

Povinnost zveřejnit řádně sestavenou účetní závěrku, sankce za nesplnění této povinnosti a promlčení

Jste-li účetní jednotkou, tzn. obchodní společností či fyzickou osobou, která je povinna vést účetnictví a zároveň jste zapsáni v obchodním rejstříku, je Vaší povinností sestavovat účetní závěrku a tuto sestavenou účetní závěrku zveřejnit, tzn. uložit ji do sbírky listin rejstříkového soudu, kde je příslušná účetní jednotka registrována. Ačkoliv nepředpokládám, že by se jednalo o zcela nové informace, a účetní závěrku řádně do sbírky listin ukládáte, dejte si pozor, v jaké podobě a s jakými náležitostmi tak činíte, neboť ne každá ve sbírce listin zveřejněná účetní závěrka je účetní závěrkou. Nevědomky se tak můžete vystavovat riziku pokuty a úkonů ze strany finančního úřadu či rejstříkového soudu.

Povinnost účetní závěrku sestavit

Účetní závěrku účetní jednotky sestavují buď v podobě listinné, nebo v podobě technické¹. Účetní závěrka je dle § 18 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen jako „zákon o účetnictví“) nedílný celek a tvoří ji:

- rozvaha (balance),
- výkaz zisku a ztrát,
- příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty.

Účetní závěrka obchodních společností, u nichž to zákon výslovně nevylučuje, zahrnuje dále přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Povinné náležitosti účetní závěrky obsahuje odst. 3 výše uvedeného ustanovení zákona o účetnictví. Aby byla účetní závěrka řádně sestavena, musí dle § 18 odst. 3 zákona o účetnictví obsahovat podpisový záznam² statutárního orgánu účetní jednotky. Připojením podpisového záznamu se rozumí v případě účetní závěrky v listinné podobě podepsání vlastnoručním podpisem statutárního orgánu a v případě účetní závěrky v technické podobě podepsání uznávaným elektronickým podpisem, tzn. elektronickým podpisem založeným na kvalifikovaném certifikátu.

Účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, jsou povinny vyhotovit taktéž výroční zprávu, jejímž účelem je uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji jejich výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení. Kromě samotných finančních a nefinančních informací, které blíže upravuje § 21 odst. 2 zákona o účetnictví, a účetní závěrky obsahuje výroční zpráva dále zprávu auditora. Akciové společnosti, které výroční zprávu nezpracovávají, pak vyhotovují zprávu o podnikatelské činnosti a o stavu jejího majetku, v níž zhodnocují stav majetku a podnikatelskou činnost společnosti a její předpokládaný vývoj³.

¹ Technickou podobou se rozumí záznam provedený elektronickým, optickým nebo jiným způsobem než listinným, který umožňuje jeho převedení do formy, v níž je jeho obsah pro fyzickou osobu čitelný.

² Podpisový záznamem se dle § 33a odst. 4 zákona o účetnictví rozumí účetní záznam, jehož obsahem je vlastnoruční podpis nebo uznávaný elektronický podpis podle zvláštního právního předpisu, anebo obdobný průkazný účetní záznam v technické formě, který zaručuje průkaznou a jednoznačnou původnost.

³ Viz. § 435 odst. 5 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích

Povinnost účetní závěrku zveřejnit

Ustanovení § 21a zákona o účetnictví účetním jednotkám dále stanovuje povinnost účetní závěrky, výroční zprávy a popřípadě zprávy auditora zveřejňovat ve sbírce listin. Účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, zveřejní účetní závěrku i výroční zprávu po jejich ověření auditorem a po schválení k tomu příslušným orgánem podle zvláštních právních předpisů do 30 dnů od splnění obou uvedených podmínek, pokud zvláštní právní předpisy nestanoví jinak, nejpozději však do 12 měsíců od rozvahového dne zveřejňované účetní závěrky bez ohledu na to, zda byly tyto účetní záznamy uvedeným způsobem schváleny. Dle § 18 nařízení vlády č. 351/2013 Sb. se účetní závěrky, jakož veškeré listiny zakládající se do sbírky listin, podávají rejstříkovému soudu pouze v elektronické podobě ve formátu PDF.

Sestavím-li tak účetní závěrku v technické podobě a opatřím-li ji uznávaným elektronickým podpisem statutárního orgánu, bez dalších kroků výše uvedené povinnosti splním zasláním účetní závěrky rejstříkovému soudu například datovou schránkou. Jak je to však s účetní závěrkou sestavenou v listinné podobě? Lze účetní závěrku s vlastnoručním podpisem pouze oskenovat a v této podobě zaslat rejstříkovému soudu?

Aby bylo možné zajistit, aby převodem z listinné podoby do podoby technické byl zachován shodný obsah, je nutno účetní závěrku v listinné podobě konvertovat do podoby technické. Konverzi dokumentů upravuje § 22 a násl. zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, kdy *„konverzí se rozumí úplné převedení dokumentu v listinné podobě do dokumentu obsaženého v datové zprávě nebo datovém souboru způsobem zajišťujícím shodu obsahu těchto dokumentů a připojení doložky“*. Konverzí vzniká dokument, který má stejné právní účinky jako dokument, jehož převedením výstup vznikl. Aby tak zveřejněná účetní závěrka splňovala všechny náležitosti jí stanovené zákonem o účetnictví, je nutné účetní závěrky sestavovat buď:

- v technické podobě s uznávaným elektronickým podpisem, anebo
- v listinné podobě s vlastnoručním podpisem a tuto následně nechat konvertovat do podoby technické.

