

DANĚ • ÚČETNICTVÍ

VZORY a PŘÍPADY

S. R. O.

v daních a účetnictví

jednatel – DPH – zápůjčka

Školení zaměstnanců

a zvyšování kvalifikace

odborná praxe – BOZP

11-12/2024

25. ročník



Vážení čtenáři.

I když založení a „život“ s.r.o. není žádná velká věda, jak si postupně vyjevíme, je samozřejmě o řád náročnější než varianta OSVČ. Přes faktické zrušení finanční bariéry zůstává pro mnohé zájemce založení s.r.o. velkým strašákem hlavně ze dvou důvodů. Které to jsou, dozvíte se v první kapitole **Společnost s ručením omezeným v daních a účetnictví**.

Uspokojivé a bezpečné pracovní podmínky pro výkon práce patří mezi základní zásady pracovněprávních vztahů. Zákoník práce proto obecně ukládá zaměstnavatelům povinnost vytvářet pracovní podmínky, které umožňují bezpečný výkon práce. Účelem druhé kapitoly je podat výklad této problematiky, zejména z pohledu zákoníku práce, nicméně ostatní úpravu si probereme alespoň rámcově.

Co jsme připravili do dalších měsíčníků?

V Poradci 3 je to **Insolvenční zákon s komentářem**. PaM 11-12/2024 obsahuje příspěvky ke **Zvýšení minimální mzdy**, DaÚ 11-12/2024 obsahuje příspěvky k tématu **Živelná pohroma, Minimální mzda a 1000 řešení** 11-12/2024 se věnuje **Zákoníku práce a Zdaňování příjmů**. Aktuální nabídku všech našich produktů naleznete na www.i-poradce.cz.

Odborné publikace, které se týkají ukončení účetního roku, již připravujeme – **Účetní závěrku podnikatele za rok 2024, Roční zúčtování příjmů a Daňová přiznání za rok 2024 a Pomocníka mzdové účetní k 1. 1. 2025**. U čtenářů oblíbené sborníky **Zákony 2025** začneme expedovat již počátkem ledna 2025. Objednat si je můžete v našem zákaznickém servisu nebo **na eshopu za zvýhodněné ceny**.

Nezapomněli jsme ani na aktuální tematické balíčky – **Konec roku v mzdové účtárně, Konec roku v účetnictví, Účetní závěrka...**

Věříme, že informace z našich příspěvků využijete v praxi a i nadále nám zachováte svou přízeň. Do prvního čísla 26. ročníku připravujeme: **Dohody o práci od 1. 1. 2025, Základ daně z příjmů FO – úpravy počínaje r. 2025, Výdaje v ZDP a účetnictví**.

Zuzana Brezaniová
odpovědná redaktorka





DANĚ, ÚČETNICTVÍ
VZORY A PŘÍPADY
měsíčník č. 11–12/2024
ročník XXV

Vydavatel

PORADCE, s. r. o.,
Hlavní třída 28/2020,
737 01 Český Těšín

IČ: 25836200

Tel.: 558 731 125, 558 731 126

E-mail: poradce@i-poradce.cz

www.i-poradce.cz

Odpovědná redaktorka

Zuzana Brezaniová

Redaktorka

Andrea Súkeníková,

redakce@i-poradce.cz

Spolupracovníci

Ing. Luděk Pelcl, Ing. Vladimír Hruška,

JUDr. Ladislav Jouza, Ing. Jiří Řehák,

Ing. Martin Děrgel

Zákaznický servis

tel: 558 731 125-127

732 708 627, 773 670 836,

Po–Pá 9. ⁰⁰–15. ⁰⁰

e-mail: abo@i-poradce.cz

e-shop: www.i-poradce.cz

Dáno do tisku

říjen 2024

MK ČR E 13703

ISSN 1213-9270

za správnost údajů v příspěv-
cích odpovídají autoři.

Obsah

1. Společnost s ručením omezeným v daních a účetnictví

Ing. Martin Děrgel

1. Založení a vznik s. r. o.	4
2. Jednatel s. r. o.	18
3. Registrace s. r. o. k daním	27
4. Zápůjčka peněz od nebo pro společníka	38
5. Příplatek mimo základní kapitál s. r. o.	50
6. Zvýšení základního kapitálu s. r. o.	55
7. Snížení základního kapitálu s. r. o.	66
8. Využití zisku s. r. o.	73
9. Řešení ztráty s. r. o.	88
10. Převod podílu v s. r. o.	95
11. Odchod společníka s. r. o.	107
12. Vypacení vlastních zdrojů s. r. o. společníkům	118
13. Zrušení a zánik s. r. o.	125

2. Školení zaměstnanců a zvyšování kvalifikace

JUDr. Eva Dandová

1. Odborný rozvoj zaměstnanců v zákoníku práce	139
2. Školení v oblasti BOZP	164
3. Zákon o zaměstnanosti a rekvalifikace	181

1. Společnost s ručením omezeným v daních a účetnictví

Ing. Martin Děrgel

1.

***T**řebaže by se mohlo zdát, že pro nové firmy již není na trhu místo – čemuž by ty stávající byly jistě rády – neustále přicházejí noví nebo staronoví odvážlivci a snaží se naplnit své podnikatelské představy. Přičemž v české kotlině zcela dominují pouze dvě varianty právní formy podnikání: a) samostatně podnikající fyzická osoba neboli osoba samostatně výdělečně činná (dále jen „OSVČ“), b) společnost s ručením omezeným (dále také jen „s. r. o.“).*

Obecně lze říci, že první alternativa je spíše vhodnější pro málo rizikové a méně rozsáhlé podnikatelské aktivity zvládané jednotlivcem, případně několika spolupracujícími osobami z okruhu nejbližší rodiny. Zatímco s. r. o. je předurčena pro riskantnější a rozsáhlejší činnosti vyžadující manažerskou souhrnu více lidí. Obě právní formy sice mohou využívat síly a rozumu vlastních zaměstnanců nebo dávat zakázky jiným firmám, s čímž je ovšem rovněž spojeno nemalé riziko. Proto typická OSVČ pracuje pro svého zákazníka sama – jako např. řemeslník nebo ajťák – naproti tomu zakladatel s. r. o. si jen výjimečně s provozní činností poradí sám.

