

Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta financí a účetnictví

Katedra finančního účetnictví a auditingu

Studijní obor: účetnictví a finanční řízení podniku



**Vedení účetnictví o financování volební kampaně dle
zákona o přímé volbě prezidenta s důrazem na výklad
základních účetních pojmů v kontextu tohoto zákona**

Autor bakalářské práce: Pavel Galuška

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Hana Takáčová

Rok obhajoby: 2014

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že bakalářskou práci na téma „Vedení účetnictví o financování volební kampaně dle zákona o přímé volbě prezidenta s důrazem na výklad základních účetních pojmů v kontextu tohoto zákona“ jsem vypracoval samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označil a uvedl v přiloženém seznamu.

V Praze dne 13. 1. 2014

Abstrakt

Tato práce se zabývá interpretací základních účetních pojmů v kontextu zákona č. 275/2012 Sb., o volbě prezidenta republiky a změně některých zákonů. Cílem práce je interpretovat základní účetní pojmy pomocí poznatků teorie účetnictví a konfrontovat je s pravidly financování volební kampaně dle zákona o volbě prezidenta republiky. Konkrétně se jedná o problematiku volebního výboru jako účetní jednotky a financování volební kampaně jako předmětu účetnictví. Obsahem této práce je interpretace právní normy, proto se část práce věnuje též teorii práva a metodám interpretace právní normy.

Abstract

This thesis deals with the interpretation of the essential accounting terms within the context of the act No. 275/2012 Sb., on the election of the president of republic and change of other acts. The aim of the thesis is to interpret the essential accounting terms according to the accounting theory and law and to confront the terms with the rules of financing of the election campaign given by the act. It addresses specifically the issue of election committee as an accounting entity and financing of the election campaign as an object of accounting. One of the methods used in the thesis is also interpretation of the legal rules; therefore part of the thesis contains legal theory and methods of the legal interpretation.

Poděkování

Aby se mi podařilo napsat bakalářskou práci v podobě, v jaké ji obhajuji, je třeba vyzdvihnout podíl hned několika lidí. Na prvním místě bych rád poděkoval prezidentovi České republiky panu Ing. Miloši Zemanovi a členům jeho volebního výboru, jmenovitě pánům Ing. Vratislavu Mynářovi, Martinu Nejedlému a Mgr. Zdeňku Štenglovi za umožnění nahlédnutí do kuchyně vedení, jak se nakonec ukázalo, vítězné volební kampaně a jejího účetnictví. Dále bych pak rád poděkoval paní Ing. Haně Takáčové za dostatečně volnou ruku a odborné vedení při zpracování tohoto tématu. Rád bych poděkoval i svým přátelům, kteří mi jdou příkladem a neustále mě motivují k lepším výkonům. A nakonec bych rád poděkoval své rodině, která se mnou měla a stále má trpělivost a dostatek sil mě podporovat ve zdvojeném studiu Fakulty financí a účetnictví VŠE a Právnické fakulty UK a z rodiny bych zvláště pak rád poděkoval svému otci, se kterým jsme strávili spoustu dlouhých večerů a nocí diskuzemi nad problémy, které přinesl právě Zákon o volbě prezidenta republiky, neboť to byly právě diskuze s ním, které mi dodaly odvahu se pustit právě do této zcela nové a komplikované právní materie a zvolit si ji jako téma své bakalářské práce.

Obsah

1	Teorie účetnictví	8
1.1	Pojem účetnictví	8
1.2	Předmět účetnictví	8
1.3	Cíle účetnictví.....	9
1.4	Účetní zásady	9
1.4.1	Účetní předpoklady	10
1.4.2	Účetní principy	10
1.5	Základní pojmy.....	11
1.5.1	Účetní jednotka.....	11
1.5.2	Účetní období	12
1.5.3	Účetní záznam	13
1.5.4	Účetní doklady	14
1.5.5	Účetní zápisy a Účetní knihy	14
1.5.6	Účetní závěrka.....	16
2	Teorie Práva	17
2.1	Právo	17
2.1.1	Právo jako pojem	17
2.1.2	Právní norma.....	17
2.1.3	Platnost x účinnost Právních norem (retroaktivita)	18
2.2	Interpretace práva	19
2.2.1	Pojem Interpretace	19
2.2.2	Metodologie interpretace.....	20
3	Právní rámec zákona	22
3.1	Legislativní proces.....	22
3.1.1	Původní záměr	22
3.1.2	Konečná podoba.....	22
3.2	Základní pojmy.....	22
3.2.1	Účetní jednotka.....	22
3.2.2	Předmět účetnictví (financování volební kampaně).....	25
3.2.3	Výkaznictví	30
	Závěr.....	33
4	Seznam použité literatury.....	35

Úvod

Na přelomu let 2011 a 2012 se vláda České republiky rozhodla, že se pokusí uskutečnit jeden z bodů svého programového prohlášení, a to zavedením přímé volby prezidenta České republiky.

8. února 2012 již vstoupil v platnost ústavní zákon č. 71/2012 Sb., kterým se mění ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších zákonů, který dal výše uvedenému cíli ústavní podobu. Jak je ale obecně známo, vzhledem k povaze ústavněprávní úpravy dochází na této úrovni pouze k obecné úpravě daného právního institutu. K úpravám podrobnějšího nebo detailnějšího charakteru dochází ve volebním právu zejména na úrovni zákona. Technické záležitosti pak obvykle upravují příslušné vyhlášky.

Proto byl na jaře roku 2012 připraven a schválen zákon č. 275/2012 Sb., o volbě prezidenta republiky a o změně některých zákonů (dále jen ZoVPR), který vstoupil v platnost 18. července téhož roku. Tento zákon měl být nástrojem úpravy nejen vlastního průběhu volby, ale i skutečností této volbě předcházejících a následujících.

Přímá volba prezidenta republiky je a byla v českém právním prostředí něčím dosud nevídaným. Z hlediska tradiční ústavněprávní nauky je přímá volba prezidenta republiky typickým prvkem prezidentského nebo polo-prezidentského systému vlády, a tedy prvkem cizím, ba dokonce rušivým v prostředí parlamentní demokracie.

S touto situací se museli tvůrci ZoVPR vypořádat. Většina právních institutů a volebních procedur byla přejata z existující úpravy voleb do Senátu Parlamentu České Republiky. V době schvalování ZoVPR v Parlamentu však byl akcentován tlak na úpravu pravidel financování volební kampaně. S tímto původní návrh zákona nepočítal, a tak se během relativně krátké doby přišlo s novým právním institutem, který měl tuto oblast regulovat. Jednalo se o koncept „volebního výboru“ jako entity, odpovědné za financování volební kampaně, a také jako účetní jednotky dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

V průběhu kampaně se však několikrát projevila ona uspěchanost a nedokonalost tohoto nového konceptu, s nímž neměl nikdo žádné zkušenosti. Všechny zainteresované subjekty se pak této nedokonalosti snažily využít ve svůj prospěch. Kandidáti hledali cesty, jak své povinnosti minimalizovat. Státní orgány se naopak snažily své kompetence maximalizovat. A do toho se přidávala senzacechtivá média, která tyto konfrontace přizívovala, aby na tom co nejvíce profitovala.

Téma své práce jsem tedy zvolil proto, abych se pokusil definovat základní pojmy, se kterými ZoVPR pracuje a tyto definice odůvodnit, aby bylo možné určit aspoň základní rámec povinností jednotlivých kandidátů v oblasti financování volební kampaně, které jim z tohoto zákona vyplývají. Domnívám se totiž, že závěry, ke kterým dochází někteří představitelé výše uvedených subjektů, nejsou tak jednoznačné, jak je prezentováno.

Vzhledem k tomu, že náplní mé práce bude výklad účetních pojmů, považuju za nutné začít svou práci kapitolou, která se bude věnovat teorii účetnictví. Pokusím se definovat, co to vlastně účetnictví je, jaká má pravidla, výstupy. Jaký je účel vedení účetnictví.

V druhé kapitole se budu naopak věnovat teorii práva, neboť základním pramenem pro mé téma jsou právní normy. Ve stručnosti se tedy pokusím přiblížit definici práva, popsat jeho základní prvky a jejich vlastnosti. Dále navážu výčtem metod interpretace a aplikace práva.

V následujících kapitolách pak tyto poznatky zkombinuju a pokusím se je aplikovat na vlastní text zkoumaného zákona. Do subkapitol budu řadit jednotlivé vykládané pojmy, se kterými právní úprava operuje.

V rámci své práce budu vycházet z právního řádu platného k 1. 3. 2013. Nicméně vzhledem k tomu, že svou práci budu odevzdávat a prezentovat až v lednu roku 2014, je třeba počítat s tím, že může dojít ke změně.

Při zpracovávání této bakalářské práce budu pracovat především s vlastním textem zákona. Pro jeho interpretaci v obecné rovině pak budu čerpat z příslušné právně teoretické literatury, pro interpretaci v oblasti účetnictví budu čerpat z literatury, zabývající se teorií účetnictví.

1 Teorie účetnictví

Ve své práci se chci věnovat výkladu účetních pojmů dle ZoVPR. Tento zákon zřizuje specifickou účetní jednotku, odkazuje na postup vedení účetnictví dle platné účetní legislativy a konečně vyžaduje po kandidátech, resp. po jejich volebním výboru, aby zveřejnili „veškeré účetnictví“. Proto se domnívám, že je žádoucí, abych svou práci začal právě teorií účetnictví, neboť pouze pochopení teorie účetnictví může podle mého názoru vést ke správné interpretaci zákonných požadavků, které jsou kandidátům kladeny.

1.1 Pojem účetnictví

Účetnictví je slovo, které je v českém jazyce mnohovýznamové, lze jej chápat jako vědu nebo nauku. Také mu lze přisoudit význam prakticky prováděné činnosti, při které dochází k záznamu účetních informací na účty (účtování). Posledním významem a významem, ve kterém bude účetnictví chápáno v mé práci, je účetnictví jako výsledek účtování, jako souhrn účetních informací (účetních záznamů), které jsou systematicky uspořádané do podoby účetních výkazů za účelem jejich poskytnutí jeho uživatelům. (Janhuba, 2010)

1.2 Předmět účetnictví

Předmět účetnictví je v české legislativě definován v § 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (ZoÚ) jako: „účtování o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření“. V této legální definici je však použito několik pojmů, které nejsou každému známé natolik, aby ji byl schopen sám vyložit.

Jednak se zde hovoří o „majetku a jiných aktivech“. Toto slovní spojení je dle některých lidí protimluvem, neboť termín majetek může být ekvivalentem slova „aktiva“. Majetek by byl podle této logiky souhrnem jednotlivých aktiv. Zákonodárce patrně tímto tedy myslel majetek (aktiva) a jiné položky, o kterých se účtuje na straně aktiv (např. jejich časové rozlišení).

Podobná konstrukce se objevuje i na druhé straně bilance. Jedná se o sousloví „závazků a jiných pasiv“. Zde je situace komplikovanější. Závazek se definuje jako výsledek minulých činností, které nutí podnik postoupit část svého ekonomického prospěchu jiným subjektům (věřitelům). Zde nastává problém, jakým způsobem se postavit k Vlastním zdrojům účetní jednotky.

První možnost je označit tyto zdroje taktéž za závazky v širším slova smyslu, neboť se jedná o závazky vůči vlastníkům. V takovém případě by se dal použít obdobný výkladový postup jako u aktiv. Jednalo by se tedy o „závazky a jiné položky, o kterých se účtuje na straně pasiv“.

