

UKONČENÍ ČINNOSTI ORGANIZAČNÍ SLOŽKY ZAHRANIČNÍHO ZAKLADATELE¹

Closing the activities of foreign entities established abroad by the founder

Jaroslava Roubíčková

Úvodem

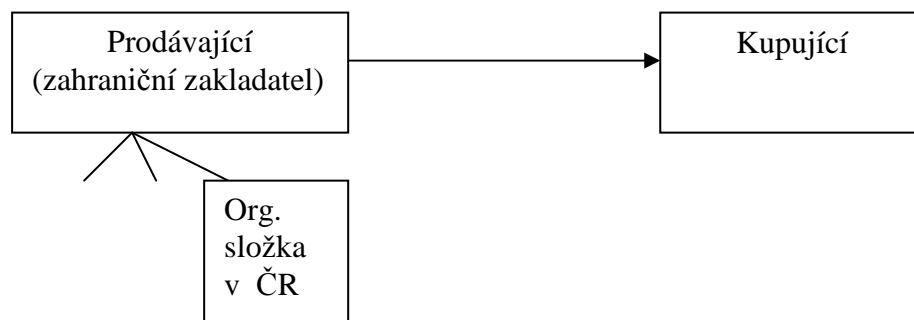
Problematika organizačních složek založených zahraničním zakladatelem na území České republiky je velmi široká. Samotná existence těchto subjektů je obestřena řadou velmi významných souvislostí, ať již v podobě prvotních organizačních rozhodnutí u zakladatele, ale také je třeba respektovat řadu právních, daňových, účetních opatření a to z pohledu zakladatele i ze strany založené entity v zahraničí, která je plně firemní součástí. Neodmyslitelný vliv bude mít tato oblast např. při přeshraničních fúzích. Povšimneme si především zahraničních subjektů s cílem realizovat podnikatelskou činnost, tj. rozšíření jejich podnikatelských aktivit v České republice. Záměrem článku je upozornit na některá úskalí spojená s ukončením činnosti organizační složky na území, kde byla zřízena. Především bude pojednáno o účetnictví uvedených subjektů v podnikatelské sféře, tj. organizačních složek zahraničních zakladatelů v České republice.

Právní cesty sice vymezují ukončení činnosti, ale při konkrétní aplikaci dikce obchodního zákoníku v České republice více méně je odsunuto do pozadí rozlišení ukončení činnosti a zrušení organizační složky. Ukončením činnosti je naznačena situace, kdy se zahraniční právnická osoba rozhodne o ukončení všech svých podnikatelských aktivit, které vykonává prostřednictvím své organizační složky v České republice.

Z pohledu účetnictví je v mnohých případech zásadní problém v „nastavení vztahů“ mezi zakladatelem a zřízenou složkou jeho podniku, který má své důsledky v zúčtování těchto vzájemných vztahů, má vliv samozřejmě i na dílčí účetnictví založené organizační složky a v případě, že je tato organizační složka likvidována, i na závěrečné vyúčtování při ukončení činnosti. Alternativně budeme pro potřeby tohoto článku uvažovat formu ukončení činnosti na základě smlouvy o prodeji části podniku nebo ukončení činnosti zrušením organizační složky v České republice.

Smlouva o prodeji části podniku

Schematické znázornění:

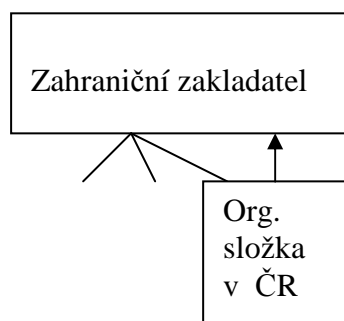


¹ Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

V prípade prodeje části podniku ve formě organizační složky umístěné v České republice je zpravidla postupováno dle zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku v platném znění (ustanovení § 476 a následujících). Ve smlouvách bývá kromě dalších důležitých skutečností uváděno, že prodávající (tedy zahraniční zakladatel) prodává část svého podniku představující nezávislou organizační, účetní a obchodní složku. Je zde zmíněno, že součástí prodeje jsou jednotlivé složky prodávané části podniku, které slouží zajištění provozu této složky, jako např., hmotný, nehmotný a finanční majetek, pohledávky, závazky a další práva vzniklá ze smluv (i pracovních), popř. i z mimosmluvních právních vztahů, vztahujících se a uzavřených mezi prodávajícím a jakoukoli třetí stranou. Kupující přebírá veškeré závazky a pohledávky, což mimo jiné souvisí i s vyrovnáním zúčtování se státními a ostatními správními orgány, správou sociálního zabezpečení, zdravotními pojišťovnami apod. Pokud jsou stanoveny výjimky, např. že povinné odvody a daně budou ponechány do okamžiku úhrady v podobě peněžních prostředků na účtech u organizační složky zahraničního subjektu, je to ve smlouvě zakomponováno. Kupní cena je smluvního charakteru, může být určena např. na základě účetní hodnoty aktiv, práv a závazků vztahujících se k prodávané části podniku, tj. k organizační složce zahraničního zakladatele. Pro obě smluvní strany je významný dokument (např. ve formě protokolu) o předání a převzetí, kde jsou uvedeny převáděné (přebírané) položky věcí, práv a ostatních aktiv a majetkových hodnot, pohledávek a závazků. V případě, že následuje výmaz z obchodního rejstříku, jsou uvedeny postupy v následující části.