I když založení a „život“ s. r. o. není žádná velká věda, jak si postupně vyjvíme, je samozřejmě o řád náročnější než varianta OSVČ – kde stačí jednou navštívit živnostenský úřad a ještě tentýž den se novopečený živnostník může směle pustit do díla. Přes faktické zrušení finanční bariéry zůstává pro mnohé zájemce o s. r. o. velkým strašákem – nutno poznamenat, že oprávněně – hlavně ze dvou důvodů. Zaprvé **tuto právnickou osobu**

provází citelně vyšší administrativa: např. podvojně účetnictví, formální sepisování společenské/zakladatelské smlouvy, vyhotovování zápisů z jednání společníků alias valné hromady, mnohá rozhodnutí se neobejdou bez posvácení (drahého) notáře. Druhou velkou nepříjemností je rovněž **povinné zveřejňování obchodně citlivých a dalších interních údajů a dokumentů**, které je pod hrozbou nemalých sankcí potřeba ukládat do sbírky listin v rámci veřejně přístupného obchodního rejstříku. Přitom je nasnadě, že s odkrytými kartami se v konkurenčním tržním prostředí hraje podstatně obtížněji, nemluvě o riziku vydírání společníků více vydělávajících společností.

V tomto pojednání probereme hlavně **nejvýznamnější milníky existence s. r. o. z účetního a daňového hlediska**, které se však neobejde bez alespoň stručného právního vymezení. A začneme od začátku – **od založení s. r. o.** sepsáním společenské smlouvy partou nadšenců s velkými plány, případně zakladatelské listiny jediným zakladatelem. Jedná se sice o kapitálovou obchodní společnost, ale dnes

už spíše jen názvem, jelikož minimální vklad může činit pouhou 1 Kč, opravdu. Nicméně **společníci** brzy zjistí, že **potřebují dostat do firmy nějaké vlastní peníze**, protože banky nemajetné firmě bez historie neposkytnou úvěr a bez peněz se moc podnikat nedá.

Pokud se s. r. o. daří, pak se její společníci mohou těšit na **podíly na zisku**, z nichž jim ale ukousne daň z příjmů, ledaže by šlo o mateřskou společnost nebo daňového nerezidenta ČR. Naopak **účetní ztráta** nastoluje smutnější otázku, jak se s ní vypořádat. Do určité míry mohou toto břemeno společníci hrnout před sebou jako pouhou účetní položku snižující vlastní kapitál, což ale může odradit některé z jejich obezřetnějších obchodních partnerů. Speciální pravidla se týkají **uplatnění daňo-**

vé ztráty, která má jen málo společného se ztrátou účetní.

Společník je pánem s. r. o. skrze držbu jejího podílu (účasti), ten však může prodat jiné osobě, která se pak stane za něj novým společníkem. Při jiných způsobech **ukončení účasti** má společník nárok na „odstupné“ formou vypořádacího podílu. Podnikání s. r. o. není procházkou růžovým sadem, a tak se někdy věci zkomplikují natolik, že se společníci rozhodnou **firmu zrušit**, což se zpravidla neobejde bez očištného procesu **likvidace**.

Z pohledu stále zvědavějšího státu je s. r. o. zejména daňovým poplatníkem a plátcem, s čímž je spojena řada povinností výběrčích daní. Naopak omezování činnosti a zrušení s. r. o. provází i **rušení daňové registrace**.

1. Založení a vznik s. r. o.

1.1 Právně

Úvodem je vhodné upřesnit právní umístění s. r. o. v systému právnických osob:

1. Korporace (společenství osob), které dále rozdělujeme:

1.1. Obchodní korporace, upravené zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích („ZOK“), se člení:

1.1.1. Obchodní společnosti, u nichž ještě rozlišujeme:

1.1.1.1. Osobní společnosti (veřejná obchodní společnost a komanditní společnost)

1.1.1.2. Kapitálové společnosti (kromě s. r. o. dále také akciová společnost a evropská společnost)

1.1.2. Družstva (bytové družstvo a sociální družstvo, evropská družstevní společnost)

1.2. Spolky (zpravidla se jedná o dřívější občanská sdružení, nepřijmou-li jinou právní formu)

1.3. Další typy (např. společenství vlastníků jednotek)

2. Fundace (majetek vyčleněný k určitému účelu mající právní osobnost), dělí se na nadace a nadační fondy

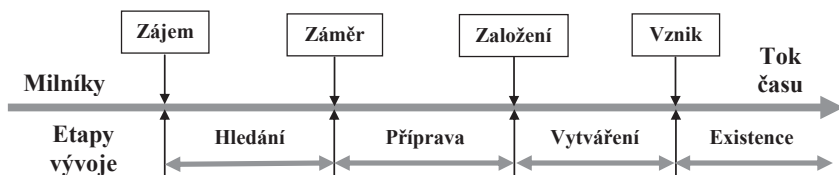
3. Ústavy (osobní a majetková složka slouží k provozování činnosti užitečné společensky nebo hospodářsky)

Rozsáhlé a v mnoha ohledech zásadní změny („rekodifikace“) soukromého práva – z důvodu příchodu nového OZ a ZOK od roku 2014 – značně zkomplikovaly řešení obchodněprávních záležitostí týkajících se také s. r. o. Hodně totiž záleží nejen na znění společenské smlouvy, ale rovněž na právu, kterému daná firma podléhá:

- 1. S. r. o. založené po 1. 1. 2014** – tyto se bez výjimky řídí již pouze novou právní úpravou OZ a ZOK.
- 2. S. r. o. založené před 1. 1. 2014** – tedy ještě podle už zrušeného zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „**ObchZ**“). Kde však dále záleží i na tom, jestli se dobrovolně ale nevratně zcela podřídily nové právní úpravě ZOK jako celku – neboli **zda učinily tzv. generální opt-in** – což se zapisuje do obchodního rejstříku. Nebyl ale možný pouze částečný přechod na novou právní úpravu (jen vybrané paragrafy ZOK) – platí: ber vše nové nebo nic. Tato možnost ovšem už skončila s rokem 2015.
- 3. S. r. o. založené před 1. 1. 2014**, tedy ještě dle ObchZ, které se nepodřídily právní úpravě ZOK jako celku. Tyto se i nadále řídí převážně právní úpravou ObchZ. Ale částečně i ZOK, a to u donucujících ustanovení zákona, od nichž se nelze smluvně odchýlit (kogentní), čemuž musely do 1. 7. 2014 uzpůsobit společenské smlouvy. Zvláštní přechodné ustanovení se týká rovněž smluv o výkonu funkce (odměňování členů orgánů).