Tato koncepce ovšem naráží na argumentaci druhé skupiny lidí, kteří tvrdí, že závazek je něco, na co má věřitel bez dalšího právo, a co je dlužník povinen plnit. To, že má věřitel na plnění právo, ale ještě bez dalšího neznamená, že je schopen se svého práva úspěšně domáhat u autoritativního orgánu. Přesně v takové situaci se ocitá vlastník. Nedojde-li k likvidaci, nemůže se před soudem domáhat

plnění z vlastního kapitálu společnosti, nicméně obdrží-li takové plnění, které je spojeno se zákonem uznaným titulem, nelze jej označit za bezdůvodné obohacení. Tuto situaci tedy je možné označit za obligaci, i když „jen“ naturální a v takovém případě by bylo možné zákonnou formulaci přijmout.

Dále má účetní jednotka účtovat o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. Nákladem je snížení ekonomického prospěchu v daném účetním období, vyvolané spotřebou aktiv, které může být kryto vlastními zdroji (spotřeba nebo opotřebení vlastního majetku včetně nákupu za vlastní peníze) nebo cizími zdroji (nárůstem závazků). Náklad se přiřazuje tomu období, ve kterém byl věcně a časově vynaložen.

Naproti tomu výnosy jsou považovány za zvýšení ekonomického prospěchu během účetního období, a to buď ve formě absolutního přírůstku aktiv nebo ve formě absolutního snížení závazků vůči třetím subjektům. Výnos se přiřazuje tomu období, ve kterém věcně a časově vznikl a může být navázán na vynaložené náklady nutné k jeho dosažení.

Výsledek hospodaření je pak rozdílem věcně a časově spolu souvisejících nákladů a výnosů a je propojením stavu aktiv a pasiv k datu sestavení s jejich toky za dané účetní období.

1.3 Cíle účetnictví

Při definování předmětu je vždy třeba vycházet z cílů vedení účetnictví, tedy z toho, proč se vlastně účetnictví vede a hlavně pro koho. Subjekty, kvůli kterým se účetnictví vede, se nazývají „uživatelé účetnictví“. Jejich společnou vlastností je zainteresovanost na chodu účetní jednotky. Jinak se ovšem informace, které vyžadují, mohou diametrálně odlišovat. V případě neziskové účetní jednotky se pak bude především jednat o:

- věřitele,
- manažery,
- dárce a jinak zainteresované osoby,
- veřejnost,
- stát, resp. jeho kontrolní orgány.

Každopádně by tyto cíle měly být dosažitelné s pomocí aplikace účetní metodiky a účetních zásad a měly by tedy odpovídat možnostem účetnictví jako takového.

1.4 Účetní zásady

Účetní zásady jsou předpoklady, které je nutné dodržet pro správné vedení účetnictví, ba dokonce je nutné je splnit, aby bylo možné danou činnost nazvat vedením účetnictví. Profesor Janhuba je v citovaném pramenu rozlišuje na dvě skupiny. Ta obecnější, nadřazenější, důležitější, fundamentálnější skupina je nazvána „předpoklady“. Ta konkrétnější, podřazená skupina je nazvána „principy“.

1.4.1 Účetní předpoklady

V první skupině účetních předpokladů se nacházejí ty fundamentální prvky účetnictví, bez kterých nedává vedení účetnictví jako takové smysl.

- Účetní jednotka – celek, který vede účetnictví; jedna účetní jednotka tedy vede právě jedno účetnictví;
- Going concern – předpoklad nepřetržité existence účetní jednotky v nezměněné podobě i v následujících letech;
 - Nutno dodat, že i vzhledem k tomu, že ne u všech jednotek lze předpokládat jejich neomezené trvání, což se bude týkat i účetní jednotky, která bude rozebrána v této práci, je zařazení právě tohoto předpokladu do té fundamentální skupiny velmi diskutabilní;
- Předpoklad jedné měřicí peněžní jednotky, ve které jsou účtovány všechny účetní operace;
- Předpoklad účetního období jako pravidelného časového intervalu, za nějž je účetnictví uživatelům předkládáno;
- Bilanční princip – základní princip účtování, který říká, že veškerá aktiva, se kterými podnik operuje, musí být kryty zdroji (pasivy), která si podnik obstarává, tedy součet aktiv se musí rovnat součtu pasiv;

1.4.2 Účetní principy

Společným cílem účetních principů je dodržení základního požadavku na účetnictví, který je definovaný v § 7 ZoÚ, tedy podání „věrného a poctivého obrazu finanční situace účetní jednotky“ za dané účetní období. § 7 tento termín také definuje. Věrný je obraz tehdy, odpovídá-li účetnictví skutečnému stavu, a který je zobrazen v souladu se zákonem uloženými metodami účetnictví. Poctivosti je dosaženo tehdy, jsou-li účetní metody použity k dosažení výše uvedené věrnosti, tedy k zobrazení skutečného stavu účetní jednotky. Přitom bylo-li by použití zákonem uložených metod v přímém rozporu s dosažením věrnosti, postupuje účetní jednotka odchylně, a to tak, aby bylo věrnosti dosaženo.

- Objektivnost údajů
 - Účetní zápisy jsou doložitelné a zpětně ověřitelné (dokladovost účetních záznamů);
- Úplnost
 - Účetní jednotka účtuje bez výjimky o všech hospodářských aktivitách a jejich důsledcích v rámci účetního období a vytvořila účetní závěrku za dané období;
- Inventarizace
 - Ověření dodržení objektivnosti – doklady jsou v souladu s faktickým stavem a úplnosti – účtovalo se správně a o všech hospodářských aktivitách;

- Zásada opatrnosti
 - Při vyhodnocování dopadů transakcí se spíše nadhodnocují negativní dopady a rizika a podhodnocují dopady pozitivní, nejsou-li jisté;
- Zásada přednosti obsahu nad formou
 - Účetní případy se posuzují prioritně podle jejich věcného dopadu na hospodářskou situaci účetní jednotky;
- Zásada konzistence použitých metod
 - Pro možnost srovnání jednotlivých účetních období. Změna použitých účetních metod musí být doplněna o dopady na data minulých období;
- Akruální princip
 - o účetně relevantních skutečnostech se účtuje v tom období, do kterého věcně a časově patří bez ohledu na okamžik zaplacení;
- Věcná a časová shodnost nákladů s výnosy;
- Správnost
 - Účetnictví musí být vedeno v souladu se ZoÚ;
- Archivace
 - Účetní záznamy by měly být po jistou dobu uchovány pro případ, že je bude potřeba k dokazování hospodářských a jiných skutečností nebo např. k historickému srovnání mezi účetními obdobími.

Dle § 8 ZoÚ je pak třeba vést účetnictví tak, aby bylo správné, úplné, průkazné, srozumitelné a přehledné, a tak, aby byla zajištěna trvalost účetních záznamů (účetní záznamy by tedy měly být archivovány; aby to ale nebylo samoúčelné, měly by být tyto záznamy v čase srovnatelné).

1.5 Základní pojmy

Někteří odborníci tvrdí, že účetnictví je jako cizí jazyk a takto jej je třeba chápat. Má svůj systém, zásady a také terminologii, která jej odlišuje od ostatních věd. Terminologie a zásady uvedené do praktické činnosti pak dají dohromady účetní systém, na jehož základě vede subjekt své účetnictví. Pro účely mé práce bych mezi nejpodstatnější termíny řadil následující:

1.5.1 Účetní jednotka

Je patrně nejdůležitějším pojmem účetnictví. Účetní jednotka je subjektem účetnictví. Je to entita, která dává účetním normám smysl, neboť právě pro účetní jednotku primárně vyplývají z těchto norem práva a povinnosti. Jinými slovy řečeno, účetní jednotka je subjekt dle účetního práva, který vede účetnictví.

V české legislativě není účetní jednotka explicitně takto obecně definována. ZoÚ označuje přímo subjekty konkrétních právních forem, které vedou účetnictví. Tyto subjekty vedou účetnictví buďto povinně nebo dobrovolně.

Ukládá-li ZoÚ povinnost vést účetnictví, pak tuto povinnost může ukládat již od vzniku dané osoby nebo skupiny osob, toto je typické pro právnické osoby nebo společenství fyzických osob.

Druhou možností je, že se osoby stávají účetními jednotkami po splnění zákonem předvídaných podmínek. Toto se týká výlučně osob fyzických, neboť každá právnická osoba musí ex lege vést účetnictví od svého vzniku, kdežto fyzická osoba jako taková vzniká v zásadě narozením a je mírně řečeno bezúčelné chtít po novorozenci, aby o něm bylo vedeno účetnictví.

Základní podmínkou pro povinnost fyzických osob vést účetnictví je výkon podnikání. Tato podmínka vychází z prozaického zájmu státu vybírat peníze na provoz agendy svého aparátu, tedy vybírat daně. Čas ukázal, že velmi efektivním způsobem hospodářské evidence je účetnictví, a tak jej bylo využito jako informační základny pro daňový výběr.

Nutno dodat, že vedení účetnictví je činností administrativně, časově a finančně náročnou a jako takové by mohlo některé menší podnikatele fyzické osoby neúměrně zatěžovat a od podnikání odrazovat. Proto bylo rozhodnuto o vytvoření speciální daňové evidence, která měla poskytnout dostatečnou informační základnu pro výběr daní, ale zároveň neměla podnikatele tolik zatěžovat. ZoÚ tedy v § 1 odst. 2 písm. d), e) a f) jmenuje jako účetní jednotky ty fyzické osoby, které jsou zapsány jako podnikatelé v obchodním rejstříku podle zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku. To se týká jak osob, které naplnily zákonné předpoklady pro povinný zápis, tak i osob zapsaných dobrovolně. A podle stejné filozofie jmenuje ty fyzické osoby, které překročily obrát plnění, jak jej definuje zákon o dani z přidané hodnoty, v hodnotě 25 000 000 Kč, to se týká i plnění podle tohoto zákona osvobozených. Třetí skupinou jsou fyzické osoby, které se rozhodly vést účetnictví dobrovolně.

Z dikce ZoÚ je evidentní orientace zákonné úpravy na podnikatelský sektor, který je pro stát zdrojem daňových příjmů. Důvody vedení účetnictví nepodnikatelských subjektů však leží někde jinde. Je třeba je hledat v účelu jejich existence, v dikci zvláštních právních předpisů, které upravují jejich činnost apod.

Je otázkou, zda účetní jednotka je v každém případě ta entita, o jejíž aktivech a pasivech se účtuje. Odpověď na tuto otázku může nabídnout § 1 odst. 2 písm. c) ZoÚ, které hovoří o organizačních složkách státu dle zvláštního zákona. Jedná se o zákon o majetku ČR a o jejím vystupování v právních vztazích. Zde je explicitně uvedeno, že organizační složky státu nemají právní subjektivitu, a že tedy nemohou nabývat majetek pro sebe, nýbrž majetek, který nabývají, nabývají pro stát. Z toho tedy lze dovodit, že účetní jednotka nemusí vždy účtovat o vlastních aktivech a pasivech.

1.5.2 Účetní období

Účetní období je základní časovou jednotkou účetnictví. Je definováno v § 3 odst. 2 ZoÚ jako „12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, není-li dále stanoveno jinak“. V zásadě se shoduje s kalendářním rokem nebo rokem hospodářským. Hospodářským rokem je tehdy, pokud účetní období dané účetní jednotky začíná prvním dnem jiného měsíce, než je leden.

Hospodářský rok nemůže uplatnit organizační složka státu, územní samosprávný celek nebo účetní jednotka zřízená zvláštním zákonem (např. ZoVPR).

Podmínkou uplatnění hospodářského roku je poté nahlášení takového postupu příslušnému správci daně.