Zrušení organizační složky zahraničního zakladatele

Schematické znázornění:



Celý postup zrušení organizační složky zahraničním zakladatelem je rozložen do několika etap, z nichž každá má svou úlohu a význam. Jako jeden z prvních kroků lze zmínit rozhodnutí o zrušení organizační složky, kdy zahraniční zakladatel předloží toto rozhodnutí zároveň k žádosti o výmaz z obchodního rejstříku. Před podáním návrhu na výmaz z obchodního rejstříku je dle předpisů v České republice (zákon ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) nutné získat od správce daně souhlas s ukončením činnosti. Návrh na výmaz podává zahraniční právnická osoba v zastoupení pověřenou osobou pro jednání a další úkony na území České republiky. Požadovaný soubor dokumentů pro zrušení organizační složky zahraničního zakladatele tedy tvoří:

- a) rozhodnutí o zrušení organizační složky,
- b) výpis z obchodního rejstříku (nebo jiné obdobné evidence zřizovatele),
- c) rozhodnutí správce daně o vydání souhlasu s ukončením činnosti zahraniční právnické osoby, která vykonává svou činnost prostřednictvím organizační složky.

Samotná deklarácia ukončení činnosti nemusí znamenať však jednorázovú výmaz organizačnej složky z obchodného rejstříku. Táto skutočnosť, ktorá by potvrdzovala výmaz z obchodného rejstříku, je súčasťou ďalšieho rejstříkového řízení a to výmazu organizačnej složky z obchodného rejstříku v podstatě s obdobnými náležitostmi uvedenými výše.

Mezi povinnosti spojené s ukončením činnosti následně patří oznámení ukončení provozování živnosti příslušnému živnostenskému úřadu, popř. řádné ukončení pracovně právních vztahů se zaměstnanci a zároveň povinnost informovat správu sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovny. Za poslední daňové období je nutné zpracovat i přiznání k dani z příjmů. Ukončení činnosti zahraniční osoby v České republice realizované prostřednictvím organizační složky je vyžadováno i účetní legislativou pro zpracování účetní závěrky, kdy dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění, je za poslední účetní období rozvahovým dnem den ukončení činnosti.

Účetní souvislosti

Výše uvedené situace, kdy může docházet k procesu „ukončení činnosti“ organizačních složek zahraničních zakladatelů v České republice vedou k zamyšlení, popř. upozornění na řešení souvisejících vlivů na účetnictví. Naznačené problémy se budou týkat organizačních složek, které jsou zapsány v obchodním rejstříku a vedou účetnictví dle předpisů platných v České republice. Jistě řešitele ihned osloví otázka: existuje v současné úpravě účetnictví návrh postupu, jak správně zachytit transakce organizační složky zahraničního zakladatele?

Neztrácejme tak drahocenný čas nad hledáním specifické účetní metodiky. V konkrétním řešení však musíme aplikovat takový účetní systém, který by v koncepčním řešení splňoval atributy, které jsou dány naší legislativou.