Pokud nebude výslovně uvedeno jinak, tak se v dále textu věnujeme už jen prvním dvěma typům s. r. o.

Začátky každého podnikání – včetně formy s. r. o. – lze schematicky a zjednodušeně vyjádřit následovně:



Etapa	Hledání	Příprava	Vytváření	Existence
Její hlavní náplň	- Co - Kde - Jak - Proč - S kým	- Být ve vlastním či v nájmu - Co zvládnu sám a co ne - Mapování trhu, poptávky (Ne) výhody konkurence - Zakladatelský dokument	- Co budu potřebovat - Zřizovací výdaje - Majetkové vklady - Lov zaměstnanců - Shánění kontaktů	- Starosti s produkcí - Starosti s dodavateli - Starosti s odběrateli - Starosti se zaměstnanci - Starosti se společenky...

Společnost s ručením omezeným (s. r. o.) je tzv. kapitálovou obchodní společností, protože povinností společníků není osobní účast na podnikání, ale majetkový vklad do základního kapitálu. Nejprve je ovšem nutno tuto právně samostatnou osobu (právníckou) vytvořit, což probíhá ve dvou krocích – založení a vznik. Dle § 8 až § 11 ZOK se s. r. o. zakládá podpisem příslušného zakladatelského dokumentu všemi zakladateli, přičemž pokud:

- zakladatelé jsou dva a více, zakládá se s. r. o. **společenskou smlouvou**,
- zakladatelem je pouze jediná (fyzická či právnická) osoba, jde o **zakladatelskou listinu**.

Oba dokumenty musejí mít formu veřejné listiny, čímž se dle § 776 odst. 2 ZOK rozumí notářský zápis.

Založením s. r. o. ale ještě obchodní korporace nevzniká, k tomu dojde až jejím **zápisem do veřejného obchodního rejstříku** (dále také jen „OR“). O tom, jestli se tak ohledně konkrétní firmy skutečně stalo, se může každý rychle a pohodlně přesvědčit např. na <https://or.justice.cz/>, kde zadá její název (alespoň část) nebo IČO.

Nejviditelnějším znakem této právní formy kapitálové obchodní společnosti je z hlediska široké (laické) veřejnosti bezesporu omezené ručení a povinný vklad společníka, což tvoří základ její definice:

- S. r. o. je obchodní společnost, **za jejíž dluhy ručí společníci společně a nerozdílně do výše, v jaké nesplnili vkladové povinnosti v době, kdy byli věřitelem vyzváni k plnění.**
- S. r. o. vyžaduje majetkový vklad společníka do základního kapitálu, **minimální výše vkladu je 1 Kč**, ledaže společenská smlouva (zakladatelská listina) určí vyšší částku.
- Práva a povinnosti z účasti společníka v s. r. o. odpovídají jeho podílu, který se určuje podle poměru jeho vkladu vůči základnímu kapitálu, ledaže společenská smlouva určí jinak.



Příklad 1

Pozor na společné a nerozdílné ručení

Tři společníci – A, B a C – založili ABC, s. r. o., přičemž se každý zavázal k peněžitému vkladu á 100 000 Kč. Podmínkou zápisu s. r. o. do obchodního rejstříku je splacení nejméně 30 % každého peněžitého vkladu, a zbytku nejpozději do 5 let, čehož plně využil společník C, ostatní své vklady zcela splatili již před vznikem firmy.

Po roce se ABC, s. r. o. dostala do platební neschopnosti, a tak se její věřitel (např. dodavatel výrobního materiálu) po marné písemné výzvě obrátil s žádostí o úhradu přímo na movitého společníka A. Tento sice argumentoval tím, že svůj peněžitý vklad přece plně splatil, tak ať se věřitel domáhá úhrady po společníkovi C. To

ale společníkovi A nebylo právně nic platné, protože ze zákona všichni společníci s. r. o. ručí za dluhy jejich společnosti dohromady jako „jeden muž“ – společně a nerozdílně – takže se věřitel může obrátit na kteréhokoliv z nich. Toto jejich společné ručení je ale omezeno na doposud neuhrazenou část jejich vkladové povinnosti, zde tedy na 70 000 Kč, které ještě nesplatil ze svého peněžitého vkladu například méně solventní společník C.

Dodejme, že za své dluhy věřitelům majetkově odpovídá pochopitelně především samotná s. r. o. coby přímý dlužník, což v naprosté většině případů dostačuje. Nehraje vůbec roli, že účetně je firma třeba dlouhodobě ve ztrátě nebo vykazuje záporný vlastní kapitál. Někjaký majetek totiž obvykle přesto má, horší to však může být s jeho rychlým a efektivním zpeněžením. Zmíněné ručení společníků za dluhy jejich s. r. o. proto přichází na pořad dne jen výjimečně a navíc je omezeno výší jejich dosud nesplacené části upsaných vkladů, nikoli plných vkladů.

Zatímco před rokem 2014 požadoval ObchZ základní kapitál s. r. o. alespoň 200 000 Kč a každý vklad společníka musel být nejméně 20 000 Kč, tak ZOK požaduje pouze symbolickou 1 Kč – při jediném zakladateli, jinak násobek jejich počtu. Tuto hodně viditelnou změnu dostatečně prezentovala média. Co ale již tak hlasitě nedopověděla, že **základní kapitál („ZK“) dávno ztratil význam při ochraně věřitelů.** Jak to? Jde totiž o to, že peníze odpovídající výši základního kapitálu nemusí s. r. o. držet, společníci je klidně mohou vyvést z firmy.

