

Oponentní posudek na disertační práci

Obchodní právo a účetnictví

Autor: JUDr. Miroslav Špecián, Univerzita Karlova, Fakulta právnická

Tento oponentní posudek podávám na základě rozhodnutí děkana Právnické fakulty Univerzity Karlovy ze dne 29. března 2007, který mě jmenoval oponentem disertační práce JUDr. Miroslava Špeciána na téma „Obchodní právo a účetnictví“.

Základním cílem práce bylo podle autora (str. 2 disertační práce) vymezení, popsání a roztržidění základních vztahů mezi účetnictvím a obchodním právem a tři cíle dílčí – (w) historický vývoj účetnictví, (ii) vymezení a identifikace objektivních norem tvořících objektivní účetní právo a (iii) roztržidění a zkoumání konkrétních vztahů mezi pozitivní úpravou účetnictví a pozitivní úpravou obchodního práva v České republice. Cíl i téma práce jsou pro obor významné, neboť problematice vztahu účetnictví a obchodního práva nebyla dosud v odborné literatuře ani právní nauce věnována soustavná pozornost. Z tohoto pohledu lze práci hodnotit kladně, byť některé dílčí oblasti by si zasloužily hlubší rozpracování, zejména problematika evropského účetního práva, vymezení účetních principů a pramenů účetního práva. Stranou pozornosti autora zůstaly při vymezování vztahů účetnictví a obchodního zákoníku, zejména problematika schvalování účetních závěrek z pohledu neplatnosti usnesení, snižování základního kapitálu a plnění ve prospěch akcionářů z ostatních vlastních zdrojů podle § 178 odst. 2 ObchZ. Autor se v plném rozsahu nevypořádal s odbornou literaturou k dané problematice. Její výčet v závěru práce není zdaleka vyčerpávající.

Postup při řešení zvolené zkoumané problematiky i systematické členění disertační práce považuji za vhodné. Po úvodu práce následuje historický vývoj účetnictví. Na to, že šlo o jeden z dílčích cílů práce, zaujímá tato problematika poměrně marginální část práce, avšak to podstatné bylo uvedeno. Nelze se však zcela ztotožnit s názorem autora, že pojem „podnikatel“ a „kupec“ je jen změnou terminologie, jak plyne z odstavce 3 na str. 9.

Třetí část práce je věnována funkci účetnictví a jeho právní povaze. Zde je třeba ocenit zejména rozpracování externí funkce účetnictví. Lze souhlasit s názorem autora, že právní úprava účetnictví (účetní právo) je kombinací veřejnoprávní a soukromoprávní úpravy. Z názorů autora na str. 29 a 30 nelze zcela zjistit, zda považuje účetní právo za součást práva obchodního či nikoliv. Na str. 245 ve shrnutí závěrů autor uvádí, že považuje účetní právo za soubor speciálních právních norem ve vztahu k normám obchodně právním, ale nepovažuje jej za samostatné právní odvětví. I toto vyjádření je zcela nejasné. Považuje-li autor účetní právo za soubor speciálních norem ve vztahu k normám obchodně-právním, lze z toho dovozovat, že jej za součást obchodního práva nepovažuje. Toto pojetí účetního práva je z právně teoretického pohledu poněkud problematické. Pak stojí jakoby nad odvětvími práva. Podle dosud všeobecně uznávaného názoru je účetní právo chápáno jako součást systému obchodního práva.

Čtvrtá část práce se zabývá problematikou pramenů účetního práva, zejména pak obecnými principy účetního práva. Autor se však v rozporu s názvem této části práce s danou

problematikou zcela nevypořádal, zejména pokud jde o prameny Českého účetního práva. V této souvislosti zcela postrádám rozbor problematiky českých účetních standardů a jejich právní povahy. V souvislosti s prameny českého účetního práva by bylo vhodné zmínit i nález Ústavního soudu publikovaný ve sv. V. č. 54 (1996) a sv. VI, č. 91 (1996). Pokud jde o účetní principy, nelze nevidět, že principy účetního práva, uvedené v disertační práci, nejsou v České republice závazné jen z toho důvodu, že jde o obecně uznávaný princip, ale proto, že všechny zmiňované principy jsou zahrnuty do jiného pramene práva, a to zákona o účetnictví. V této souvislosti podstírám rozbor účetních principů upravených v zákoně o účetnictví a v příslušných směrnících komunitárního práva. Autor se nezabývá ani judikaturou Evropského soudního dvora k hierarchizaci některých účetních principů (viz např. rozhodnutí C- 234/94 ve věci Tamberger, v níž se ESD zabýval vztahem principu věrného a pravdivého obrazu k principu obezřetnosti). Na str. 64 a násl. autor podrobně rozebírá směrnici 84/253/EHS, jež pojednává o auditorech a auditorských společnostech a následně na str. 69 a násl. srovnává evropskou úpravu se Sarbanes-Oxley Act. Autor však v této pasáži práce zcela pominul novou směrnici 2006/43/ES o povinném auditu ročních účetních závěrek a konsolidovaných účetních závěrek, a o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS, přestože v době dokončení disertační práce byla již publikována v Úředním věstníku Evropské unie (9.6.2006), která přináší zcela jiný pohled na tuto problematiku. Není tedy pravdivé tvrzení uvedené na str. 64 v posledním odstavci. Na str. 86 ve druhém odstavce zaměnil autor nařízení za směrnici. Ne zcela přesné je tvrzení uvedené v dalším odstavci. Mezinárodní účetní standardy se v České republice nepoužívají jen z moci nařízení 1606/2002/ES a navazujících nařízení Komise, ale i přímo na základě zákona o účetnictví (viz např. § 23a odst. 2 ÚčtZ).