„Jaký začátek, takový konec“; možná i tímto rčením by se dala charakterizovat zásada, která je velmi důležitá pro nastavení vzájemných zúčtovacích vztahů mezi zakladatelem a založeným subjektem od počátku a nese s sebou důsledky v celém procesu další činnosti a zvláště pak při jejím ukončení. Jde především o nastavení účetního řešení takových transakcí, jako jsou například počáteční i následné vklady, zálohy, dotace, příspěvky od zakladatele do založeného subjektu ve formě svého, v podstatě vnitropodnikového útvaru, s označením založené organizační složky. Následují i další úvahy, jak např. zacházet s výsledkem hospodaření, který byl i základem pro zdanění daní z příjmů v České republice. Opět nutno připomenout, že je to záležitostí a rozhodnutím zakladatele. V organizační složce jsou při praktických aplikacích „rozsázeny“ tyto ne vždy jasně formulované transakční toky v různých rozvahových položkách ve vlastních i cizích zdrojích. Ve své podstatě se jedná stále o vnitropodnikové transakce, spíše charakteru vnitřních zúčtovacích vztahů. A právě při ukončení činnosti mohou nastat rozmanité úvahy, jak s takovouto „rozkvetlou“ rozvahou zacházet. Veškerý majetek, pro nějž účetně ponecháme označení aktiva a veškeré závazky jsou ve své podstatě důsledky aktivit zakladatele prostřednictvím jeho organizační složky. Proč není zmínka o vlastním kapitálu organizační složky? Vzhledem k charakteristice tohoto subjektu z pohledu obchodního práva není souvislost na žádnou povinnou součást vlastního kapitálu, tj. základní kapitál a zákonný rezervní fond. Jaká položka se v některých rozvahách běžně vyskytuje – to je výsledek hospodaření po zdanění, již nakumulovaný z minulých let včetně výsledku hospodaření za běžně období. Může se jednat i o důsledek nedořešených transakcí se zakladatelem (myšleno v souvislosti s nerozhodnutím, jak zacházet s tímto výsledkem hospodaření), ale v souhrnu jde opět o vnitropodnikový vztah, z pozice organizační složky např. i o určitou formu „závazku“ v rámci vnitropodnikových vztahů. Při

ukončení činnosti popř. i následujícím výmazu z obchodního rejstříku je třeba vše uzavřít, což platí i pro výše označenou „rozkvetlou“ rozvahu.

Abychom se přiblížili k závěru, definujme si určitá **doporučení, náměty k řešení** pro teoretické, ale i praktické použití a to z úhlu subjektu v ČR, tj. organizační složky zahraničního zakladatele:

- 1) důsledně vyjasnit vztahy hned na počátku při zakládání organizační složky, účel a povahu transakcí se zakladatelem a jejich účetní zachycení;
- 2) sjednotit požadavky na implementaci účetnictví organizační složky s účetnictvím zakladatele; jde zejména o aktuální data v průběhu účetního období, popř. určitá časová periodická pásma (měsíční, čtvrtletní, roční), o spolupráci při tvorbě účtového rozvrhu aj. Zahraniční zakladatel vnímá v řadě případů účetnictví organizační složky pouze pro své potřeby, bez výraznějšího zájmu o respektování předpisů na území, kde je organizační složka založena. Mělo by být zcela běžné na tyto povinnosti (právní, daňové, účetní aj.) zakladatele upozornit;
- 3) v každém účetním období posoudit souvislost a účelovost použití např. přijatých záloh, příspěvků od zakladatele;
- 4) v případě podnikatelských aktivit s důsledkem na výsledek hospodaření organizační složky založené na území České republiky řešit jeho zúčtování, převedení apod.;
- 5) povinnost inventarizací majetku a závazků v každém účetním období není jistě třeba dle českých účetních předpisů připomínat, ale v této poznámce bychom rádi zvýraznili specifický význam při ukončení činnosti např. v případě prodeje části podniku (viz výše);
- 6) poslední bod uvádíme spíše jako „výzvu“ našim zákonodárcům, popř. dalším tvůrcům účetních předpisů, pravidel, ale i doporučení. Pro sjednocení účetních přístupů k organizačním složkám zahraničních subjektů na území ČR by bylo vhodné stanovit základní linii řešení, např. v podobě samostatného českého účetního standardu nebo zvláštní interpretace předložené národní účetní radou.

Abstrakt

Téma článku se zabývá problematikou organizačních složek založených zakladatelem v zahraničí. Článek definuje otázky spojené s účetnictvím organizačních složek především při ukončení činnosti.

Klíčová slova: organizační složky zahraničních subjektů, účetnictví při ukončení činnosti.

Summary

The article deals with the issue of foreign entities established abroad by the founder. The article poses the questions linked to the accounting of foreign entities in a situation of closing of activities.

Key words: foreign entities established abroad by the founder, accounting in a situation of closing of activities.

JEL klasifikace: M410

Použitá literatura

- [1] Roubíčková J. – Otazníky nad zahraniční pobočkou, ČFÚČ, VŠE Praha 3-4/2008,
- [2] Vomáčková H. – Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí, BOVA POLYGON, Praha 2009, ISBN 978-80-7273-157-2,
- [3] Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník v platném znění,
- [4] Zákon ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění.

Kontakt

Jaroslava Roubíčková, doc.Ing., CSc., KFUA VŠE Praha, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, tel.: +420 220 094 122, roubicko@vse.cz