Nejistou garanci ZK nahradily efektivnější právní nástroje, hlavně: **test insolvence** (§ 40 ZOK), vydání prospěchu jednatele při úpadku, resp. u konkurzu i úhrady dluhů za s. r. o. (§ 66 ZOK), **povinná správa jednatele á la „dobrý hospodář“** (§ 159 OZ, § 51 až § 53 ZOK), pravidla řešení střetu zájmů (§ 54 až § 57 ZOK), zákaz konkurence jednatele (§ 199

§ 23 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)

(1) Peněžitý vklad do kapitálových společností se splácí na zvláštní účet u banky nebo spořitelního a úvěrního družstva (dále jen „banka“), který zřídí správce vkladů. Banka s těmito prostředky neumožní nakládat dříve, než kapitálová společnost vznikne, ledaže se jedná o úhradu zřizovacích výdajů nebo vrácení emisních kursů zakladatelům.

(2) Peněžitý vklad do společnosti s ručením omezeným lze splatit i jiným způsobem, nepřesáhne-li výše všech peněžitých vkladů v souhrnu 20 000 Kč.

(3) Nepeněžitý vklad se do kapitálové společnosti vnese před jejím vznikem.

§ 146 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)

(1) Společenská smlouva obsahuje také

- a) firmu společnosti,
- b) předmět podnikání nebo činnosti společnosti,
- c) určení společníků uvedením jména a bydliště nebo sídla,
- d) označení podílů, může-li společník vlastnit více podílů, a název druhu podílu a práva a povinnosti s ním spojené, upravuje-li společenská smlouva více druhů podílů,
- e) výši vkladu nebo vkladů připadajících na podíl nebo podíly,
- f) výši základního kapitálu a
- g) počet jednatelů a způsob jejich jednání za společnost.

...

ZOK), regulace „vykutálených“ podnikatelských uskupení (§ 71 až § 91 ZOK), a řada zvláštních zákonů, např. insolvenční a exekuční; takže podvody pod pláštěm s. r. o. nejsou bez rizika...

Příklad 2

Základní kapitál 1 Kč je spíše jen teorie

Pan Koumák už má dost každodenního stresu, kterému je vystaven při podnikání „na vlastní triko“ jako OSVČ. Ta neustálá nejistota, zda odběratel zaplatí dříve, než peníze bude chtít dodavatel, byla skličující. Proto se rozhodl podnikat raději formou s. r. o., kde jej zaujala možnost vkladu jen 1 Kč; coby grand vložil 50 000 Kč. První nesnáze se ukázala už při banalitě – splacení vkladu. § 23 ZOK totiž vyžaduje, aby peněžitý vklad – přes 20 000 Kč – byl splácen výhradně na zvláštní účet u banky nebo spořitelního a úvěrního družstva. Pan Koumák totiž z principu nemá banky rád – všechny transakce přes ně je totiž možné dohledat a to jej stresuje.

Hned po vzniku s. r. o. se základním kapitálem jen 50 000 Kč tu byla další potíž. Žádná banka, dokonce ani obecně vstřícnější kampeličky nebyly ochotny za rozumných podmínek poskytnout firmě úvěr. Nezbylo panu Koumákovi tedy, než aby se za úvěr pro svou firmu zaručil osobně vlastním majetkem jako fyzická osoba. Také se od něj odvrátili někteří dosavadní obchodní partneři, kteří nechtěli podnikat s tak „nemajetnou“ společností.

Minimální obsah společenské smlouvy, potažmo zakladatelské listiny stanoví zejména § 146 ZOK:

- Trvale zapsané údaje:
 - **firma společnosti** (podle § 423 OZ jde o jméno, pod kterým bude zapsána do obchodního rejstříku; musí jí odlišovat, může obsahovat jméno člověka, k němuž má s. r. o. zvláštní vztah, nesmí být klamavá; její součástí je vždy dodatek označující právní formu – s. r. o., spol. s r. o. nebo plně rozepsaný název),
 - **sídlo** (§ 123 a § 136 OZ, postačí uvést název obce, úplná adresa se запиše až do obchodního rejstříku),
 - **předmět podnikání** (lze doporučit přesně opsat ze živnostenského listu) nebo jiné činnosti společnosti,
 - **určení společníků** uvedením jména a bydliště (jde-li o fyzické osoby) nebo sídla (u právnických osob),
 - **určení druhů podílů** každého společníka a práv a povinností s nimi spojených, dovoluje-li společen-

- ská smlouva vznik různých druhů podílů (jeden druh tvoří podíly se stejnými právy a povinnostmi),
- **výši vkladu** nebo vkladů připadajících na podíl nebo podíly (každý společník má obvykle jeden podíl),
- **výši základního kapitálu** (korunová hodnota souhrnu všech vkladů, a to peněžitých i nepeněžitých) a
- **počet jednatelů** a způsob jejich jednání za společnost (složitá pravidla zde ale nejsou moc praktická).
- Údaje, které lze po vzniku společnosti a po splnění vkladové povinnosti ze společenské smlouvy vypustit:
 - vkladová povinnost zakladatelů, včetně lhůty pro její splnění (před vznikem s. r. o. je nutno splatit plně nepeněžité vklady, z peněžitých alespoň 30 % a zbytek do 5 let, nestanoví-li smlouva kratší dobu),
 - údaj o tom, koho zakladatelé určují jednatelem nebo jednatelem, popřípadě členy jiných volených orgánů,
 - určení správce vkladů (přijímá a spravuje předměty vnesené do s. r. o. před vznikem, § 18 až 27 ZOK) a
 - u nepeněžitého vkladu (je nutné je splatit před vznikem s. r. o.) jeho popis a ocenění (nutný posudek znalce), částku, kterou se započítává na emisní kurs a také určení osoby znalce, který provedl ocenění.

