



JUDr. David Bauer

vedoucí odd. Metodiky účetnictví veřejného sektoru
Ministerstvo financí ČR
Letenská 15
118 10 Praha 1

Praha 14. 3. 2014
14/18

Česká rada dětí a mládeže
Senovážné nám. 977/24
116 47 Praha 1

telefon: 211 222 860
fax: 272 049 680
e-mail: sekretariat@crdm.cz

web: www.crdm.cz

číslo registrace: VS/1-1/36517/98-R
ze dne: 23. 6. 1998

IČ: 683 79 439

bankovní spojení:

ČSOB, a.s.,
pobočka Praha 1,
Jeruzalémská 962/3,
č. účtu 133 070 299 / 0300

Vážený pane doktore,

obracím se na Vás jménem České rady dětí a mládeže (ČRDM). Střešní organizace spolků, pracujících s dětmi a mládeží ve volném čase, které čítají více jak 200 tisíc individuálních členů, dětí a mladých lidí.

ČRDM se snaží být aktivní servisní střešou, pracující nejen ve prospěch svých členů. V poslední době řešíme, ve spolupráci s odborníky z členských organizací, ale i s akademickými pracovníky legislativní situaci NOZ, návazné legislativy v oblasti daní, účetnictví apod.

Jedním z problémů, o kterých vedeme diskusi je § 38a zákona o účetnictví.

Rád bych Vás požádal o oficiální stanovisko MF. Domníváme se, že k jednoznačnému interpretačnímu závěru můžeme dojít pouze rozhodnutím soudu nebo novelizací příslušného paragrafu. Tedy jasným vymezením právní formy, pro kterou dané ustanovení platí. Do té doby jsme závislí na právním výkladu. Domníváme se, že právě výklad Váš, resp. authority, kterou zastupujete, může významně přispět do otevřené diskuse.

Níže uvádím skutečnosti, které nás vedou k interpretaci, že (teze) **jednoduché účetnictví, v případě dodržení předepsaných podmínek, mohou ve smyslu § 38a zákona o účetnictví vést nejen spolky, které vznikly před 1. 1. 2014 jako občanská sdružení podle zák. 83/1990 Sb., ale i spolky, které vznikly po 1. 1. 2014.**

- Ustanovení § 38a zák. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (vč. 344/2013 Sb. - část devatenáctá zákonného opatření Senátu) o účetnictví stanoví:

Občanská sdružení, jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu osobnost, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právní osobou, a honební společenstva mohou vést účetnictví podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění zákona č. 117/1994 Sb., zákona č. 227/1997 Sb., zákona č. 492/2000 Sb., zákona č. 353/2001 Sb. a zákona č. 437/2003 Sb., pokud jejich celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 000 000 Kč; přitom se na ně vztahují ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a jeho prováděcích právních předpisů, která upravují účtování v soustavě jednoduchého účetnictví, ve znění účinném k 31. prosinci 2003.

Tedy vyjmenované subjekty včetně "občanského sdružení" a jeho "organizační jednotky s právní osobností" mají možnost vést tzv. jednoduché účetnictví.

- Ustanovení § 3045 zák. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (NOZ) stanoví, že "sdružení podle zák. 83/1990 Sb., o sdružování občanů se považují za spolky podle

tohoto zákona" (tj. NOZ). Obdobně organizační jednotky občanských sdružení se považují za pobočné spolky.

Toto ustanovení dle našeho názoru je podle svého slovního vyjádření třeba chápat jako zákonnou fikci, která stanovuje, že občanské sdružení vzniklé před 1. 1. 2014 je spolkem. Tedy tato zákonná fikce stanovuje sjednocení, a to bez výjimky, právního postavení a charakteru o. s. i spolku do jediné právní formy = spolku podle NOZ.

Tedy zde podle našeho názoru nelze považovat za správnou někdy prezentovanou úvahu, že existují dvě kategorie spolků, a to spolek "nový" vzniklý po 1. 1. 2014 podle NOZ a paralelně občanské sdružení, na které se pouze (někdy) pohlíží jako na spolek, ale v nějakých (jakých?) ohledech spolkem není. Zákonná fikce totiž ze své podstaty nevyvratitelně v úplnosti stanovuje určitý právní režim (fikce autoritativně mocí zákona řeší otázku, která by - nebýt fikce - musela být řešena; jestliže je fikcí stanovena hypotéza jako platná, nastupuje dispozice normy).

