

Memorandum

Komu: Institut pro regulaci hazardních her z.s.
Od: Petr Kincl, PwC Legal
+420 734182727, petr.kincl@pwc.com

24. června 2022

Výklad pojmu vlastní zdroje v zákonu o hazardních hrách

Institut pro regulaci hazardních her z.s. („Klient“) nás požádal o výklad pojmu „vlastní zdroje“ podle § 6 odst. 1 písm. b) bod 4 zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách („**Zákon o hazardních hrách**“), a to zejména v souvislosti s Informací Ministerstva financí České republiky („**MFČR**“), odboru 73 – Procesní agendy a regulace hazardu, ze dne 30.5.2022 o posuzování minimální výše vlastních zdrojů („**Informace MFČR**“).

1. Rekapitulace Informace MFČR

- 1.1 V Informaci MFČR informuje provozovatele hazardních her o změně správní praxe při posuzování minimální výše vlastních zdrojů podle § 6 odst. 1 písm. b) bod 4 Zákona o hazardních hrách. Nově chce ministerstvo při určování výše vlastních zdrojů odečítat částku kauce poskytnuté podle § 89 a § 100 Zákona o hazardních hrách.
- 1.2 MFČR argumentuje mimo jiné tím, že účelem kauce, se kterou nelze po dobu provozování hazardní hry libovolně nakládat, je zajistit vybrané závazky vzniklé v důsledku provozování hazardní hry a stojí vedle odděleného požadavku kladeného na výši vlastních zdrojů, které mají zajistit silnou finanční základnu a stabilitu provozovatele hazardních her. Podle MFČR nebylo záměrem zákonodárce, aby poskytnutím peněžních prostředků na kauci došlo k odlivu veškerých prostředků či jejich majoritní části, který by způsobil snížení finanční stability provozovatele hazardních her a případné ohrožení jeho další činnosti.

2. Výklad pojmu „vlastní zdroje“ - obecně

- 2.1 Zákon o hazardních hrách ve svém § 6 požaduje, aby provozovatel hazardních her měl vlastní zdroje ve výši alespoň 2.000.000 Kč. V tomto paragrafu ani nikde jinde v zákoně není uvedeno, že by se od vlastních zdrojů měla odečíst poskytnutá kauce nebo jakákoliv jiná částka.
- 2.2 Podle našeho názoru MFČR nesprávně vykládá pojem „vlastní zdroje“, když za vlastní zdroje zřejmě považuje likvidní a disponibilní prostředky provozovatele, které mají být k dispozici v případě okamžité potřeby dostát závazkům vůči věřitelům. Tento výklad se ale neopírá o jakýkoliv právní předpis a je zcela v rozporu s obecně uznávaným a používaným výkladem pojmu „vlastní zdroje“ uvedeným v jiných zákonech.
- 2.3 Pojem „vlastní zdroje“ v českých právních předpisech konzistentně označuje položky pasiv z rozvahy dané osoby, které nejsou „cizími zdroji“. Jinými slovy, vlastní zdroje jsou rozdílem mezi majetkem a závazky, tedy rozdílem mezi aktivy a cizími zdroji. Ve vztahu ke korporacím a podnikatelům je proto pojem „vlastní zdroje“ synonymem pojmu „vlastní kapitál“.

PricewaterhouseCoopers Legal s.r.o., advokátní kancelář se sídlem Hvězdova 1734/2c, 140 00 Praha 4, IČ 24162019, zapsaná v obchodním rejstříku vedeném Městským soudem v Praze, oddíl C, vložka 184397.

© 2022 PricewaterhouseCoopers Legal s.r.o., advokátní kancelář. Všechna práva vyhrazena. „PwC“ je značka, pod níž členské společnosti PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) podnikají a poskytují své služby. Společně tvoří světovou síť společností PwC. Každá společnost je samostatným právním subjektem a jednotlivé společnosti nezastupují síť PwCIL ani žádnou jinou členskou společnost. PwCIL neposkytuje žádné služby klientům. PwCIL neodpovídá za jednání či opomenutí jednotlivých společností sítě PwC, ani nemůže kontrolovat výkon jejich profesionální činnosti či je jakýmkoli způsobem ovlivňovat.