ZoÚ umožňuje v taxativně vymezených případech prodloužení účetního období. Podmínky prodloužení jsou uvedeny v § 3 odst. 4:

- a) při vzniku účetní jednotky v období 3 měsíců před koncem kalendářního roku,
- b) při zániku účetní jednotky v období 3 měsíců po skončení kalendářního nebo hospodářského roku,
- c) je-li zákonem stanovený rozvahový den ve lhůtě do 3 měsíců před počátkem účetního období
- d) stanoví-li zákon rozvahový den ve lhůtě do 3 měsíců po konci běžného účetního období a neodporuje-li toto smyslu rozvahového dne,
- e) případně-li rozhodný den u nástupnické účetní jednotky, u účetní jednotky rozdělované odštěpením nebo u přejímajícího společníka v případě převodu jmění na společníka do období 3 měsíců před skončením kalendářního nebo hospodářského roku a dojde-li v tomto období zároveň k zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

Vzhledem k tomu, že účetní jednotka vede účetnictví až do svého zániku, může být účetní období de facto i kratší než oněch 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, protože po zániku účetní jednotky už vlastně o jejím účetním období nemá cenu mluvit.

1.5.3 Účetní záznam

§4 odst. 10 ZoÚ stanoví, že účetnictví je vedeno jako „soustava účetních záznamů“. Účetní záznamy jsou data, informace, pomocí kterých se zaznamenávají skutečnosti relevantní pro vedení účetnictví účetní jednotky. Tentýž paragraf pak podává demonstrativní výčet účetních záznamů v odst. 11:

- účetní doklady,
- účetní zápisy,
- účetní knihy,
- odpisový plán,
- inventurní soupisy,
- účtový rozvrh,
- účetní závěrka,
- výroční zpráva.

V části sedmé ve společných, přechodných a závěrečných ustanoveních pak ZoÚ v § 33 a následujících definuje požadavky na dvě základní charakteristiky účetního záznamu, tedy na formu a obsah. V § 33 je primárně definovaná forma, jejíž klíčovou vlastností musí být čitelnost pro člověka. Účetní záznam by měl být ve formě pro člověka čitelné nebo i ve formě pro člověka nečitelné, je-li účetní jednotce k dispozici prostředek k jeho konverzi do formy pro člověka čitelné.

V § 33a ZoÚ je pak akcentován požadavek na průkaznost účetního záznamu, respektive na soulad obsahu účetního záznamu, vytvořeného dle účetní

metodiky, se skutečností, kterou má prokázat. Doslova je zde stanoveno, že „za průkazný účetní záznam se považuje:

- a) účetní záznam, jehož obsah je prokázán přímo porovnáním se skutečností, kterou tento záznam prokazuje (např. účetní doklady),
- b) účetní záznam, jehož obsah je prokázán obsahem jiných průkazných účetních záznamů (např. účetní zápisy), nebo
- c) účetní záznam týkající se výhradně skutečností uvnitř účetní jednotky, k němuž je připojen podpisový záznam osoby oprávněné a odpovědné (např. inventurní soupisy, odpisový plán).

Tolik obecná charakteristika, nicméně vzhledem k významnosti některých záznamů uvedu jejich popis v samostatném odstavci.

1.5.4 Účetní doklady

Jedním z druhů takových účetních záznamů je účetní doklad. Jak sám název napovídá, doklad je věc, která slouží k doložení daného stavu nebo skutečnosti, na základě kterého je poté provedena nějaká účetní operace. Účetní doklad patří mezi účetní záznamy, které jsou průkazné na základě přímého porovnání se skutečností. Tato funkce je zachycena v §11 odst. 2 ZoÚ: „Účetní jednotky jsou povinny vyhotovovat účetní doklady bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které se jimi zachycují, a to tak, aby bylo možno určit obsah každého jednotlivého účetního případu způsobem podle § 8 odst. 5 ZoÚ (zásada srozumitelnosti účetnictví).

Následně pak mohou sloužit k prokazování dalších účetních záznamů. Toto říká §12 ZoÚ: „Účetní jednotky jsou povinny provádět účetní zápisy průběžně po vyhotovení účetního dokladu (...)“.

V §11 odst. 1 ZoÚ jsou pak definovány náležitosti účetního dokladu.

- a) označení dokladu,
- b) obsah účetního případu a jeho účastníky,
- c) peněžní částka nebo informace o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- d) okamžik vyhotovení dokladu a okamžik uskutečnění účetního případu, není-li stejný,
- e) podpisový záznam osoby odpovědné za vyhotovení a zaúčtování.

1.5.5 Účetní zápisy a Účetní knihy

Účetní zápisy a účetní knihy jsou termíny, které spolu úzce souvisí. Účetním zápisem je záznam účetní operace na dané souvztažné účty dle ZoÚ (Kovanicová & Hexnerová, 2004). Účetními knihami jsou pak soustavy účetních zápisů, které jsou v nich řazeny dle určitého klíče. To vyplývá z užití argumentu a contrario (viz níže) aplikovaného na § 12 odst. 3 („účetní zápisy nesmějí účetní jednotky provádět mimo účetní knihy“) a § 13 odst. 3 („účetní jednotky nesmějí zřizovat účty mimo účtový rozvrh a účetní knihy“).

Základními kritérii, podle kterých se řadí zápisy v účetních knihách, jsou časový a věcný aspekt. Kniha, ve které jsou účetní zápisy řazeny dle času (chronologicky od nejstaršího k nejmladšímu) se nazývá deník. V deníku musí být zaúčtovány všechny účetní operace daného období, neboť se jeho prostřednictvím ex lege prokazuje zaúčtování všech účetních případů.

Druhým kritériem je účetní systematika neboli věcná souvislost. Na jejím základě jsou účetní zápisy řazeny v hlavní knize. Hlavní kniha je soustavou syntetických neboli souhrnných účtů. Všechny účty, které účetní jednotka v účetním období používá jsou vyjmenovány v účtovém rozvrhu. Ty jsou vybírány ze zákonné nabídky, kterou nabízí směrná účtová osnova dle § 14 ZoÚ. V rámci účtování v hlavní knize je třeba dodržet podmínku o vykázání zůstatku na účtech k okamžiku otevření a uzavření hlavní knihy a vykázat souhrnné obraty stran MÁ DÁTI a DAL účtů hlavní knihy.

V hlavní knize se vykazují informace na souhrnných účtech. Pro podrobnější členění se pak používají knihy analytických účtů. Souhrnný neboli syntetický účet se tedy skládá z jednotlivých analytických účtů a platí zásada vyjádřená v § 16, že: „Peněžní částky v knihách analytických účtů musí odpovídat příslušným souhrnným peněžním částkám obrátů nebo zůstatků syntetických účtů, k nimž se tyto účty vedou“.

Zbytkovou kategorií jsou pak knihy podrozvahových účtů, ve kterých se podle § 13 odst. 1 písm. d) uvádějí zápisy, které se neprovádějí v deníku a hlavní knize a nedostávají se tedy do základních účetních výkazů účetní závěrky, viz níže.

Podstatné je, kdy se účetní knihy otevírají a uzavírají, neboť k tomuto času se zaznamenávají stavy účtů hlavní knihy. O otevírání knih hovoří § 17 ZoÚ v odst. 1:

- a) ke dni vzniku povinnosti vést účetnictví srov. § 1 ZoÚ,
- b) k prvnímu dni účetního období,
- c) ke dni vstupu do likvidace,
- d) (...),
- e) ke dni, který pro sestavení zahajovací rozvahy stanoví zvláštní předpis.

O uzavírání pak mluví v odst. 2:

- a) ke dni zániku povinnosti vést účetnictví,
- b) k poslednímu dni účetního období,
- c) ke dni předcházejícímu vstupu do likvidace,
- d) ke dni zrušení bez likvidace s výjimkou přeměn společností nebo družstev,
- e) (...),
- f) ke dni, ke kterému stanoví povinnost uzavřít knihy nebo sestavit účetní závěrku zvláštní právní předpis.

Účetní jednotky uzavírají své účetní knihy k tzv. rozvahovému dni. Rozvahový den je podle § 19 odst. 1 den, ke kterému je sestavována účetní závěrka podle ZoÚ právě za podmínky uzavření účtů dle § 17 odst. 2 ZoÚ.

1.5.6 Účetní závěrka

Účetní závěrka je podle účetní legislativy soubor účetních výkazů, které jsou doplněny o komentář v podobě přílohy. Příloha podle § 18 odst. 1 písm. c) ZoÚ vysvětluje a doplňuje informace uvedené v jednotlivých výkazech. Jsou v ní uvedené použité účetní metody tak, aby vyhovovaly zásadám účetnictví dle ZoÚ (především § 7 a následující).

ZoÚ v § 18 odst. 1 dále říká, že: „Účetní závěrka je nedílný celek (...).“ Tímto chtěl zákonodárce říci, že účetní závěrku a informace v ní obsažené je třeba vykládat jako celek, tedy ve vzájemných vazbách, ve vzájemném kontextu a jednotlivé informace nelze bez dalšího posuzovat.

Dále v témže paragrafu definuje její obsah a formální náležitosti. Tvoří ji: rozvaha (bilance), výkaz zisku a ztráty, příloha a může zahrnovat ještě přehled o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu. Podrobnější úprava jednotlivých výkazů je pak obsažena ve vyhláškách pro specifické druhy účetních jednotek. Co se formální stránky týče, účetní závěrka musí obsahovat název účetní jednotky, její sídlo, identifikační číslo (je-li přiděleno), právní formu účetní jednotky, předmět podnikání nebo jinou činnost, pro kterou byla účetní jednotka zřízena, okamžik, ke kterému je účetní závěrka sestavována a konečně podpisový záznam statutárního orgánu nebo účetní jednotky (nemá-li statutární orgán).

V § 19 odst. 1 se pak blíže definuje den, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. Na tomto základě se pak účetní závěrka dělí na řádnou, mimořádnou a mezitímní.

Účetní jednotka sestavuje řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku k tzv. rozvahovému dni, viz 1.5.5 Účetní zápisy a účetní knihy. O řádnou účetní závěrku se jedná tehdy, je-li rozvahový den zároveň posledním dnem účetního období, viz 1.5.2 Účetní období. V ostatních případech jmenovaných § 17 odst. 2 ZoÚ se jedná o mimořádnou účetní závěrku.

Mezitímní účetní závěrku pak účetní jednotka sestavuje dle § 19 odst. 3, pokud jí to nařídí zvláštní právní předpis. Rozdílem však je, že při sestavování mezitímní účetní závěrky neuzavírá účetní jednotka účetní knihy a neprovádí kompletní inventarizaci. Přiměřeně se při tom použijí ostatní ustanovení o účetní závěrce.

2 Teorie Práva

Vzhledem k tomu, že se při své práci budu zabývat prakticky výlučně prací s právním textem, jeho zněním a výkladem, považuju za nezbytné zmínit a popsat základní termíny dnešní jurisprudence. Jako zdroj těchto myšlenek pro tuto kapitolu budiž mi je jedna ze základních právnických učebnic, a to Teorie práva od prof. Gerlocha, děkana právnické fakulty Univerzity Karlovy, dále jen (Gerloch, 2009)

2.1 Právo

2.1.1 Právo jako pojem

Pro popis pojmu práva bych si vypůjčil definici profesora Gerlocha z Právnické fakulty Univerzity Karlovy, který ve své knize právo popisuje jako multidimenzionální fenomén.