Především menším firmám jistě přijde vhod poměrně nová **povinnost Ministerstva spravedlnosti, aby na svých internetových stránkách uveřejnilo vzor společenské smlouvy, který lze využít k založení s. r. o.**

V praxi ovšem většina zakladatelů nejde touto minimalistickou cestou a **rozšíří obsahové náležitosti společenské smlouvy** (zakladatelské listiny) o celou řadu pro ně případně významných pravidel. Jako je např.:

- pravidla pro výpočet podílu na zisku a modifikace jeho výplaty společníkovi (§ 161 ZOK),

- možnost uložení tzv. příplatkové povinnosti společníků při ztrátě s. r. o. (§ 162 ZOK),
- jak nakládat s uvolněným podílem po odchodu některého ze společníků (§ 214 ZOK),
- speciální pravidla pro výpočet vypořádacího podílu společníka, který odejde (§ 36 ZOK),
- speciální pravidla pro výpočet podílu společníka na likvidačním zůstatku s. r. o. (§ 37 ZOK),
- omezení nebo vyloučení přechodu podílu na dědice, resp. na právního nástupce (§ 42 ZOK).

Zatímco **nepeněžité vklady je nutno plně splatit (vnést) do s. r. o. před jejím vznikem, tak vklady peněžité** musejí být před podáním návrhu na zápis společnosti do OR splaceny jednotlivě **alespoň z 30 %** – zbytek je nutno doplatit ve lhůtě stanovení společenskou smlouvou, nejpozději ovšem do 5 let od vzniku s. r. o.

S nepeněžitými vklady ovšem v praxi bývá potíž. V našem případě jde o tzv. **prvotní vklady, které je nutno vždy nechat ocenit znalcem**, jehož cenový verdikt je maximální částkou započitatelnou nepeněžitým vkladem na hodnotu vkladu společníka, resp. na emisní kurs. Případný přesah znalecké hodnoty nad výši vkladu společníka lze buď ponechat v kapitálu s. r. o. (jako vkladové ážio, či rezervní fond) nebo vyplatit vkladateli zpět.



Příklad 3

Vklady versus podíly v s. r. o. a hlasy na valné hromadě

Obchodní společnost Novákovi, s. r. o. založili čtyři členové rodinky Nováků – Táta, Mára, Syn a Dcera – peněžitými vklady, a to jednotlivě ve výši: 100 000 Kč, 50 000 Kč, 30 000 Kč a 20 000 Kč. Celkový základní kapitál rodinné firmičky proto činí 200 000 Kč, na kterém se tito čtyři společníci podílejí z: 50, 25, 15 a 10 %.

Reálný vliv konkrétního společníka coby míra jeho práv a povinností z účasti v tomto spole-

čerstvu (s. r. o.) právně představuje jeho podíl v s. r. o. Podle obecného pravidla § 133 ZOK se podíl společníka určuje podle poměru jeho vkladu připadající k výši základního kapitálu (což je úhrn všech vkladů). A tak tomu v praxi obvykle vždycky bývá, že podíly společníků odpovídají jejich poměrům vkladů do s. r. o. V tom případě by ve firmě Novákoví, s. r. o. činily podíly jednotlivých Nováků: Táta 50 %, Máma 25 %, Syna 15 % a Dcery 10 %. Jenže na konci citovaného ustanovení se dočteme o alternativní možnosti: „ledaže společenská smlouva určí jinak“.

A právě toho se naše rodinka chytila a bez ohledu na aktuálně nerovnoměrné finanční možnosti jejich členů společenská smlouva každému z nich přisoudila stejný podíl v s. r. o. v jednotné výši á 25 %. Díky tomuto jejich přístupu se proto například každý ze společníků může těšit na stejnou část podílu na zisku (jednu čtvrtinu).

Nicméně jelikož oba potomci nyní budou ještě pár let studovat a nebudou mít tedy příliš času na práci v s. r. o., bylo opět ve společenské smlouvě dohodnuto speciálně také jiné rozložení tzv. hlasů, jimiž společníci reálně prosazují svůj vliv na jednání valné hromady s. r. o. o stěžejních provozních i existenčních otázkách. Obecné pravidlo stanovené v § 169 odst. 2 ZOK: „Každý společník má jeden hlas na každou 1 Kč vkladu, ...“ je opět zpravidla v praxi plně akceptováno. Jenže Novákovým přišel vhod dovětek naznačený třemi tečkami: „... ledaže společenská smlouva určí jinak“. A díky tomu si čistě pro své praktické potřeby efektivního řízení s. r. o. přidělili hlasy tak, aby prostou nadpoloviční většinu (přes 50 %) dali dohromady rodičové, z nichž každý bude mít hlasů stejně, a hlasy dětí aby byly potřeba jen pro zásadní rozhodnutí, u nichž zákon požaduje kvalifikovanou většinu (nejméně 2/3) všech hlasů společníků, kterých chtějí mít dohromady hezky kulatě rovných 100. Proto si společenskou smlouvou rozdělili mezi sebou hlasy v s. r. o. následovně: Táta 30, Máma 30, Syn 20 a Dcera 20.

1.2 Účetně

Nejčastěji zakládají s. r. o. fyzické osoby, které již za sebou mají delší nebo kratší podnikatelskou historii OSVČ. Což je na straně jedné pochopitelně velmi výhodné, protože už se v byznyse vyznají a nemusejí vymýšlet a řešit „prkotiny“. Na straně druhé je to ovšem také určitou přítěží, jelikož lidské myšlení má velkou setrvačnost a **zatímco daně z příjmů u OSVČ více méně odpovídají tzv. selské logice – zdání se pouze zisk, který zůstal podnikateli v kapse – tak zdanění s. r. o. primárně vychází z účetnictví, kde platí i velmi odlišná pravidla.**

Podvojně účetnictví – pro s. r. o. povinné – vzniklo z praktické potřeby podnikatelů mít **přehled o stavu a pohybu majetku a závazků**. Důkladnější pohled na hospodaření je však vykoupěn vyšší pracností, vyžaduje pečlivější administraci a zvládnutí náročnějších postupů. S **daňovou evidencí** příjmů a výdajů § 7b ZDP („DE“) si OSVČ poradí i sám, natož s paušálními výdaji neřkuli s tzv. paušální daní. Naproti tomu **do účtování se pustí málokterý společník či jednatel**, nejen že je daleko **složitější** – to se dá naučit – ale hlavně je **časová náročná**.