Přestupek a jeho promlčení

Řádným nezveřejněním účetní závěrky se účetní jednotky dopouští přestupku dle zákona o účetnictví, za který účetní jednotce hrozí pokuta do výše 3 % hodnoty aktiv celkem. Za nesestavení účetní závěrky pak zákon ukládá pokutu do výše 6 % hodnoty aktiv celkem. Stejně pokuty účetní jednotce dále hrozí i v případě nevyhotovení či nezveřejnění výroční zprávy.

K době, do které lze účetní jednotce uložit pokutu za nezveřejnění účetní závěrky, se opakovaně vyjadřoval Nejvyšší správní soud, a to například ve svém rozsudku č. j. 10 Afs 72/2020-76. V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud uvedl, že délka promlčecí doby u těch přestupků, kde zvláštní zákon nestanoví horní sazbu pokuty ve výši 100.000,- Kč, ale pouze způsob výpočtu pokuty (například procentem z předem nejasné částky, jak je to v tomto případě), činí jeden rok.

Uvedeme-li si to na konkrétním případě účetní závěrky sestavené za období kalendářního roku k rozvahovému dni 31. 12. 2020. Vzhledem k tomu, že účetní závěrka musí být dle § 21a odst. 2 zákona

o účetnictví zveřejněna nejpozději do 12 měsíců od rozvahového dne, je počátek promlčení doby den následující po konci účetního období roku 2021, tj. 1. 1. 2022. Jednoletá promlčení doba tak uplyne dne 1. 1. 2023, kdy od tohoto okamžiku nelze účetní jednotce pokutu za nezveřejnění účetní závěrky sestavené za období kalendářního roku k rozvahovému dni 31. 12. 2020 uložit.

Pokuta udělená rejstříkovým soudem a povinnost zakládat do sbírky listin dle zákona o veřejných rejstřících

Kromě sankcí podle zákona o účetnictví se účetní jednotky nezveřejněním účetní závěrky vystavují dále riziku pokuty udělené rejstříkovým soudem. Dle § 104 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob (dále jen jako „zákon o veřejných rejstřících“) může rejstříkový soud uložit účetní jednotce pokutu až do výše 100.000,- Kč v případě, že účetní jednotka nepředloží i přes výzvu rejstříkového soudu k doložení chybějících účetních závěrek účetní závěrku za nejméně dvě po sobě jdoucí období. Vzhledem k tomu, že se jedná o pořádkovou pokutu, může být tato pokuta uložena opakovaně, vždy však až po výzvě soudu.

Pokud by výzvě soudu přesto nebylo opakovaně vyhověno a toto neplnění by mohlo mít vážné důsledky pro třetí osoby a byl by na tom právní zájem, může rejstříkový soud přistoupit až ke zrušení účetní jednotky, kdy dle § 105 zákona o veřejných rejstřících může i bez návrhu zahájit řízení o zrušení zapsané osoby s likvidací.

V této souvislosti je nutné dodat, že výše uvedené se nevztahuje pouze na účetní závěrky, na které se tento článek blíže zaměřil. Do sbírky listin je nutné dokládat řadu dokumentů, jejich výčet blíže upravuje § 66 zákona o veřejných rejstřících. Pro obchodní společnosti to jsou zejména:

- zakladatelské právní jednání;
- rozhodnutí o volbě nebo jmenování, odvolání nebo doklady o jiném ukončení funkce osob, které jsou členem statutárního orgánu;
- výroční zprávy, zprávy o podnikatelské činnosti a o stavu jejího majetku, návrhy na rozdělení zisku nebo jiných vlastních zdrojů, zprávy auditora o ověření účetní závěrky;
- zprávy o vztazích a zprávy znalce o jejím přezkoumání.

Povinnost založit dokumenty do sbírky listin přitom plynutím času nezaniká, a to ani po uplynutí skartovacích lhůt⁴. Účetní jednotky tak dokonce nejsou oprávněny skartovat historické účetní závěrky, pokud dosud nesplnili svoji povinnost zveřejnit je ve sbírce listin⁵.

Závěr

S ohledem na výše uvedené tak nelze než doporučit účetní závěrky buďto sestavovat v technické podobě s uznávaným elektronickým podpisem založeným na kvalifikovaném certifikátu, anebo účetní závěrky v podobě listinné nechat konvertovat do podoby PDF. Následně takto sestavené účetní závěrky zakládat do sbírky listin.

⁴ Rozhodnutí Vrchního soudu v Praze, sp. zn. 7 Cmo 59/2019

⁵ Rozhodnutí Vrchního soudu v Praze, sp. zn. 7 Cmo 455/2016

Je nutné pamatovat na to, že tato povinnost uplynutím času nezaniká. Byť po uplynutí jednoleté promlčení doby Vám nebude moci být uložena pokuta správcem daně, rejstříkový soud bude oprávněn požadovat po Vás předložení účetních závěrek třeba i za období 10 let zpětně. Nevyhovíte-li výzvě soudu, bude soud oprávněn Vám uložit pořádkovou pokutu či v krajním případě zahájit řízení o zrušení.

Tým advokátní kanceláře Juráš a partneři, advokátní kancelář v.o.s.
Mgr. Kamila Vaňková, advokátní koncipientka