To z toho důvodu, že je třeba se na něj dívat v několika rovinách. Explicitně zmiňuje zejména rovinu normativní (specifický systém pravidel regulujících chování lidí), rovinu sociální (systém společenských vztahů determinujících obsah těchto pravidel a zároveň výsledek normativní regulace), rovinu axiologickou – hodnotovou (hodnoty, které jsou v normativní regulaci zprostředkovány), rovinu mocenskou (prostředek realizace státní nebo mezinárodní politiky) a rovinu informační (nositel informací pro adresáty právních norem). (Gerloch, 2009)

Rovinu normativní ale je třeba ze všech ostatních vyzdvihnout, neboť je to právě ona, která dává právu svou základní charakteristiku jako systému závazných pravidel chování stanovených a uznaných státem, jako nositelem suverénní moci na daném území v daném čase. Tak je definováno objektivní právo. Subjektivním právem pak je možnost nebo povinnost adresáta dané právní normy se tímto způsobem chovat.

Jinými slovy řečeno, ačkoliv je právo souborem nebo systémem závazných pravidel, je třeba se na něj dívat jako na produkt především lidský, na produkt lidí, kteří žijí v nějakém čase, na nějakém místě a ve společnosti ostatních lidí. Proto je třeba si za každým abstraktním pravidlem představit konkrétního adresáta té které normy, jejímž smyslem existence by v konečném důsledku a v ideálním případě, pragmatickému člověku by se skoro chtělo říct v utopickém, měl být benefit nebo česky prospěch samotného adresáta těchto norem.

2.1.2 Právní norma

Tento termín byl již zmíněn v předchozím odstavci, slušelo by se tedy i tento vysvětlit. Tak tedy právní norma je beze sporu základním stavebním kamenem práva. Jedná se o pravidlo. Říká, co má jak, kdy, kde být, co se má kdy, kde, komu stát, kdo nebo co má kde, jak, komu, kdy, za kolik udělat, poskytnout. Má regulativní charakter.

Právní norma je nicméně od ostatních pravidel odlišena tím, že toto pravidlo je obecné ve vazbě na subjekty a jim garantovaná práva nebo nařizované

povinnosti, schvaluje jej a jeho dodržování vyžaduje státní nebo veřejná moc. Tím je zajištěna její obecná závaznost, a také obecná vymahatelnost. Jedná se tedy o normu v tomto slova smyslu univerzální. Právní norma je charakteristická svou množinou forem, jež může nabývat. V této množině jsou obsaženy tzv. prameny práva. Jsou to zákony, precedenty, právní smlouvy, právní zvyklosti, apod.

Právní normy se ostatně tak jako každá pravidla vyznačují trojí modalitou z objektivního pohledu. Jedná se o příkaz, negativní příkaz neboli zákaz a zbytkovou kategorii, a to dovolení. V návaznosti na tyto modalities se pak právní normy dělí na tzv. perfektní a imperfektní. Perfektní normy jsou takové, které, nejsou-li dodrženy, adresáta sankcionují. Imperfektní jsou potom takové, u kterých sankce absentuje. (Gerloch, 2009)

Další důležitou vlastností pro interpretaci právních norem a jejich následnou aplikaci je právní síla. Právní síla rozřazuje právní normy na dvě, resp. tři základní kategorie. Jsou to sestupně řazené právní normy zákonné a podzákonné, resp. právní normy ústavní, zákonné a podzákonné. Pro interpretaci a aplikaci je klíčové pravidlo, že norma nižší právní síly nesmí odporovat normě vyšší právní síly, norma smí být rušena nebo pozměněna pouze normou stejné nebo vyšší právní síly. Na tyto dvě základní interpretační zásady pak navazují další, které řeší kolize norem o stejné právní síle. O těchto bude pojednáno níže.

2.1.3 Platnost x účinnost Právních norem (retroaktivita)

Tyto dva pojmy jsou nezbytné pro správnou aplikaci právní normy v časové relevanci. Bývají velmi často zaměňovány a občas nabyde právní norma platnosti i účinnosti v jeden okamžik. Proto jim zde bude věnována pozornost.

Chronologicky prvním termínem je platnost právní normy. Norma nemůže nabýt účinnosti, aniž by byla platná. Právní norma je platná, prošla-li institucionalizovaným normotvorným procesem, a co je podstatné, byla-li zákonem vyžadovaným způsobem zveřejněna. V českých podmínkách to znamená, že např. zákon musí schválit parlament, podepsat prezident republiky a musí být vyhlášen ve Sbírce zákonů, aby se s ním jeho adresáti mohli seznámit a podle něj jednat. (Gerloch, 2009)

Chronologicky druhým pojmem je pak účinnost. Právní norma je účinná, mohou-li na jejím základě nastat právní následky, které jsou touto normou předpokládány. Účinná právní norma je tedy efektivně schopná upravovat právní vztahy. Dobře mezi nabytím platnosti a účinnosti, je-li nějaká, se říká „legisvakanční lhůta“. (Gerloch, 2009)

S pojmem účinnosti právní normy je pak spojen další pojem, který je relevantní pro časovou aplikaci normy. Je to tzv. retroaktivita. Teorie práva rozeznává retroaktivitu dvojí, a to pravou a nepravou.

Pravá retroaktivita znamená, že účinnost právního předpisu, tedy jeho schopnost uplatnění na právní vztahy, se projevívá dříve, než tento předpis vstoupí v platnost. Toto ovšem naráží na jeden z nosných principů právního státu, a to princip právní jistoty. (Gerloch, 2009)

Princip právní jistoty říká, že chce-li právo efektivně a spravedlivě řídit chování svých subjektů, musí jim zajistit jistotu, že pokud se budou v daném čase chovat podle momentálně účinných právních norem, chovají se podle práva a nemohou být za toto chování právně sankcionováni. Tohoto si byli vědomi již staří Římané, kteří přijali právní zásadu: „*lex retro non agit*“, česky řečeno: „*zákon nepůsobí zpětně*“. Vzhledem k tomu, že se Česká republika v textu Ústavy, konkrétně v článku 1, zavazuje dodržovat princip právního státu, implicitně se zavazuje dodržovat a aplikovat i výše citovanou zásadu. (Gerloch, 2009)

Nepravou retroaktivitou je pak situace, kdy právní norma upravuje do budoucna právní vztahy, které vznikly v minulosti. Tento případ je relativně běžný. Souvisí s novelizací právních norem. Je-li novelizace právních norem považována za něco normálního, ba dokonce nutného, pak nelze nepravou retroaktivitu postavit mimo množinu legálních interpretačních pravidel ani v prostředí právního státu, drží-li se v limitech např. principu předvídatelnosti práva a ostatních. (Gerloch, 2009)

2.2 Interpretace práva

2.2.1 Pojem Interpretace

Interpretaci jako takovou lze do češtiny relativně jednoduše přeložit jako výklad dané věci. V kontextu práva se pak jedná o výklad právní normy, tedy obecně závazného pravidla chování. Vzhledem k výše uvedeným vlastnostem právní normy (obecnost, právní síla, modalita), není vždy jednoduché a jednoznačné dané pravidlo vykládat tak, aby jej bylo možné smysluplně aplikovat, je-li na interpretaci nahlíženo z toho praktického hlediska. Nebo k jakým teoretickým závěrům by daná interpretace právní normy vedla, byla-li by takto aplikována. (Gerloch, 2009)

Interpretace právní normy může mít více podob v závislosti především na účelu interpretace nebo na míře konkrétnosti a na osobě interpreta. V návaznosti na to se pak liší i ostatní charakteristiky interpretace.

Účel interpretace lze vysledovat minimálně dvojí. Tím prvním by bylo čisté poznání dané právní normy. Takový výklad se obvykle provádí na akademických půdách, ale i v jakékoliv jiné diskuzi nad libovolnou právní normou. Provádí jej osoby více či méně v daném oboru vzdělané. Podstatné je však to, že takový výklad není právně závazný. Jeho „právní síla“ se odvíjí od síly použitých argumentů, ale také od síly autority interpreta.

Druhým účelem je pak interpretace za účelem závazného ovlivnění subjektů dané právní normy. Od této interpretace se očekává obecná závaznost. V prostředí právního státu to pak znamená, že závaznost takové interpretace bude určena přímo zákonem. V rámci této regulace je pak určeno i kdo, kdy a jak takovou interpretaci provádí. V českém prostředí se jedná o interpretaci soudní. Podává ji příslušný soud. Nicméně taková interpretace není obvykle obecně závazná, nýbrž je v souladu s kontinentální právní kulturou limitována hranicí konkrétního sporu, o němž je právě rozhodováno.

2.2.2 Metodologie interpretace

Metodologií interpretace se rozumí souhrn interpretačních pravidel. Cílem užití těchto pravidel je objasnění textu tak, aby byla možná jeho smysluplná aplikovatelnost. Právní nauka rozlišuje opět dvě základní skupiny interpretačních pravidel. Jedná se metody standardní a nadstandardní. (Gerloch, 2009)

Standardní interpretační metody jsou takové, při kterých se pracuje jen a pouze s vlastním interpretovaným textem. Existují tři standardní interpretační metody: výklad gramatický, výklad logický a výklad systematický. (Gerloch, 2009)

Výklad gramatický je někdy též označován jako výklad gramaticko-sémantický. Tato metoda se zaměřuje, ostatně jak už název napovídá, na význam slov v interpretovaném textu. Vykládají se zde slova nejen sama o sobě, ale hlavně v kontextu slov a vět ostatních. Proto se přidává i to slovo „sémantický“.

Výklad logický pak vychází z poznatků a postupů klasické Aristotelovy logiky. V praxi se pak nejčastěji používají následující argumenty:

- Důkaz opaku (*a contrario*) znamená, že pokud platí daná norma, nemůže současně platit její negace;
- Důkaz vyloučením (*per eliminationem*) se užívá při taxativním výčtu např. pravidel nebo subjektů. Platí-li pravidlo pro daný okruh subjektů a vice versa, neplatí pro ostatní;
- Výklad podle podobnosti (*per analogiam*) se užívá především pro vyplnění tzv. mezer v právu v souladu se zákazem odepření spravedlnosti. Vychází z toho, že platí-li něco pro situaci A, platí to i pro situaci B, je-li situace A podobná. Tento argument je ale např. v oblasti trestního práva nepřipustný. Při použití tohoto argumentu je ale ještě třeba vzít v potaz situaci, která je právně neupravená úmyslně v souladu se zásadou legální licence;
- Důkaz síly/významu (*a fortiori*) má dvě podoby: od menšího k většímu (*a minori ad maius*) a od většího k menšímu (*a maiori ad minus*). Argument „od menšího k většímu“ si lze představit tak, že má-li člověk povinnost účtovat o krátkodobých aktivech, tím spíše má povinnost účtovat o dlouhodobých aktivech (jako o aktivech významnějších). Na druhou stranu argument „od většího k menšímu“ si lze představit následovně: jestliže má účetní jednotka právo rozhodovat o užití syntetických účtů, tím spíše má právo rozhodovat si o analytice;
- Dedukce do absurdních závěrů (*ad absurdum*) se používá převážně subsidiárně u případů, u kterých vyvstává více alternativ výkladu. Ta varianta, která by byla v důsledcích nesprávná, je odmítnuta;
- Mlčení zákona (*a silentio legis*) vychází ze zásady legální licence (každý může činit, co zákon nezakazuje a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá) a ze zásady enumerativity veřejnoprávních pretenzí (státní moc lze uplatnit jen v případech a v mezích stanovených zákonem a jen způsobem, který zákon stanoví).