Pokud NOZ užívá označení občanské sdružení (... může se transformovat na ústav, § 3045/1 věta druhá), jde jednak o použití zvláštní, jež je dáno povahou přechodného ustanovení - tj. mluví o minulých jevech, předcházejících účinnosti NOZ. A jednak toto zvláštní vyjádření, pokud by bylo izolované, by bylo nesmyslné (podle § 3045/1 věta první občanská sdružení nadále neexistují - stala se spolky). Smysl věty druhé (a dalších dvou výskytů v přechodných ustanoveních NOZ) se odvozuje pouze od znění věty první § 3054/1. Tento význam je možný právě jen proto, že navazuje (gramaticky - slohově) na předchozí větu.

Nelze tedy mít zato, že by samotný NOZ vytvářel dvě kategorie spolku s různým právním postavením, které by se odlišovaly označením jako "spolek" vs. "občanské sdružení".

- Ustanovení § 3029 NOZ stanovuje, že kde se dovolávají právní předpisy ustanovení resp. institutů zrušených novým občanským zákoníkem, použije se odpovídající ustanovení (institut) NOZ. Tedy, kde jiné předpisy užívají původní instituty, např. *občanské sdružení*, platí, že se ustanovení vztahuje na institut podle NOZ, v daném případě *spolek*.

V případě problematického § 38a zák. o účetnictví tak je třeba uplatnit - dle našeho názoru - tentýž princip, tedy vztáhnout jeho dispozici na spolky veškeré, přičemž nehraje roli, podle jakého zákona byly založeny (83/1990 Sb. vs. 89/2012 Sb.).

- K tomu jsme zaznamenali protiargument, že ustanovení § 38a je třeba vykládat jako ustanovení zvláštní, které podle pravidla *lex specialis* vylučuje výše popsané uplatnění § 3029. Důvodem by zřejmě měla být skutečnost, že podle systematického výkladu je třeba u předpisů, které byly jako celek novelizovány v souvislosti s rekodifikací civilního práva (harmonizačním zákonem), shledat vůli zákonodárce v tom směru, že u novelizovaného předpisu by nebyl ponechal



Česká rada dětí a mládeže

Senovážné nám. 977/24
116 47 Praha 1

telefon: 211 222 860

fax: 272 049 680

e-mail: sekretariat@crdm.cz

web: www.crdm.cz

číslo registrace: VS/1-1/36517/98-R

ze dne: 23. 6. 1998

IČ: 683 79 439

bankovní spojení:

ČSOB, a.s.,
pobočka Praha 1,
Jeruzalémská 962/3,
č. účtu 133 070 299 / 0300

původní termín, nýbrž by jej nahradil termínem novým, pokud by jeho vůlí bylo, aby ustanovení § 38a vztahovalo i na "nové" spolky.

- Tento protiargument považujeme za nesprávný. Vůle zákonodárce k omezenému výkladu § 38a není zjevná, zato je zjevný rozpor takového výkladu s § 2 odst. 2 NOZ: ustanovení zákona *NELZE* přikládat jiný význam, než jaký plyne ze slov a z jasného úmyslu zákonodárce. Nelze tedy mj. dovozovat význam podle domyšleného úmyslu zákonodárce tam, kde chybí slova.

- Dále samotný zákon o účetnictví používá celou řadu termínů resp. institutů přejatých ze soukromého práva. Přitom v zákoně o účetnictví zůstala řada termínů resp. institutů ve znění odpovídajícím původní legislativě. Tedy s výjimkou několika málo institutů (právní subjektivita x právní osobnost), které se měnily explicitně plošně ve většině předpisů, zůstala též řada (možná většina) institutů v původním znění. Z faktu, že některé instituty byly zákonem harmonizovány s NOZ, nelze dovozovat vůli zákonodárce, že neharmonizované instituty mají jiný význam, než podle NOZ. Zejména proto, že v řadě jiných institutů přímo v zákoně o účetnictví zákonodárce na harmonizaci rezignoval a spokojil se generálním harmonizačním ustanovením § 3029 NOZ (např. "závazek" x "dluh"). Tedy nelze dovozovat úmysl, resp. vůli zákonodárce tam, kde zjevně zákonodárce postupoval pouze nahodile, resp. harmonizoval pouze vybrané (zřejmě teoreticky-právně zvlášť důležité, či jen náhodou zvolené) instituty.