Nejobsáhlejší pátá část práce je věnována problematice vztahu účetnictví a části I. a II. obchodního zákoníku. Tato část práce se vyznačuje poněkud velkou popisností. Práci by prospělo, kdy některé problémy byly řešeny do větší hloubky. S názory uvedenými v této části práce lze, až na výjimky, souhlasit. Např. na str. 155 autor uvádí, že při ocenění k rozvahovému dni se zpravidla použije jako oceňovací základna reálná cena. To však podle § 27 odst. 2 ÚčtZ platí pouze v případech, ve kterých obchodní zákoník ukládá povinnost ocenění obchodního jmění při přeměně společnosti, se majetek a závazky oceňují reálnou hodnotou k okamžiku ocenění. V ostatních případech se reálnou hodnotou oceňují pouze:

- a) cenné papíry, s výjimkou cenných papírů držených do splatnosti, dluhopisů pořízených v primárních emisích neurčených účetní jednotkou k obchodování, cenných papírů představujících účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem a cenných papírů emitovaných účetní jednotkou,
- b) deriváty,
- c) finanční umístění a technické rezervy u účetních jednotek, které provozují činnost pojištění nebo zajištění podle zvláštních právních předpisů, kromě veřejného zdravotního pojištění,
- d) majetek a závazky v případech, kdy ocenění reálnou hodnotou ukládá zvláštní právní předpis,
- e) část majetku a závazků zajištěná deriváty,
- f) pohledávky, které účetní jednotka nabyla a určila k obchodování,

g) závazky vrátit cenné papíry, které účetní jednotka zcizila a do okamžiku ocenění je nezískala zpět.

Na str. 158 autor kritizuje postup vkládání jednotlivých účetních práv a povinností na různá místa obchodního zákoníku, aniž by důkladně analyzoval, proč tomu tak je. Je třeba vidět, že tato praxe byla způsobena zejména tím, že je nešlo vkládat do zákona o účetnictví pro jeho obecnou povahu a že šlo o potřebu harmonizace českého práva s komunitárním právem. Nelze souhlasit ani s názorem, že je chybou, že obchodní zákoník ukládá povinnosti výsostně účetního charakteru (viz str. 161 poslední odstavec). Povinnost publikace účetních závěrek je rovněž v evropském právu upravena ve dvou směrnících (první a čtvrté). Nebylo by dost dobře možné upravit sbírku listin rejstříkového soudu, aniž by byla uložena povinnost ukládat do ní účetní závěrky, jak to vyžaduje první směrnice. Na str. 182 autor neúplně uvádí, že mezitímní účetní závěrka podle § 220d odst. 3 písm. d) ObchZ se vyžaduje jen při fúzích. Cestou odkazů se použije i na převzetí jmění hlavním akcionářem i na rozdělení. Nelze ani zcela souhlasit s názorem autora na str. 193 poslední odstavec, že by měla být uložena povinnost sestavit účetní závěrku ke dni uzavření smlouvy o prodeji podniku. Pokud by měla být k tomuto okamžiku uložena nějaká povinnost, pak spíše povinnost inventarizace, než sestavení účetní závěrky. Stejně by mohlo jít maximálně o mezitímní účetní závěrku, která však nastíněný problém nijak neřeší. Na str. 208 v předposledním odstavci uvádí autor, že obchodní zákoník duplicitně s §6 odst. 3 písm. a) prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví stanoví dobu účetního odpisu. Obchodní zákoník je předpisem vyšší právní síly než vyhláška, a proto je duplicitní spíše vyhláška. V souvislosti s působností nejvyššího orgánu společnosti postrádám rozbor problematiky neplatnosti usnesení o schválení účetní závěrky, řešený v řadě rozhodnutí Nejvyššího soudu (sp. zn. 29 Odo 88/2001, sp. zn. 29 Odo 1013/2002, sp. zn. 29 Odo 180/2001, sp. zn. 29 Odo 307/2002, sp. zn. 29 Odo 457/2002, sp. zn. 29 Odo 601/2004, sp. zn. 29 Odo 868/2004).

Metody použité v disertační práci považuji za vhodně volené. Autor postupuje od obecného ke zvláštnímu a zčásti používá i metodu komparace, a zčásti i metodu historickou. Při rozboru platné právní úpravy používá autor i teleologického výkladu, což je třeba u tak složité problematiky ocenit. Jsem názoru, že použité metody jsou adekvátní cíli, který si autor vytyčil.

Práce má dobrou informační hodnotu a prokazuje, že autor zvládl složitou problematiku vztahu účetnictví a obchodního práva. Přitom práce není jen popisem platné právní úpravy, ale snaží se řešit sporné otázky a podává i kritickou analýzu současného vztahu obchodního zákoníku a zákona o účetnictví (zejména ve shrnutí závěrů ke třetímu dílčímu cíli). V některých pasážích však není řešení problémů dotaženo a jsou spíše jen naznačeny (viz výše).

Z hlediska jazykového je práce psána čtivým a srozumitelným stylem, aniž by to mělo jakýkoliv vliv na odborné kvality práce. Formální i jazykovou úroveň práce považuji za odpovídající.

I přes uvedené dílčí výhrady hodnotím práci jako poměrně zdařilou. Autorovi se podařilo z větší části splnit cíl, který si na počátku práce vytyčil. Autor v práci prokázal, že dokáže zvládnout složitou právní problematiku, podrobit ji kritické analýze a vyvodit z toho samostatné závěry.

Závěrem mohu konstatovat, že posuzovaná disertační práce splňuje požadavky stanovené zákonem, a proto doporučuji práci jednoznačně k obhajobě.

V Praze dne 12. května 2007

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Jan Dědič', with a stylized flourish extending from the end of the signature.

Prof. JUDr. Jan Dědič