Systematický výklad pak posuzuje text normy v kontextu právního řádu jako celku. Berou se v potaz uvozovací ustanovení, ustanovení společná, přechodná a závěrečná. Patří sem i derogační pravidla na základě právní síly, zmíněná výše. V rámci systematického výkladu je možný výklad extenzivní nebo restriktivní. (Gerloch, 2009)

Nadstandardní metody spojuje to, že se při jejich užití argumentuje tzv. smyslem nebo rozumem zákona (*e ratione legis*). Podstatné je, že závěry vyvozené z výkladu pomocí nadstandardních metod není možné použít, jsou-li ve zjevném rozporu se závěry interpretace pomocí metod standardních. Mezi nadstandardní interpretační metody se řadí:

Výklad historický

Při výkladu historickém se vychází z historického pozadí vzniku právní normy. Berou se v potaz důvody, proč se daná oblast upravuje, a dále pak co je jejím cílem. Klasickým podkladem pro historický výklad je například důvodová zpráva k danému zákonu, záznamy z připomínkových řízení apod.

Výklad teleologický

Při užití teleologického výkladu se interpret zaměřuje na smysl a cíl dané právní normy v souvislosti s podmínkami, v nichž má být norma aplikována. V rámci teleologického výkladu se tedy argumentuje mimo jiné právními principy, cíli právní úpravy a v neposlední řadě také lidskými právy.

Výklad srovnávací/komparativní

Pod pojmem komparativního výkladu není skryto nic jiného, než srovnání dané právní úpravy s právní úpravou v jiných právních řádech, resp. v právních řádech jiných států. Užití této výkladové metody však s sebou v praxi nese značná úskalí, neboť každá země má právní řád jinak koncipovaný, jiné kulturní a na ně navázané právní zvyklosti, apod. Proto je komparativní výklad prakticky použitelný jen v těch oblastech, ve kterých se domácí právní úprava cizími úpravami přímo inspiruje nebo je-li daná právní oblast šířeji společně upravená na mezinárodně-právní úrovni.

3 Právní rámec zákona

3.1 Legislativní proces

3.1.1 Původní záměr

Na přelomu let 2011 a 2012 byla schválena novela Ústavy ČR, která zakotvovala novinku do českého ústavního systému, a to přímou volbu prezidenta republiky. Na základě toho vypracovala Vláda ČR návrh volebního zákona, tak jak s ním počítala výše zmíněná ústavní novela. Tento zákon měl být zákonem, který bude technicky upravovat průběh voleb a volební kampaně v podobném duchu jako stávající volební zákony, které upravují volby do komor Parlamentu ČR a EU a územních samosprávných celků. Důvodová zpráva, která byla s tímto návrhem zákona předkládána Poslanecké sněmovně, pak výslovně říká, že instituty, týkající se volebního procesu jsou upraveny shodně jako obdobná ustanovení dalších volebních zákonů, které se v praxi osvědčily. Která ustanovení se to vlastně v praxi osvědčila, nechám na lidech, kteří se zabývají volebním právem. Jisté ovšem je, že i když se laik podívá na paragrafové znění vládního návrhu tohoto zákona a srovná jej s již existujícími volebními zákony, sezná, že na podobných místech najde i podobné věci, z nichž drtivá většina jsou technikálie, které upravují kompetence konkrétních orgánů veřejné správy v rámci volebního procesu.

3.1.2 Konečná podoba

Konečná podoba ZoVPR se ale od vládního návrhu poměrně výrazně liší. Ačkoliv se návrh schvaloval prakticky uprostřed volebního období, stejně se neubránil pozměňovacím návrhům v Poslanecké sněmovně. Drtivá většina oněch technikálií, známých z ostatních volebních zákonů, zůstala zachována. Prostřednictvím pozměňovacích návrhů se však do zákona dostala ustanovení, která upravovala pravidla financování volební kampaně, což byla věc ve stávajících volebních zákonech nevídaná. Snad to bylo zapříčiněno i celospolečenskou náladou, která vyzdvihovala jako prioritu boj s korupcí, což se ostatně projevilo i zastoupením nejmenší vládní strany v poslanecké sněmovně, která svou kampaň postavila právě na boji s korupcí.

3.2 Základní pojmy

3.2.1 Účetní jednotka

Jak jsem uvedl v kapitolách, týkajících se teorie účetnictví, základní otázkou je kdo a proč má účetnictví vést. Domnívám se proto, že definice účetní jednotky je klíčová pro to, jak bude dané účetnictví vypadat, neboť stejná objektivní skutečnost může mít a obvykle taky má odlišný dopad pro konkrétní subjekty.

ZoVPR v § 36 odst. 1 říká: „O financování volební kampaně se vede účetnictví v plném rozsahu podle zákona upravujícího účetnictví. Členové volebního výboru pověří vedením účetnictví jednoho ze členů. Za účetní jednotku se považuje volební výbor.“ Účetní jednotkou podle ZoÚ je tedy volební výbor. Jeho kompetence jsou pak definovány v § 23 ZoVPR.

Vznik

V odst. 1 § 23 ZoVPR je uvedeno, že: „Každý kandidát (...) je povinen ke dni podání kandidátní listiny zřídit volební výbor, který má nejméně 3 a nejvýše 5 členů.“ Z dikce zákona vyplývá, že volební výbor jako účetní jednotka vzniká ke dni podání kandidátní listiny. Dle gramatického výkladu dříve ani později vzniknout nemůže, protože v takovém případě by zákonodárce použil slov jako „nejpozději ke dni“ nebo „nejdříve ke dni“. Tímto dnem se také stává účetní jednotkou dle zákona o účetnictví a vztahuje se na něj povinnost vést účetnictví dle výše uvedených metod. Toto datum se samozřejmě u jednotlivých kandidátů může lišit, nicméně zákon určuje pro takové podání nejzazší termín 66 dnů přede dnem volby prezidenta republiky, přesněji se to odvíjí od prvního dne prvního kola volby prezidenta republiky. Ministerstvo vnitra na svých webových stránkách jako takové datum deklaruje 6.11.2012 pro volby uskutečněné v roce 2013¹.

Dále v odst. 3 § 23 ZoVPR je řečeno, že členy volebního výboru si kandidát vybírá sám. Členové musejí být fyzické osoby a z logiky věci musejí být všichni nadáni plnou způsobilostí k právním úkolům (dle nového občanského zákoníku „svěprávností“). Svůj souhlas ke jmenování vyjadřují svým podpisem na kandidátní listině, která je odesílána na Ministerstvo vnitra pro účel registrace kandidáta. Vznik a existence volebního jsou tedy spjatý s osobou kandidáta. Nicméně se jeví, že pro kandidáta má jeho úspěšná volební registrace spíše deklaratorní důsledky. To znamená, že byl-li kandidát zaregistrován jako kandidát, má taková registrace účinky ex tunc (od tehdy). Jeho statut kandidáta nemusí vzniknout ke dni rozhodnutí o registraci, možná ani ke dni podání kandidátní listiny, ale může vzniknout k tomu dni, kdy se jako kandidát začíná chovat a právo s tímto chováním spojuje určité právní následky. Toto lze dovodit z toho, že volební kampaň dle § 35 ZoVPR lze i z pohledu kandidáta vést i před datem registrace a právo s takovým jednáním spojuje následky dle § 37. Nedojde-li ale k potvrzení statusu kandidáta jeho registrací, pak nedojde ale ani ke vzniku volebního výboru.

Ke dni podání kandidátní listiny se tedy otevřou účetní knihy a volební výbor začíná účtovat o financování volební kampaně tak, jak je definováno ZoVPR v § 35 a 36. Důvodem pro to je, že ZoVPR nestanovuje žádné další požadavky, co se začátku a konce povinnosti vedení účetnictví týče a ZoÚ v § 4 odst. 6 účetním jednotkám, kterým povinnost vedení účetnictví stanovuje zvláštní zákon, tedy ten zákon, který je definuje jako účetní jednotku, nařizuje vést účetnictví ode dne zahájení činnosti až do dne ukončení činnosti, nestanoví-li zvláštní zákon jinak. Jak ale bude níže uvedeno, může nastat situace, že účetní jednotka ještě nebude existovat, přitom se však uskuteční transakce, o níž by mělo být účtováno. Vystává tedy otázka, zda lze po účetní jednotce požadovat v rámci vedení účetnictví evidovat i ty transakce, ke kterým došlo ještě před jejím vznikem?

¹<http://www.mvcr.cz/clanek/podrobne-informace-k-prime-volbe-prezidenta.aspx>

Tato otázka je řešena relativně komplexně v podmínkách podnikajících účetních jednotek, které účtují o tzv. zřizovacích výdajích. Toto jsou náklady vynaložené na vznik účetní jednotky. Obvykle se jedná o náklady administrativní, které souvisejí s registrací podnikatele, ziskem různých oprávnění a vůbec s přípravnými pracemi pro následný výkon vlastní podnikatelské činnosti. U volebního výboru je situace odlišná, neboť v jeho kontextu nelze o zřizovacích výdajích vůbec mluvit. Volební výbor vzniká, jak již bylo řečeno, ex lege z titulu podání kandidátní listiny. Transakce, které se uskutečnily před jeho vznikem, však s jeho vznikem nutně souviset nemusí a ve většině případů vlastně ani nesouvisí. Nijak nesměřují k tomu, že by k nějakému datu měl nějaký volební výbor vzniknout nebo že by měl plnit nějaké specifické úkony. Odpověď na tuto otázku se pokusím dovodit v následujících kapitolách definováním ostatních termínů, které ZoVPR zná, a které spoluvytvářejí regulativní prostředí pro vedení volební kampaně při volbě prezidenta republiky, tedy systematickým výkladem.

Zrušení a/nebo Zánik

Minimálně stejně důležitý, jako okamžik vzniku volebního výboru, který je v ZoVPR označen jako zřízení, je také okamžik jeho zrušení, resp. zániku. Jak jsem uvedl v předchozí subkapitole o vzniku volebního výboru, existence volebního výboru je spjata s osobou kandidáta. V své práci nicméně budu abstrahovat od případů, ve kterých kandidát přestane být kandidátem ještě před dosažením cíle své kandidatury, kterým je možnost být volen v samotném hlasování. Budu tedy předpokládat, že kandidát řádně podá kandidátní listinu, Ministerstvo vnitra jej řádně zaregistruje a bude pro něj možné hlasovat v rámci voleb. I poté, co proběhne hlasování a jsou vyhlášeny výsledky voleb, je na tuto osobu podle ZoVPR pohlíženo jako na kandidáta. Dalo by se říct, že je na něj takto pohlíženo do doby, než splní poslední povinnost nebo přijde o poslední právo, které z tohoto statusu vyplývá.

Na rozdíl od vzniku volebního výboru však ve vlastním textu zákona není nikde výslovně uvedeno, kdy se volební výbor zrušuje. Toto datum je však pro vedení účetnictví velmi důležité, neboť právě k němu má účetní jednotka povinnost sestavit mimořádnou účetní závěrku, která vlastně bilancuje produktivní život účetní jednotky. Na základě jejích výsledků se pak u účetních jednotek, které jsou samostatnými právníckými osobami přistupuje k vypořádání závazků a rozdělení zbývajících majetku zúčastněným osobám ve formě likvidačního zůstatku. Volební výbor je však specifickou účetní jednotkou, která není samostatnou právníckou osobou, a která tedy nedisponuje žádným majetkem a jako taková ani žádnými závazky, a jejímž prakticky jediným smyslem existence je vedení účetnictví a starost o správnost, zákonnost financování volební kampaně. Toto je vyjádřeno v § 23 odst. 2: „Členové volebního výboru odpovídají za financování volební kampaně a společně a nerozdílně odpovídají za závazky volebního výboru. (...)“ ZoVPR nepočítá s jeho zrušením tak, jak jej známe u právníckých osob, a tak mimořádná účetní závěrka k takovému datu nemá v ZoVPR přímou oporu.