Účetnictví představuje při srovnání s tzv. selským přístupem (kterému více méně odpovídá DE) zásadní změnu jak co do náročnosti, hloubky a šíře vykazovaných údajů, tak co do souvisejících daňových dopadů. Principiální **rozdíly mezi účetnictvím a DE** spočívají hlavně v těchto šesti okruzích odlišně nahlížených situací:

1. **zásoby** – zatímco v daňové evidenci jsou daňovým výdajem ihned při pořízení (zaplacením), v účetnictví ovlivňují náklady (daňově účinné) teprve až v okamžiku spotřeby (např. při prodeji), tedy obecně později;
2. **závazkové vztahy** – podle DE pohledávky a závazky neovlivňují daň již při vzniku, ale až při úhradě, naproti tomu v účetnictví

i v dani z příjmů účetní jednotky rozhoduje obvykle již vznik závazkového vztahu;

3. **zálohy** – pro DE jde vesměs o daňově relevantní položky ovlivňující základ daně, účetně jde o zúčtovací vztah, který se promítne do účetního výsledku a daňového základu až při vzniku závazkového vztahu;
4. **časové rozlišení** – zatímco DE zná jediný případ, a to finanční leasing, tak účetnictví je zásadou časového rozlišení zcela ovládáno (do nákladů/výnosů účetního období patří jen to, co s ním časově a věcně souvisí);
5. **princip opatrnosti** – v DE se na případná rizika a ztráty nijak nehledí, nejsou daňově významné, snad jen s okrajovou výjimkou možnosti tvořit rezervy na budoucí výdaje (opravy), v účetnictví je princip opatrnosti pojat podstatně širěji tvorbou rezerv, opravných položek, vyjádřením tzv. reálné hodnoty majetku/závazků;
6. **přepočít cizoměnových položek** – v DE se například přijatá či vydaná faktura v eurech přepočte na Kč jen jednou – při platbě, zatímco v účetnictví nejméně dvakrát: poprvé k datu vzniku a podruhé při úhradě, a dále případně k datu účetní závěrky, pokud v mezidobí došlo ke změně měnového kursu, vznikne kursový rozdíl.



Příklad 4

Daňový rozdíl při daňové evidenci OSVČ versus účtování s. r. o.

Porovnejme daňové dopady daňové evidence OSVČ a účetnictví na malém příkladu výrobce dřevěných skříní. V prvním případě jde o živnostníka pana Nováka a ve druhém o firmu Novák, s. r. o., oba provedli totéž:

1. V roce 2024 za hotovost 30 000 Kč koupili materiál na výrobu tří stejných skříní.
2. V roce 2024 z materiálu vyrobí tři stejné skříně (jednotkové výrobní náklady á 10 000 Kč).
3. V roce 2024 byla za peněžní hotovost 20 000 Kč zákazníkovi prodána první skříň.
4. V roce 2024 byla prodána i druhá skříň, ale peníze výrobce dostane až v roce 2025.

5. V roce 2025 podnikatel konečně prodá za peněžní hotovost 20 000 Kč také třetí skříň.

Z obecného ekonomického hlediska podnikatel zaplatil 30 000 Kč a dostal 60 000 Kč = zisk 30 000 Kč.

Pro pana Nováka s DE je nákup materiálu ihned daňovým výdajem (30 000 Kč) a zdanitelným příjmem v daném roce je až příjem z prodeje. V roce 2024 tak má jen 20 000 Kč příjmů, ale 30 000 Kč výdajů = daňová ztráta 10 000 Kč. Zatímco za rok 2025 vykáže 40 000 Kč příjmů a žádné výdaje = zdanitelný zisk 40 000 Kč.

Novák, s. r. o. v roce 2024 zaúčtuje nákup materiálu pouze jako zvýšení hodnoty zásob 30 000 Kč (MD 112 / D 211) bez vlivu na náklady. Výrobní proces sice pohne náklady, ovšem spotřeba materiálu za 30 000 Kč náklady zvýší (MD 501 / D 112), ale návazně vznik výrobků je zase sníží (MD 123 / D 583). Teprve prodej dvou skříní definitivně zvýší náklady o 2/3 výrobních nákladu, tj. 20 000 Kč (MD 583 / D 123). Současně z obou prodejů uskutečněných v roce 2024 vzejde zdanitelný výnos $2 \times 20\,000\text{ Kč}$ (MD 311 / D 601), a to bez ohledu na pozdější úhradu za druhou skříň. Účetní výsledek i základ daně z příjmů za rok 2024 = $40\,000\text{ Kč} - 30\,000\text{ Kč} + 30\,000\text{ Kč} - 20\,000\text{ Kč} = +20\,000\text{ Kč}$. Zatímco v roce 2025 vznikne účetní jednotce zdanitelný výnos už jen z tržby za 3. skříň 20 000 Kč (MD 211 / D 601), proti čemuž uplatní její výrobní náklady 10 000 Kč (MD 583 / D 123). Účetní výsledek i základ daně z příjmů Novák, s. r. o. za rok 2025 = $20\,000\text{ Kč} - 10\,000\text{ Kč} = +10\,000\text{ Kč}$.

S. r. o. se sídlem na území České republiky je českou účetní jednotkou, protože je návazně v souladu s § 4 odst. 1 ZÚ jeho povinností vést podvojně účetnictví **ode dne svého vzniku** až do dne zániku. První účetní den je tedy určen § 126 odst. 1 OZ dnem, k němuž byla s. r. o. zapsána do veřejného rejstříku, konkrétně do obchodního rejstříku podle zákona č. 304/

2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob. S čímž souvisí první účetní povinnost stanovená § 17 odst. 1 písm. a) ZÚ – **otevření účetních knih**, kterými jsou:

- deník, v němž se všechny účetní zápisy uspořádají z hlediska času (chronologicky),
- hlavní kniha, kde jsou účetní zápisy uspořádány z hlediska věcného (systematicky),
- knihy analytických účtů, které podrobněji rozvádějí účetní zápisy hlavní knihy a
- knihy podrozvahových účtů sloužící pro účetní zápisy neevidované v deníku a hlavní knize.