Naopak, pokud by zákonodárcovou vůlí bylo rozlišit právní formu spolku na dvě subformy - spolek vzniklý po 1.1.2014 vs. spolek/obč. sdružení vzniklé před 1.1.2014, musel by tuto vůli explicitně projevit a vymezit se tak oproti generálnímu významu označení "občanské sdružení", jak jej řeší § 3029 NOZ.

Pokud by úmyslem zákonodárce bylo stanovit něco jiného, pak právě proto, že byl předpis (zákon o účetnictví) novelizován, musel by § 38a výslovně omezit platnost jen na historické spolky a vymezit se proti § 3029. Protože tak neučinil, je třeba stejně jako u řady dalších pojmů (závazek x dluh...) mít za to, že se spokojil s § 3029.

Zákonodárce se však ani s tímto nespokojil a výslovně výše naznačené polemice předešel přímo ustanovením zákona o účetnictví, které právě tuto problematiku řeší.

Konkrétně Čl. XXXV zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., doplňuje do zák. o účetnictví přechodné ustanovení, které přímo a explicitně řeší problematiku přechodu institutů práva před 1.1.2014 a práva účinného od 1.1.2014 tak, že (2.) v případě změny právního institutu včetně změny jeho obsahu, která nastane dnem nabytí účinnosti zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (...) do dne nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu, se použije ustanovení § 3029 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník s tím, že případnou změnu postupu účtování, která má dopad na změnu výsledku hospodaření, může účetní jednotka v této souvislosti provést pouze tehdy, že by neprovedením (...).

Jednoznačný smysl tohoto ustanovení, je takový, že v zákoně o účetnictví se (krom některých institutů) zachovává neharmonizovaná terminologie s tím, že toto přechodné ustanovení stanovuje, že se režim pro tyto "staré instituty" použije i pro ty podle nového práva. Tedy i pokud by bylo odmítáno použití § 3029 NOZ z důvodu, že jako obecné subsidiární ustanovení je překonáno specialitou § 38a, pak přechodné ustanovení v čl. XXXV bod 2, explicitně a speciálně povolává princip § 3029 a pro odstranění pochybností jej na terminologii zákona o účetnictví aplikuje "natvrdo".

Z toho tedy - dle našeho názoru - vyplývá, že ustanovení § 38a se aplikuje na všechny spolky (vzniklé před i po 1. 1. 2014).

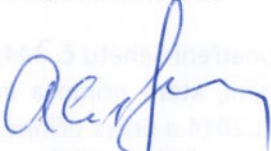
Opačný výklad by popíral vůbec jediný smysl existence čl. XXXV a vedl by nejen k problému u spolků, ale např. i u rozlišování "závazek" a "dluh" a prakticky všech ostatních institutů, které změnou neprošly.

- Domníváme se, že vedle výkladu normy systematického a jazykového je zde však především výklad "hodnotový", teleologický, který námi naznačený závěr podporuje taktéž. Pokud by totiž smyslem § 38a mělo být rozlišení mezi "starými" a "novými" spolky, musel by tuto vůli zákonodárce vyjádřit explicitně tím spíše, že zavádění nerovnosti mezi subjekty jinak totožnými je na samé hranici ústavnosti, je totiž zřejmě nespravedlivé, aby zákon stanovil jiný režim pro stejné subjekty. Pro takový postup by zákon musel mít velmi vážný důvod, kterým stěžejí může být úsilí o unifikaci účetních technik, které navíc zákonodárce považuje nadále za přijatelné (když § 38a nebyl zrušen).

- Z výkladového hlediska se zdá nepřijatelný výklad, kdy obsah ustanovení zákona, a to takového, kterým veřejná moc ukládá povinnost (tj. jen zákonem a v jeho mezích), bude dovozován v rozporu se slovním vyjádřením a zjevně v rozporu se zásadou rovnosti před zákonem jen na základě údajné vůle zákonodárce, navíc jen nejasně doložené resp. spíš vyvrácené.

Dovoluji si jménem České rady dětí a mládeže požádat o stanovisko, zda výše uvedená teze výkladu § 38a zák. o účetnictví je ve shodě s tím, jak citované ustanovení vykládá daňová správa.

Děkuji, s pozdravem


Ing. Aleš Sedláček
předseda ČRD M