3. Definice pojmu „vlastní zdroje“ v účetních předpisech

- 3.1 Pojem „vlastní zdroje“ je v účetních předpisech definován ve vyhlášce č. 504/2002 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví (**„Účetní vyhláška pro nepodnikatele“**).
- 3.2 Paragraf 18 této vyhlášky je nadepsán „Vlastní zdroje“, za které pak považuje tyto položky rozvahy: (1) vlastní jmění, (2) fondy, (3) oceňovací rozdíly z přecenění a závazků, (4) účet výsledku hospodaření, (5) výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení a (6) nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta minulých let.
- 3.3 Z členění rozvahy podle Účetní vyhlášky pro nepodnikatele přitom jednoznačně vyplývá, že vlastní zdroje jsou rozdílem mezi aktivy (jakožto součet dlouhodobého majetku, zásob, pohledávek, krátkodobého finančního majetku a jiných aktiv – viz § 7 - § 17 této vyhlášky) a cizími zdroji (jakožto součet rezerv, závazků a jiných pasiv – viz § 19 - § 25 této vyhlášky).
- 3.4 Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (**„Účetní vyhláška pro podnikatele“**) je rozdíl mezi aktivy a cizími zdroji označen pojmem „vlastní kapitál“ (viz příloha 1 k této vyhlášce). Vlastní kapitál je přitom tvořen: (1) základním kapitálem, (2) kapitálovými fondy, (3) rezervními fondy, nedělitelnými fondy a ostatními fondy tvořenými ze zisku, (4) výsledek hospodaření minulých let (5) výsledek hospodaření běžného účetního období. Jsou to tedy položky pasiv, které odpovídají položkám, které tvoří „vlastní zdroje“, jak jsou definovány v Účetní vyhlášce pro nepodnikatele.

4. Výklad pojmu „vlastní zdroje“ v zákoně o obchodních korporacích

- 4.1 Pojem „vlastní zdroje“ hojně používá zákon č. 90/2012 Sb. o obchodních korporacích a družstvech („ZOK“) – viz paragrafy 34, 40, 149, 161, 190, 216, 227 a násl., 278, 280, 309, 348 a násl., 417, 421, 435, 447, 456, 495 a násl., 511, 515, 567, 586, 656, 707, 716 a 750.
- 4.2 ZOK používá pojem „vlastní zdroje“ jako souhrn položek vlastního kapitálu. Ve většině z výše uvedených paragrafů se hovoří o „zisku a jiných vlastních zdrojích“, přičemž „zisk“ je položka vlastního kapitálu v rozvaze korporace. Stejně tak jiné vlastní zdroje jsou považovány za položky vlastního kapitálu.
- 4.3 Paragrafy 227 a 495 ZOK pojem vlastní zdroje přímo provazují s pojmem vlastní kapitál. Oba paragrafy (první ve vztahu k s.r.o., druhý ve vztahu k a.s.) ve svých prvních odstavcích uvádějí, že valná hromada může rozhodnout o zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů vykázaných ve schválené řádné, mimořádné nebo mezitímní účetní závěrce ve vlastním kapitálu společnosti, ledaže jsou tyto zdroje účelově vázány a společnost není oprávněna jejich účel měnit.
- 4.4 Podobně v paragrafech 232 a 498 se hovoří o tom, že usnesení valné hromady o zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů společnosti obsahuje označení vlastního zdroje nebo zdrojů, z nichž se základní kapitál zvyšuje, v členění podle struktury vlastního kapitálu v účetní závěrce.
- 4.5 Z tohoto jednoznačně vyplývá, že vlastní zdroje jsou považovány za jednotlivé položky vlastního kapitálu. Ve svém souhrnu pak všechny vlastní zdroje tvoří vlastní kapitál korporace.

5. Použití pojmu „vlastní zdroje“ v dalších zákonech

- 5.1 Termín „vlastní zdroje“ používají i další zákony. Níže uvádíme přehled ustanovení, v nichž tento pojem používán v naprosto stejném významu a ve stejných souvislostech jako v ZOK:
- § 127a zákona 182/2006 Sb, insolvenční zákon,

- § 19 zákona § 586/1992 Sb. o daních z příjmů,
- § 120e zákona č. 435/2004 Sb. o zaměstnanosti,
- § 2 zákona č. 127/2005 Sb. o elektronických komunikacích,
- § 66 zákona č. 340/2013 o veřejných rejstřících,
- § 23 zákona č. 21/1992 Sb. o bankách,
- § 37 zákona č. 240/2013 Sb. o investičních společnostech a investičních fondech,
- §§ 90, 95, 109, 121, 125, 266a, 282, 287, 304 zákona č. 125/2008 Sb. o přeměnách obchodních společností a družstev

5.2 V zákoně č. 89/2012 Sb. občanský zákoník, se pojem vlastní zdroje používá ve vztahu k nadacím (viz § 342 a § 355) a je zde používán konzistentně s jeho definicí v Účetní vyhlášce pro nepodnikatele. Znamená tedy tu část pasiv nadace, která není tvořena cizími zdroji.