Tomuto otevření účetních knih ale těsně předchází „startovací“ listina sumarizující s čím – s jakými aktivy a pasivy – nová obchodní společnost svou účetní pouť začíná. Jedná se o **zahajovací rozvahu**, jak stanoví § 19 odst. 1 ZÚ. Zpravidla jde o velmi jednoduchou záležitost, která rekapituluje pouze dvě položky:

- na straně aktiv splacené vklady, případně pohledávky z titulu nesplacených částí vkladů,
- na straně pasiv zapsaný základní kapitál v obchodním rejstříku.

1.

Příklad 5

Zahajovací rozvaha s. r. o.

Pánové Honza a Jan založili v dubnu 2024 firmu HaJ, s. r. o., které do vínku vnesli peněžité vklady – a to každý zakladatel 100 000 Kč. Ještě před podáním návrhu na její zápis do obchodního rejstříku vklady splatili.

Rejstříkový soud zapsal do obchodního rejstříku HaJ, s. r. o. v souladu s návrhem zakladatelů až k 1. 6. 2024. Při otevření účetních knih k tomuto dni vzniku obchodní společnosti bylo nutno nejprve v zahajovací rozvaze rekapitulovat aktiva a pasiva, s nimiž vstupuje do účetní éry, což bude v tomto případě velmi prosté.

Zahajovací rozvaha HaJ, s. r. o. ke dni vzniku (1. 6. 2024)

Aktiva		Pasiva	
Běžný účet	200 000 Kč	Základní kapitál, z toho:	200 000 Kč
		• vklad společníka A	100 000 Kč
		• vklad společníka B	100 000 Kč

Jak bylo předesláno, třebaže ZOK od roku 2014 umožňuje u s. r. o. **minimální vyšší vkladu pouhou 1 Kč**, tak rozumní zakladatelé zpravidla zvolí podstatně vyšší vklady. Souhrn všech vkladů společníků dotýcně s. r. o. představuje její základní kapitál (dále také jen „**ZK**“), který tedy má trvale každá s. r. o. – a to vždy kladný.

O základním kapitálu při jeho vytvoření účtuje s. r. o. v rámci účtové skupiny 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy, přičemž nejčastěji jde z historicky daných důvodů o syntetický účet **411 – Základní kapitál**. Při prvotním vytvoření ZK se nesetkáme s rozlišením na

ZK zapsaný versus nezapsaný (obvykle účet 419), protože se začíná účtovat až po zápisu do obchodního rejstříku („**OR**“). Účty ZK se povinně **analyticky člení**:

- podle způsobů vzniku (vklady versus zisk samotné s. r. o., což u prvotních vkladů nehrozí) a
- **podle jednotlivých společníků.**

Splacené vklady budou zaúčtovány podle předmětů těchto vkladů a nesplacené vklady – které přicházejí do úvahy jen u peněžitých vkladů – se vykážou jako **pohledávka za upsaný vlastní kapitál** (obvykle účet 353).

**Příklad 6****Prvotní vklady do s. r. o.**

Dva zakladatelé A (nepodnikající občan) a B (obchodní společnost) založili A+B, s. r. o. těmito vklady:

1. Zakladatel A:

- peníze, 350 000 Kč, z čehož:
 - 150 000 Kč převede před zápisem do OR na zvláštní vázaný účet zřízený u banky,
 - zbývajících 200 000 Kč doplatí do roka po zápisu s. r. o. do OR, a to v hotovosti,
- počítačovou sestavu koupenou před rokem za 80 000 Kč, kterou znalec aktuálně ocenil na 50 000 Kč.

2. Zakladatel B:

- peníze, 200 000 Kč, z čehož:
 - 100 000 Kč převede před zápisem do OR na zvláštní vázaný účet zřízený u banky,
 - zbývajících 100 000 Kč doplatí do půl roku po zápisu do OR hotově,
- automobil, který znalec ocenil na 200 000 Kč. U vkladatele byl vůz oceněn pořizovací cenou 350 000 Kč, a jeho účetní odpisy byly 200 000 Kč a daňové odpisy zrychlenou metodou odpisování 150 000 Kč.

Zahajovací rozvaha A+B, s. r. o. ke dni vzniku (den zápisu do OR)

Aktiva (Kč)		Pasiva (Kč)	
Splacené peněžité vklady, z toho:	250 000	Zapsaný základní kapitál, z toho:	800 000
– od zakladatele A: 150 000 Kč		– vklad zakladatele A (podíl 50 %)	400 000
– od zakladatele B: 100 000 Kč		– vklad zakladatele B (podíl 50 %)	400 000
Pohledávka za nesplacenými peněžitými vklady:	300 000		
– vůči zakladateli A: 200 000 Kč			
– vůči zakladateli B: 100 000 Kč			
Splacený nepeněžitý vklad A (počítačová sestava)	50 000		
Splacený nepeněžitý vklad B (automobil)	200 000		
Aktiva celkem	800 000	Pasiva celkem	800 000

Následně A+B, s. r. o. otevře hlavní účetní knihu pomocí počátečního účtu rozvahného (701) a přenese údaje ze zahajovací rozvahy na příslušné rozvahové účty, jak zjednodušeně ale přehledně uvádí další tabulka.

Otevření účetních knih A+B, s. r. o.

Poř.	Popis účetní operace	Kč	MD	D
1.	Dlouhodobý hmotný majetek (dále také jen „DHM“) – počítačová sestava	50 000	022.1	701
2.	DHM – automobil	200 000	022.2	701
3.	Peníze na bankovním běžném účtu	250 000	221	701
4.	Pohledávka za upsaný základní kapitál vůči společníkovi A	200 000	353.1	701
5.	Pohledávka za upsaný základní kapitál vůči společníkovi B	100 000	353.2	701
6.	Zapsaný základní kapitál odpovídající vkladu společníka A	400 000	701	411.1
7.	Zapsaný základní kapitál odpovídající vkladu společníka B	400 000	701	411.2

Vkladem nabytou počítačovou sestavu a auto začne A+B, s. r. o. účetně odpisovat z jejich znaleckého ocenění 50 000 Kč, resp. 200 000 Kč, a to dle svého odpisového plánu. Naproti tomu daňové odpisy IT techniky budou vycházet z pořizovací ceny a u automobilu bude s. r. o. pokračovat v odpisování započatém vkladatelem B.