V souvislosti s koncem existence volebního výboru ale asi lze mluvit o zániku jako o okamžiku, kdy jako účetní jednotka přestává existovat. Řečí ZoÚ se jedná o okamžik, ke kterému účetní jednotka přestává vést účetnictví. K tomuto okamžiku ZoÚ počítá se sestavením mimořádné účetní závěrky. Tento den je tedy potřeba dovodit z výkladu těch ustanovení, která definují, o čem se vlastně účtuje. Vzhledem k tomu, že účetní výbor je ale dle ZoVPR primárně účetní jednotkou pro potřeby vedení účetnictví financování volební kampaně, lze z tohoto recipročně dovodit jeho zánik, a to k datu, kdy již nebude o čem účtovat. K tomuto datu musí být vypořádány všechny závazky jak smluvní tak zákonné, které z titulu vedení volební kampaně vyplynou.

3.2.2 Předmět účetnictví (financování volební kampaně)

O předmětu vedení účetnictví hovoří ZoVPR ve výše uvedeném § 36 odst. 2: „O financování volební kampaně se vede účetnictví v plném rozsahu podle zákona upravujícího účetnictví.(...)“. Účtuje se tedy o financování volební kampaně. Co je financování volební kampaně říká zákon v § 36 odst. 1: „Financování volební kampaně zahrnuje veškeré příjmy a výdaje na volební kampaň.“ Tato formulace není dle mého názoru úplně legislativně čistá, neboť jak jsem uvedl výše, ZoÚ zavádí formulaci účtování o „pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv a dále o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření.“ Příjmy a výdaje, o kterých hovoří ZoVPR, účetnictví chápe jako toky peněžních prostředků, a to nejčastěji v souvislosti s úhradou závazků nebo inkasa pohledávek, případně v souvislosti s přijetím nebo poskytnutím zálohy. Jinými slovy nedojde-li k pohybu peněz mezi subjekty, k příjmu či výdaji nedojde stejně tak.

Výdaje nebo náklady?

ZoVPR se však pojmu „výdaj na volební kampaň“ nevzdává, dále s ním pracuje a definuje jej. To vše v § 37 ZoVPR, kde se v odst. 1 nachází definice: „Výdaji na volební kampaň se rozumí součet všech finančních prostředků nebo jiných plnění ocenitelných v penězích, které kandidát na funkci prezidenta republiky vynaloží na úhradu nákladů volební kampaně, a to včetně nákladů vynaložených přede dnem podání kandidátní listiny.“ Zde zákonodárce užil jak pojmu „výdaj“, tak pojmu „náklad“. Lze se tedy domnívat, že byl pojem výdaj zvolen úmyslně, aby byl možný zamýšlený stav odlišit od stavu, ve kterém by se úprava nacházela, bylo-li by užito pojmu „náklad“. Tento rozdíl lze spatřit v tom, že výdaj dle tohoto ustanovení vynaloží kandidát, ať už se jedná o plnění finanční, tedy o peníze, které prošly volebním účtem nebo jiným protiplněním, které je ovšem ocenitelné v penězích. *A contrario* jej tedy nemůže vynaložit nikdo jiný. Tato část ustanovení tedy patrně neupravuje situaci, kdy náklad volební kampaně uhradí 3. osoba a jedná se o nepeněžní dar určený kandidátovi.

Závěrečná část tohoto ustanovení pak říká: „na úhradu nákladů (...), včetně nákladů vynaložených přede dnem podání kandidátní listiny.“ To explicitně označuje úhradu plnění přijatých před podáním kandidátní listiny. Domnívám se, že toto lze dovodit z § 35 ZoVPR, který připouští trvání volební kampaně i před podáním kandidátní listy, viz níže. Nicméně při použití doslovného znění se stále operuje pouze s výdaji, které si kandidát hradí sám opět výlučně prostřednictvím

volebního účtu. Vzhledem k tomu, že ale přede dnem podání kandidátní listiny ještě kandidát nemusí disponovat volebním účtem, by se takový výdaj považoval za výdaj podle tohoto odstavce jen v případě, kdy by jej kandidát uhradil peněžními prostředky až po zřízení volebního účtu nebo nepeněžními prostředky, ocenitelnými v penězích. Tato argumentace by však vzhledem ke kontextu dalších ustanovení mohla mít vážný dopad na rozsah transakcí, které se zachycují v účetnictví, což dále rozebráno.

Dále pak s pojmem „výdaje na volební kampaň“ pracuje odst. 2 téhož paragrafu: „Výdaje na volební kampaň nesmí přesáhnout částku 40 000 000 Kč včetně DPH, účastní-li se kandidát pouze prvního kola volby, nebo částku 50 000 000 Kč včetně DPH, účastní-li se kandidát prvního i druhého kola volby. Do této částky se započítávají částky, které kandidát na funkci prezidenta republiky uhradil nebo má uhradit, včetně částek, které uhradily nebo se zavázaly uhradit třetí osoby. Bylo-li plnění, které je součástí volební kampaně poskytnuto bezplatně nebo za cenu nižší než obvyklou, započítá se do této částky jeho obvyklá cena.“ Výdaji, které se do této částky započítávají jsou tedy i ty, které kandidát ještě neuhradil, jinými slovy i ty, které ještě výdajem nejsou. Patří sem také ty, které uhradily nebo se zavázaly uhradit 3. osoby. Jedná se tedy o situaci nepeněžních darů. Situaci, která se v účetnictví zobrazí jako příslušný náklad na straně MÁ DÁTI a výnos ve formě daru na straně DAL.

Přijme-li se hypotéza, že jednou z nejdůležitějších úloh, kterou má vedení účetnictví volebním výborem, je ověření, zda došlo k dodržení výše uvedených limitů finanční náročnosti volební kampaně, pak v kontextu odst. 2 § 37 ZoVPR, který fikci definuje, co vše se pro tyto účely definuje jako výdaj a spadá do limitu, se jeví užití této konstrukce jako zbytečné, neboť si lze jen stěží představit náklad, který by tento pojem přesahoval nebo naopak nezahrnoval. Ani argumentace poskytnutí nebo přijetí zálohy podle mého není relevantní, neboť nebylo-li by po skončení volební kampaně na základě poskytnuté zálohy plněno, nebyl-li by tedy náklad vynaložen, nelze jej dle mého názoru z logiky věci do limitu započítat. Navíc v případě užití výše uvedené interpretace odst. 1. § 37, by to znamenalo, že by se v účetnictví nemusely objevit ony nepeněžní dary. V souvislosti s kontrolou finanční náročnosti volební kampaně je dle mého názoru vhodnější použít termíny ZoÚ, tedy náklady a výnosy. Tyto termíny jsou v praxi dlouhodobě zaužívané, užívá je i lex specialis, a samy o sobě disponují obsahem, kterého se pro dosažení zamýšleného cíle dosahuje fikční konstrukcí v § 37 ZoVPR.

Situace se ovšem komplikuje po definici volební kampaně dle ZoVPR a následné konfrontaci s tím, co by tedy podle ZoVPR bylo možné chápat jako výdaj na volební kampaň.

Volební kampaň

Volební kampaň je definována v předchozím § 35 ZoVPR jako: „jakákoliv propagace kandidáta na funkci prezidenta republiky a volební agitace v jeho prospěch, zejména veřejná prohlášení určená na jeho podporu nebo sloužící v

jeho prospěch, včetně jakékoliv doprovodné akce, za které se poskytne nebo obvykle poskytuje úplata, pokud k takové propagaci nebo volební agitaci došlo nejdříve v den vyhlášení volby prezidenta ve Sbírce zákonů, anebo i před tímto dnem, jestliže taková propagace nebo agitace trvá i ke dni vyhlášení volby prezidenta ve Sbírce zákonů. Za volební kampaň se považuje i sdělení v neprospěch jiného kandidáta na funkci prezidenta republiky.“ Klíčové pro zahájení volební kampaně je tedy datum vyhlášení voleb ve Sbírce zákonů. Teprve od této chvíle mohou kandidáti zahájit volební kampaň, ledaže by ji podle tohoto zákona zahájili dříve, a to za podmínky provádění činnosti, se kterou zákon spojuje vedení volební kampaně v § 35 v případě, že by tato činnost trvala k datu vyhlášení volební kampaně ve Sbírce zákonů. Předseda Senátu Parlamentu České republiky vyhlásil volby 1.10.2012, nicméně ve Sbírce zákonů toto rozhodnutí vyšlo jako předpis č. 322/2012 dne 3.10.2012. Rozhodující je však datum publikace ve Sbírce zákonů, tedy 3.10.2012. Volební kampaň však může začít i dříve, pokud byla taková propagační činnost zahájena dříve a zároveň trvá ke dni vyhlášení volební kampaně. Takovým typickým příkladem takové činnosti může být billboardová kampaň. Billboardy mohly být vyvěšeny před 3. říjnem a 3. října stále visely. Argumentem *a contrario* by pak bylo možné dovodit, že pokud by billboardy byly před 3. říjnem staženy, za volební kampaň by se podle tohoto zákona nepovažovaly. Volební kampaň může jednotlivým kandidátům začít i později v případě, že svou propagační činnost zahájí až po datu vyhlášení voleb ve Sbírce zákonů.

Výše uvedeným způsobem je definován začátek volební kampaně. Konec volební kampaně je pak z logiky věci shodný s časem ukončením hlasování. Po tomto čase již totiž dochází jen k vyhodnocení výsledků a jakékoliv další ovlivňování ve prospěch či neprospěch toho kterého kandidáta je bezpředmětné. Problémem by mohlo být případné vyhovění žalobě na neplatnost volby prezidenta, neboť pokud by takové žalobě bylo vyhověno, rozhoduje soud o opakování voleb od napadeného úkonu. V takovém případě by se patrně k úkonům, ke kterým došlo po úkonu, od kterého se volby budou opakovat, pro účely volebního zákona přistupovalo, jakoby nikdy nenastaly.

Termín volební kampaně však nelze brát jako alfu a omegu časového rámce transakcí, o kterých bude účtováno volebním výborem. Ten totiž neúčtuje o nákladech a výnosech, ke kterým došlo pouze v průběhu vlastní volební kampaně, ale musí účtovat o nákladech a výnosech, které lze činností vykonávaným v rámci volební kampaně věcně a časově přiřadit. Jedině tak může vyhovět v první kapitole uvedené zásadě úplnosti. Tyto činnosti však v některých případech tento časový rámec nutně přesahují.

Volební účet

Dalším vodítkem, které by mohlo naznačit odpověď na výše položenou otázku, tedy od kterého data se mají transakce zobrazit v účetnictví financování volební kampaně, je definice pojmu, který souvisí s příjmy a výdaji na volební kampaň. Jedná se o tzv. „volební účet“ dle § 24 ZoVPR. Ten si je povinen zřídit každý kandidát na funkci prezidenta republiky, a jak ukládá § 24 v odst. 1, je tak

povinen učinit nejpozději ke dni podání kandidátní listiny. Tento požadavek souvisí se základní náležitostí volebního účtu, která je popsána v odst. 3 téhož paragrafu: „Veškeré operace, jimiž se financuje volební kampaň, se uskutečňují prostřednictvím volebního účtu. Finanční prostředky uložené na volebním účtu lze užít pouze na financování volební kampaně.“ Kandidát by si tedy měl založit volební účet k okamžiku, kdy je pevně rozhodnut, že se chce volit v pozici kandidáta zúčastnit a jeho prostřednictvím pak svou kampaň financuje. To vyplývá z faktu, že volební účet je možné si zřídit i dříve než k okamžiku podání kandidátní listiny, nicméně k tomuto datu už zřízený být musí. Druhou větu výše uvedeného ustanovení pak dodatečně koriguje odst. 5, 6 a 7, které upravují nakládání právě s těmi prostředky, které na volební kampaň využity nebyly.

