (na něj připadající) ztráty, jíž společnost vykázala právě v důsledku vytvoření

opravných položek a jež by – nebýt opravných položek – jinak nevznikla.

Z tohoto pohledu se ovšem odvolací soud věcí nezabýval. Ačkoliv podle jeho zjištění vykázala navrhovatelka za následující účetní období (rok 2001) zisk, neposoudil, zda ztráta, jejíž úhrady se navrhovatelka domáhá, vznikla (zčásti nebo zcela) v důsledku vytvoření opravných položek (jak od počátku tvrdí dovolatelka), zda tyto opravné položky nebyly následně sníženy či zrušeny proto, že odpadly důvody pro jejich vytvoření a tedy zda povinnost dovolatelky nést tuto ztrátu – ve světle shora podaného výkladu – nezanikla. Právní posouzení věci učiněné odvolacím soudem tak není úplné, a tudíž není ani správné.

Proto Nejvyšší soud rozsudek odvolacího soudu zrušil. Důvody, pro které nemohl obstát, dopadají i na výrok III. rozhodnutí soudu prvního stupně; Nejvyšší soud proto zrušil v dotčeném výroku i je (včetně závislého výroku o nákladech řízení) a věc vrátil soudu prvního stupně k dalšímu řízení (§ 243b odst. 2 část věty za středníkem a odst. 3 o. s. ř.).

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- Valná hromada (exkluzivně pro předplatitele)
- Veřejné zakázky
- Výklad právních předpisů, přepravní smlouva
- Smluvní pokuta (exkluzivně pro předplatitele)
- Zpráva o vztazích
- Zákaz konkurence
- Vypořádací podíl v bytovém družstvu (exkluzivně pro předplatitele)
- Základní kapitál
- Skladování
- Smlouva o obchodním zastoupení (exkluzivně pro předplatitele)
- Škoda a identifikace poškozeného (exkluzivně pro předplatitele)