6. Nesprávnost úvah MFČR

- 6.1 MFČR při kalkulaci výše vlastních zdrojů uvedené v Informaci MFČR nesprávně směšuje dvě naprosto odlišné položky.
- 6.2 Jak bylo několikrát řečeno výše, vlastní zdroje jsou položkou pasiv. Peníze poskytnuté na kauci jsou ale součástí aktiv, a jsou vykazovány jako jiné dlouhodobé pohledávky. Tyto peníze sice mohly provozovatel získat z vlastních zdrojů, tedy z peněz poskytnutých ve formě peněžitého vkladu do základního kapitálu nebo mimo základní kapitál (emisní ážio, příplatek mimo základní kapitál), stejně tak ovšem mohly být tyto peníze získány ze zdrojů cizích (například bankovní úvěr, zápůjčka třetí osoby apod.).
- 6.3 Naopak prostředky z vlastních zdrojů mohou být použity na úplně jiné položky aktiv než na kauci nebo peníze, provozovatel je mohl použít například na pořízení nemovitostí, finančních investic, pohledávek (včetně dlouhodobých) apod., jejichž likvidita může být omezena.
- 6.4 A je třeba podotknout, že ani vlastní zdroje nemusely být vytvořeny peněžitými vklady. Vlastními zdroji jsou i položky vlastního kapitálu vytvořeny formou nepeněžitých vkladů.
- 6.5 Není proto možné při zjišťování, zda jsou splněny podmínky podle § 6 odst. 1 písm. b) bod 4 Zákona o hazardních hrách, od vlastních zdrojů odečítat peníze poskytnuté na kauci, protože vlastní zdroje nemuseli být vytvořeny peněžitými vklady, a naopak peníze poskytnuté na kauci nemusí pocházet z vlastních, ale z cizích zdrojů.
- 6.6 Je třeba podotknout, že zákonodárce neřešil, jaká má být konkrétní struktura aktiv a pasiv provozovatele. Zákonodárce pouze stanovil, že vlastní zdroje musí být alespoň 2 miliony eur, tedy, že majetek společnosti (aktiva) musí převyšovat její závazky (cizí zdroje) o 2 miliony korun. Ve vztahu k aktivům zákonodárce pouze uvedl, že pokud provozovatel neposkytne bankovní garanci, musí být část aktiv ve formě peněz složena na vázaný účet (kauce).

7. Závěr

- 7.1 MFČR nesprávně vykládá jakým způsobem má být splněna povinnost podle § 6 odst. 1 písm. b) bod 4 Zákona o hazardních hrách. Výše vlastních zdrojů odpovídá výši vlastního kapitálu vykázaného v rozvaze provozovatele, případně upraveného o položky vlastního, k jejichž změně došlo od rozvahového dne (například poskytnutí příplatku mimo základní kapitál, rozdělení zisku nebo jiných vlastních zdrojů apod.). Od takto zjištěné výše vlastního kapitálu, tedy výše vlastních zdrojů nelze odečítat jakoukoliv položku aktiv, včetně peněz poskytnutých na kauci.

8. Závěrečné poznámky

- 8.1 Naše posouzení vychází z právních předpisů platných ke dni vydání tohoto dokumentu, jakož i z výkladu a praxe, které nám byly známy ke dni vydání tohoto dokumentu a které vyplývají ze soudních a správních rozhodnutí, jakož i z judikatury vztahující se k předmětu našeho posouzení. Soudy mohou dojít k odlišným závěrům. Nesledujeme ani neneseme odpovědnost za případné dopady pozdějších změn právních předpisů nebo jejich výkladu, které mohou mít vliv na naše závěry.
- 8.2 Naše stanoviska jsou určena pouze Klientovi a řídí se výhradně smlouvou (včetně obchodních podmínek) mezi Klientem a PwC Legal, pokud není písemně dohodnuto jinak. Nepřijímáme ani nepřebíráme žádnou odpovědnost v souvislosti s použitím našich stanovisek nebo spoléháním se na ně vůči žádné jiné osobě, která k nim může získat přístup.
- 8.3 Za podmínek uvedených v předchozím odstavci souhlasíme, že Klient toto stanovisko zpřístupní svým členům, jejich statutárním orgánům, zaměstnancům a poradcům, a rovněž orgánům státní správy, včetně MFČR.