Zákon pamatuje i na situaci, ve které přijali kandidáti peněžní prostředky na volební kampaň již před založením volebního účtu. Tato situace je upravena v odst. 4, který říká: „Na volební účet musí být ke dni podání kandidátní listiny převedeny veškeré finanční prostředky vybrané do tohoto dne na podporu kandidatury a na volební kampaň. Volební výbor do pěti dnů ode dne registrace kandidátní listiny zveřejní (...) údaje o peněžních prostředcích převedených na volební účet, a to s uvedením přehledu o původu těchto prostředků (...)“ Důležitým datem pro volební účet je tedy den podání kandidátní listiny. K tomuto datu již peníze vybrané pro účely financování volební kampaně na jiné účty než volební účet musí být na volební účet převedeny. Spolu s tím musí volební výbor zveřejnit údaje o osobě, která tyto prostředky poskytla. To z důvodu souladu se zněním § 36 odst. 3: „Údaje o finančních prostředcích na volebním účtu se evidují s uvedením přehledu o původu těchto prostředků, (...)“

Vzhledem k tomu, že volební účet je jediným prostředkem, který kandidátovi umožňuje financovat volební kampaň, pak po aplikaci zásady úplnosti účetnictví lze dovodit, že v účetnictví volebního výboru by se měly objevit veškeré transakce, které se týkaly volebního účtu již ode dne zřízení volebního účtu.² Zároveň ale není možné bez dalšího tvrdit, že by se v účetnictví volebního výboru měly zobrazit jen ty transakce, které prošly volebním účtem. Existují totiž náklady volební kampaně, které volebním účtem projít nemusely, protože při nich nedošlo k toku peněžních prostředků. Jedná se o nepeněžní dary. To jsou

²Pod čarou bych si ještě dovolil malou polemiku nad medializovanými nedostatky financování volební kampaně některými z kandidátů. Jedním z nich bylo ono vytýkané hrazení části kampaně v hotovosti. Úhradu v hotovosti bez dalšího jistě kandidátům vytýkat lze. Nelze ale přijmout natolik restriktivní výklad, ze kterého by se dovozovalo, že žádné náklady volební kampaně nelze platit v hotovosti. Platby v hotovosti jistě možné dle zákona jsou. Jejich podmínkou ovšem je, aby tyto hotové peníze pocházely z volebního účtu, tedy aby prošly evidencí o původu přijatých peněžních prostředků. Bylo by totiž bezúčelné, pro kandidáty i jejich dodavatele zbytečně zatěžující a v konečném důsledku absurdní, aby nebylo možné např. nenadálý výdaj v řádu desetikorun, stokorun uhradit hotově. Jiným příkladem pak může být mítink v restauraci v malých obcích, ve kterých nutně nemusí disponovat terminálem na platební karty.

plnění poskytnutá kandidátovi třetími osobami aniž by tyto třetí osoby očekávaly a přijaly peněžité nebo jiné v peněžích ocenitelné protiplnění. Tato plnění může kandidát obdržet, aniž by již měl zřízený volební účet. Činnost, která by byla obsahem takového plnění může nabýt znaky vedení volební kampaně dle § 35 ZoVPR, jak bylo popsáno výše. V takovém případě by se měla považovat za výdaj na volební kampaň dle § 37 a takové plnění by se tedy mělo ocenit a započítat pro účely dodržení limitu pro náklady, resp. výdaje na volební kampaň dle § 37. O takovém plnění by se z titulu dodržení zásady úplnosti mělo taktéž účtovat bez ohledu na to, jestli volební účet již zřízen byl nebo ne.

Ustanovení týkající se volebního účtu ale mohou napovědět i v oblasti zániku povinnosti vést účetnictví. ZoVPR totiž s vedením volebního účtu počítá i v době dalece přesahující čas hlasování, tedy čas, ve kterém byla ukončena volební kampaň v užším smyslu, i okamžik vyhlášení výsledků voleb ve Sbírce zákonů. Příkladem takového ustanovení může být § 24 odst. 5: „S finančními prostředky nevyužitými na volební kampaň nelze nakládat po dobu, po kterou se vede řízení ve věci porušení pravidel financování volební kampaně, nejméně však po dobu 120 dnů ode dne vyhlášení celkového výsledku volby.“³ Vedení volebního účtu pak předpokládá i následující odst. 6, který počítá s prostředky nevyužitými na volební kampaň pro úhradu sankce, která vyplyne z žalobě vyhovujícího rozsudku o porušení pravidel financování volební kampaně. K zahájení takového řízení ale může dojít i 120 dnů po dni vyhlášení voleb. Naposledy se v souvislosti s volebním účtem zákon zmiňuje s prostředky nevyužitými na volební kampaň ani na úhradu sankce z rozsudku o porušení pravidel financování volební kampaně. Tyto prostředky zákon přikazuje převést na dobročinné účely ve lhůtě 30 dnů po marném uplynutí lhůty pro podání žaloby pro porušení financování volební kampaně podle § 67 ZoVPR nebo ve stejné třicetidenní lhůtě po nabytí právní moci rozsudku o porušení pravidel financování volební kampaně. Vzhledem k tomu, že výsledky voleb byly zveřejněny publikací ve Sbírce zákonů dne 29.1.2013, bylo třeba nevyužité prostředky zmrazit minimálně do 29.5.2013. Toto datum bude později konfrontováno s daty, ke kterým se vážou další zákonné povinnosti. V konečném důsledku není ani toto datum tím, po kterém již zákon nepředpokládá provedení žádných účetně relevantních transakcí.

³Zde bych rád upozornit na to, že finanční prostředky, které ZoVPR přikazuje od vyhlášení výsledku voleb imobilizovat nebo lidově řečeno zmrazit, jsou prostředky nevyužité na financování volební kampaně. Tedy ty, které nejsou určeny k úhradě finančních závazků dodavatelům a jiným subjektům z titulu poskytnutí plnění v rámci vedení volební kampaně. Situace, za které by všechny prostředky na volebním účtu měly být dle tohoto ustanovení zmrazeny, by podle mě vypadala tak, že k tomuto datu má již kandidát veškeré své závazky z titulu vedení volební kampaně splaceny a z logiky věci mu již žádné další nevystanou. Opačný výklad by znemožnil financovat volební kampaň z prostředků, které na to byly darovány byť i před datem ukončení hlasování, resp. vyhlášením voleb. Nesouhlasím tedy s názorem uvedeným ve zprávě auditora, kterého vybral Senát PČR pro audit účetnictví volební kampaně.

3.2.3 Výkaznictví

Výkaznictví je zvlášť v kontextu veřejně sledované účetní jednotky klíčovou součástí vedení účetnictví. Dokonce v případě této konkrétní volby se účetnímu výkaznictví přikládala mimořádná mediální pozornost, především pak před samotným zveřejněním účetnictví. Po něm se pak naplno obnažily nedostatky ZoVPR, které byly při interpretaci využity a v některých případech zneužity k partikulárním zájmům interpretů. Rád bych pak v této kapitole ukázal, v čem byl onen zakopaný pes, který vedl k totální deziluzi a totální rezignaci v důvěru v ZoVPR nejen v očích veřejnosti. Účetní výkaznictví má klasicky podobu účetní závěrky. Ta může být účetní závěrkou řádnou, mimořádnou nebo mezitímní, nedojde-li při účetní závěrce k uzavření účtů, tak jak jsem psal v úvodní kapitole, která se věnuje teorii účetnictví. Prostřednictvím účetní závěrky pak účetní jednotka prezentuje svou ekonomickou aktivitu. Podstatným znakem účetní závěrky je, že se sestavuje za nějaké konkrétní období a se stavem k nějakému konkrétnímu dni stanoveném zákonem. Tato povaha se projevuje v jednotlivých výkazech, tedy v rozvaze, výsledovce, cash flow a výkazu o změnách ve vlastním kapitálu a koneckonců i v příloze, která k číslům ve výkazech dodává komentář. Výsledovka, cash flow i výkaz o změnách ve vlastním kapitálu jsou výkazy tokové. Zobrazí se v nich tok daných veličin (nákladů, výnosů, peněžních prostředků...), ke kterému došlo za vykazované období. Na druhou stranu v rozvaze je zachycen stav aktiv a pasiv právě k tomu dni, ke kterému se účetní závěrka sestavuje. Obvykle se pak v rozvaze zobrazí i výsledky z poslední rozvahy, tedy za minulé účetní období nebo rozvahy zahajovací.

V ZoVPR je výkaznictví řešeno poněkud šalamounsky. § 38 odst. 1 ZoVPR je nadepsán jako: „Zveřejnění údajů o financování volby prezidenta republiky“. V odst. 1 je pak volebnímu výboru nařízeno, aby: „do 60 dnů ode dne vyhlášení celkového výsledku volby zveřejnil (...) a současně zaslal mandátovému a imunitnímu výboru Senátu **veškeré účetnictví** týkající se volební kampaně, a to v listinné nebo elektronické podobě podepsané (...) všemi členy volebního výboru (...).“ Explicitně tedy o účetní závěrce v tomto ustanovení nehovoří. Jeho požadavky na výkaznictví jsou širší. Týkají se účetnictví jako soustavy účetních záznamů dle § 4 odst. 10 ZoÚ. Toto ustanovení tedy v sobě zahrnuje povinnost odevzdat a zveřejnit veškeré dosavadní účetní záznamy, tedy i účetní závěrku, která je jako účetní záznam jmenována v § 4 odst. 11 ZoÚ. Do 60 dnů od vyhlášení výsledků se tedy zveřejňují veškeré účetní záznamy (účetní doklady, zápisy, knihy, závěrka apod.).

Velká část veřejnosti si pojem tento pojem vyložila tak, že k tomuto datu bude financování volební kampaně uzavřeno, volební výbor jako účetní jednotka zanikne a veřejnost zhodnotí kompletní účetnictví o financování volební kampaně. Takový požadavek zveřejnění veškerého účetnictví ve lhůtě, ve které ale ještě úkony, se kterými počítají pravidla financování volební kampaně, v zásadě nemohou být provedeny a dokončeny (viz kapitola o volebním účtu), se ale nutně jeví jako prakticky nesplnitelný.

Lhůta pro zveřejnění veškerého účetnictví

Lhůta pro zveřejnění účetnictví dle § 38 odst. 1 by mohla být považována za rozumnou, kdyby zákon s počátkem běhu lhůty spojil uzavření účetních knih. Bylo by totiž jasné, co lze v daném výkaznictví najít. Zákon však vyžaduje ve výše uvedeném termínu zveřejnění veškerého účetnictví, aniž by nařídil datum, ke kterému se mají účetní knihy uzavřít. Toto lze chápat dvojím způsobem.

Prvním způsobem a způsobem, jakým toto ustanovení uchopila část veřejnosti, je, jak jsem výše uvedl, že v tomto čase již bude hotové a zveřejněné veškeré účetnictví v tom smyslu, že účetní jednotka už o žádných transakcích účtovat nemůže a nebude. Jinými slovy k datu zveřejnění účetní jednotka zanikne, neboť nebude o čem účtovat. K tomuto datu pak budou samo sebou uzavřeny účetní knihy. Již v tomto termínu pak bude možná kompletní veřejná kontrola účetnictví kandidáta. Takovému výkladu nahrává systematika ZoVPR tím, že po tomto datu explicitně již žádná další povinnost z titulu zveřejnění účetnictví ze zákona nevyplývá. Navíc, je-li při výkladu ZoVPR užit striktní gramatický výklad § 35 odst. 1 jako volební kampaň a použití stejné metody pro § 37, který definuje výdaje na volební kampaň a jejich limit, byly by pak výdaji na volební kampaň věcně pouze takové náklady, které by směřovaly k propagaci kandidáta. Mezi takové náklady by pak ale pomocí této výkladové metody nemohly figurovat např. náklady, spojené s vedením účetnictví. Každopádně konečnou výši nákladů, které by byly striktně definovány dle § 35 a 37, by bylo možné bez větších obtíží zjistit již v krátké době po vyhlášení výsledku voleb.

V takovém případě by někdo mohl říci, že takový přístup opravňuje nebo při nejmenším vysvětluje, proč zákonodárce použil v § 37 termín výdaj, nikoliv náklad, tedy proto, aby tyto dvě kategorie odlišil. S takovým tvrzením ovšem podle mého názoru není možné souhlasit, protože stejného výsledku by šlo dosáhnout i s použitím pojmu náklad, který by byl poté doplněn o negativní výčet nákladů, které by se nepočítaly do limitu, uvedeného v § 37 ZoVPR. Kromě toho by v takovém případě ani nedošlo k překrytí, v některých případech dokonce k záměně obsahu pojmů výdaj a náklad. Navíc v případě striktně definovaných výdajů by v konečném důsledku veřejnost neměla přehled o nepřímých nákladech kandidáta, protože by o nich nemuselo být účtováno a nemusely by být hrazeny z volebního účtu, což by rozhodně nepřispělo k důvěryhodnosti vedení takové kampaně.

Jak jsem uvedl výše, nedomnívám se, že po dni voleb už nemohou vzniknout žádné náklady z titulu vedení volební kampaně. S vedením volební kampaně zákon spojuje i povinnosti, které nastávají po dni voleb. Příkladem takového nákladu pak mohou být výše uvedené náklady spojené s onou povinností vést účetnictví. Mohou sem tak přesahovat jak náklady na toho konkrétního účetního nebo režijní náklady typu nájmu kanceláře, kterou užívá kandidát a jeho „volební štáb“ včetně volebního výboru. V takovém případě však nelze a priori očekávat, že ve lhůtě, dané § 38 odst. 1 ZoVPR, bude hotové veškeré účetnictví v tom smyslu, že po tomto datu již k žádné účetně relevantní transakci nedojde.

Druhou možností, jak tuto povinnost vyložit, je, že volební výbor je povinen zveřejnit veškeré dosavadní účetnictví. Domnívám se, že myslí-li zákonodárce povinnost vést účetnictví ve smyslu ZoÚ opravdu vážně, mělo by se přiklonit spíše k tomuto výkladu, neboť výše uvedeným použitím zásady úplnosti dovozují, že veškeré transakce, které se týkají volebního účtu se musí zobrazit v účetnictví, vedeném volebním výborem. Volební výbor jako účetní jednotka ještě nemůže zaniknout a výše uvedený předpoklad, že účetní jednotka už po uplynutí lhůty v § 38 odst. 1 o žádných transakcích účtovat nebude, a že zanikne, není možné splnit (viz. kapitola o volebním účtu). Pak se ale lze dostat do situace, ve které se ocitli někteří kandidáti, a to že v okamžiku zveřejnění měli sice v podstatě hotovou sumu nákladů resp. výdajů na volební kampaň pro účely dodržení limitu dle § 37, ale neměli v daném okamžiku tyto náklady uhrazeny, např. z důvodů, že dárce, kteří přislíbili příspěvek na volební kampaň se dostali do momentální finanční tísně. V takové situaci by se však tito budoucí dárce nebyli zveřejnění v rámci účetnictví k datu vyžadovanému § 38 odst. 1, protože se nezobrazili v účetnictví v souladu s aplikací zásady opatrnosti. K takové situaci může dojít a také k ní došlo. Dle mého názoru je jistě legitimním argumentem tvrzení, že si kandidáti, resp. jejich volební týmy nechávají posílat dary tak, jak jim lidově řečeno chodí faktury. ZoVPR nijak nereguluje cash flow volební kampaně s výjimkou omezení celkových výdajů, resp. nákladů, co do výše. V takovém případě ale měl pamatovat na situaci finanční tísně potenciálních dárců a následně volebního výboru.

Chtěl-li zákonodárce zachovat jednorázové zveřejnění, které by obsahovalo konečnou sumu vynaložených nákladů, resp. výdajů, a zároveň k tomu i přehled o příjmech včetně jejich původu, měl tak učinit skutečně až v návaznosti na úplné splnění závazků. A měl omezit smluvní volnost v oblasti splatnosti těchto závazků nebo omezit přímo dobu, ve které by kandidát mohl přijmout dary na financování volební kampaně. Druhou možností by pak bylo rozfázování publikačního procesu. V první lhůtě by byly zveřejněny náklady, resp. výdaje na volební kampaň dle § 37 odst. 2 a v druhé fázi po zániku účetní jednotky by došlo na konečné výsledky financování volební kampaně.

Nicméně vzhledem k tomu, že ZoVPR se zasekl tak nějak v půli cesty a výše uvedená ustanovení v něm chybí, platí zásada legální licence, uvedená v Ústavě a Listině základních práv a svobod, která říká, že každý smí činit, co zákonem není zakázáno a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá. To se pochopitelně dostalo do zásadního rozporu s očekáváním veřejnosti. Toto je patrně nejvážnější nedostatek tohoto druhého přístupu, který sice respektuje účetní zásady, především pak zásadu úplnosti, ale nevyhovuje proklamovanému účelu zákona, kterým měla být efektivní veřejná kontrola financování volební kampaně.

Závěr

Závěrem bych rád shrnul klíčové poznatky, ke kterým jsem během svého výkladu došel. Tím zásadním je, že se evidentně původně s úpravou pravidel financování volební kampaně nepočítalo. Těmto ustanovením chybí koncepčnost. Tato ustanovení nebyla a nejsou schopna se vypořádat s očekáváním veřejnosti ani zákonodárců jako jejich tvůrců na jedné straně, ale nejsou schopná se vypořádat bez vnitřních rozporů ani s termíny, na které odkazují. Z toho potom vyplývají komplikace při interpretaci.

V plné nahotě se to projevuje na vůli zákonodárce užít účetnictví jako základního a všeobecně známého nástroje sledování nakládání s majetkem a jiných finančních operací. V tomto případě zákonodárce použil téměř blanketový odkaz na ZoÚ. Zákonodárce sliboval transparentnost voleb. Toto bylo veřejností pochopeno tak, že veškeré nebo aspoň většina relevantních informací o financování volební kampaně budou známá již před samotným konáním voleb. Tento předpoklad je však ve fundamentálním rozporu se základní vlastností finančního účetnictví, které je nástrojem kontroly nikoliv předběžné, nýbrž následné.

Požadavky ZoVPR, co se výkaznictví týče, navíc nedávají jasnou odpověď, zda je ve lhůtě dle § 38 odst. 1 volební výbor povinen mít kompletně hotové a ukončené financování, a tím pádem výklad termínu veškeré účetnictví může mít v jednotlivých případech rozdílný obsah. V případě, že se dovodí, že financování ještě není uzavřené, nedává ZoVPR žádnou další povinnost zveřejnění účetnictví po ukončení financování volební kampaně. Tento přístup nevyhovuje požadavku efektivní veřejné kontroly. Dovodí-li se, že k tomuto datu již má být účetnictví uzavřeno, vyžaduje to nejen restriktivní přístup k nákladům volební kampaně, ale i porušení zásady úplnosti, neboť účetní jednotka zanikne dříve než zaúčtuje všechny transakce, o kterých by jinak účtovat měla a mohla. Pro takový přístup nutně nevyžaduje užití nástroje účetnictví. K takovému účelu by stačila jiná zvláštní evidence příjmů a výdajů, do které by se po ukončení voleb zahrnuly ty náklady na volební kampaň (restriktivně interpretované), které je ještě třeba uhradit. Případně, chtěl-li by zákonodárce využít účetnictví, měl by nařídít uzavření účetních knih k datu voleb a přesně definovat, které náklady se do limitu započítají a které nikoliv.

Dalším příkladem nedotaženosti jsou okolnosti vzniku účetní jednotky a fakt, že účetní jednotka je nucena účtovat o transakcích, které se staly již před jejím vznikem, ačkoliv se nejedná o zřizovací výdaje.

Stejně tak lze poukázat na ony operace s pojmy náklad/výdaj a výnos/příjem v souvislosti s definicí volební kampaně v § 35 ZoVPR. Na jedné straně ZoVPR stanovuje povinnost vést účetnictví dle ZoÚ, na straně druhé pak zřizuje speciální kategorii výdajů, nikoliv nákladů na volební kampaň, se kterou spojuje dokonce sankční povinnost. V této kategorii výdajů se nicméně objevují i plnění, která se kandidát zavázal uhradit nebo se za něj zavázala uhradit třetí osoba, což už z podstaty odporuje definici výdaje.

Na tuto kategorii výdajů na volební kampaň pak ale ještě ZoVPR dále navazuje podmínkou zveřejnění veškerého účetnictví, z důvodu veřejné kontroly limitu těchto výdajů, aniž by reflektoval, že ZoÚ předpokládá vedení účetnictví i po tomto datu, a že v zásadě v žádném případě nelze dovodit, že by k tomuto datu muselo být „doúčtováno“, a že by volební výbor jako účetní jednotka měl zaniknout.

Takové fundamentální nedostatky pak dělají z klíčové části ZoVPR prakticky nevymahatelnou a nepoužitelnou právní normu, jejíž jediné využití lze nalézt v politickém boji, především pak ze strany opozice proti vítěznému kandidátovi. To se nakonec i projevilo v tom, že ačkoliv se veřejně hovořilo o nedostacích v dodržování pravidel financování volební kampaně, žádný z kandidátů se neodvážil podat žalobu pro porušení pravidel financování volební kampaně.

Taková situace rozhodně není společensky žádoucí. V České republice se právě úřad prezidenta tradičně těší mimořádné míře úcty ze strany veřejnosti mezi veřejnými institucemi a právě úřad prezidenta je často vnímán jako jeden ze symbolů národní identity. Považuji proto za smutné, že právě tento úřad byl devalvován v očích veřejnosti už jen z toho důvodu, že zákonodárce nebyl schopen poskytnout jasná pravidla financování jeho volby, a že právě tyto nejasnosti pak vrhají stín pochybností na legitimitu tak klíčového orgánu jako je prezident republiky.

4 Seznam použité literatury

Brabec, T. (17. Září 2013). *Zpráva z přezkoumání veškerého účetnictví všech devíti kandidátů na funkci prezidenta republiky a přezkoumání, zda financování volební kampaně kandidátů na funkci prezidenta proběhlo v souladu s pravidly podle zákona č. 275/2012 Sb., o volbě prezidenta republiky a o změně některých zákonů a v souladu s právními předpisy upravujícími oblast účetnictví*. Získáno 29. Října 2013, z Senát Parlamentu České republiky: <http://www.senat.cz/xqw/webdav/psssenat/original/70184/58952>

Gerloch, A. (2009). *Teorie Práva (5. upravené vydání)*. Plzeň, Česká republika: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o.

Janhuba, M. (2010). *Teorie účetnictví (výběr z problematiky)*. Praha, Česká republika: Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica.

Kolektiv autorů. (2004). *Meritum Účetnictví podnikatelů*. (P. Mazurová, Editor) Praha 3, Česká republika: ASPI Publishing s.r.o.

Kovanicová, D., & Hexnerová, I. (2004). *ABECEDA účetních znalostí pro každého (15. aktualizované vydání. vyd.)*. Praha, Česká republika: RNDr. Ivana Hexnerová — BOVA POLYGON.

Zákon č. 275/2012 Sb., o volbě prezidenta republiky, v účinném znění

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v účinném znění