Předmětem nepeněžitýho vkladu může být téměř cokoli, na rozdíl od dřívějšího obchodního zákoníku již ZOK nepožaduje, aby předmět vkladu byl reálně hospodářsky využitelný nabyvatelem. Výslovně zakázány jsou v § 17 odst. 3 ZOK jen vklady ve formě práce a služeb. **Předmětem vkladu tak může být i pohledávka** vůči třetí osobě. Ovšem pro vklad

datele není rozumné vkládat problémovou pohledávku, jelikož dle § 21 odst. 2 ZOK ručí za její dobytost: „**Je-li nepeněžitým vkladem pohledávka, ... Vkladatel ručí za její dobytost do výše jejího ocenění.**“.

Vklad pohledávky proto může mít za následek vznik účetního výnosu u nabyvatele (s. r. o.).

1.

Příklad 7 **Nepeněžitý vklad pohledávky do s. r. o.**

Zakladatel vložil do nově založené s. r. o. jako nepeněžitý vklad pohledávku, kterou má vůči odběrateli X. Jmenovitá hodnota pohledávky je sice 200 000 Kč, ale znalec pro vklad určil její reálnou hodnotu 150 000 Kč.

Ukažme si dvě varianty účetního osudu vložené pohledávky (případnou DPH neuvažujeme):

- Dlužník X pohledávku novému věřiteli – s. r. o. – uhradil v plné jmenovité hodnotě 200 000 Kč.
- Dlužník X pohledávku uhradil jen zčásti 50 000 Kč, načež s. r. o. uplatnilo vůči vkladateli A ručení.

Otevření účetních knih nově vzniklé s. r. o.				
Poř.	Popis účetní operace	Kč	MD	D
1	Zakladatelem vložená (postoupená) pohledávky za dlužníkem X v ocenění znalcem	150 000	315.X	701
2	Zapsaný základní kapitál odpovídající vkladu společníka	150 000	701	411
Varianta a)				
3a	Úhrada celé jmenovité hodnoty vkladem nabyté pohledávky dlužníkem X:			
	• Úhrada do výše účetního (znaleckého) ocenění vkladem nabyté pohledávky	150 000	221	315.X
	• Úhrada pohledávky nad její účetní ocenění u věřitele (do výše nominále)	50 000	221	646
Varianta b)				
3b	Pouze částečná úhrada od dlužníka X z pohledávky vložené společníkem	50 000	221	315.X
4	Vrácení vložené pohledávky ve znalecké ceně a vznik pohledávky za společníkem	150 000	353	315.X
5	Snížení pohledávky vůči společníkovi o část pohledávky uhrazené dlužníkem X	50 000	315.X	353
6	Úhrada doplatku nepeněžitýho vkladu z titulu vrácené pohledávky společníkem	100 000	221	353

Jelikož je nutno nepeněžitý vklad plně splatit, respektive vnést do s. r. o. ještě před jejím vznikem – předáním dispozičního práva správcí vkladů, kterého pro tyto případy určili zakladatelé společnosti – nemůže zde vzniknout pohledávka za upsaný (ale ještě nesplacený) ZK. Co ale dělat v případě, že vzniknou komplikace:

- Na s. r. o. nepřejde vlastnické právo k předmětu nepeněžitýho vkladu, který vkladatel vnesl:**

– Může jít o situaci, kdy je předmětem vkladu

nemovitá věc, u níž katastrální úřad odmítne zapsat změnu vlastníka např. pro nesouhlas zástavního věřitele, nevyjasněnou restituci, či soudní předběžné opatření.

- Podle § 26 odst. 1 ZOK **vkladatel musí uhradit cenu vkladu v penězích** podle ocenění uvedeného ve společenské smlouvě. O čemž nemůže s. r. o. účtovat jako o pohledávce za upsaný ZK, jelikož v souladu s pravidly ZOK byl nepeněžitý vklad plně splacen. O pohledávce z titulu vrácení vne-

sené nemovité věci bude proto účtovat na jiný účet, obvykle na MD 351 „Pohledávka za ovládající osobou“ / D 021 (031).

- Jak vyplynulo již z účtování, současně s. r. o. převzatý předmět nepeněžitěho vkladu – jehož vlastnická práva nenabyla – vrátí vkladateli, ledaže jej už vydala nebo je povinna vydat jiné oprávněné osobě.

● **Cena nepeněžitěho vkladu nedosáhne v den, kdy k němu s. r. o. nabyla vlastnické právo** (tj. v případě prvotních vkladů ke dni vzniku společnosti), **výše emisního kursu uvedeného ve společenské smlouvě:**

- K této situaci může dojít například, když je předmětem nepeněžitěho vkladu obchodní závod (dříve tzv. podnik) nebo vkládaná část obchodního závodu vkladatele. Pro tyto případy ukládá ustanovení § 28 ZOK **vkladateli povinnost doplatit příslušný rozdíl** (úbytek hodnoty vloženého majetku) **v penězích**.
- Ani tentokrát se neuplatní účet 353, ale zpravidla opět účet 351 coby Pohledávka za ovládající osobou.

U nepeněžitých vkladů ale častěji nastává opačná situace, kdy nabyvatel – s. r. o. – bude platit naopak vkladateli, aby dorovnal hodnotu vkladu. Jde o případy, kdy je **znalecká hodnota** předmětu nepeněžitěho vkladu **vyšší než hodnota přijatá na vklad daného společníka zvyšujícího ZK**. Například vkladatel vloží automobil v ocenění podle znalce 250 000 Kč – tato hodnota se stává aktivem s. r. o. na Má dát účtu 022. Ovšem z této hodnoty bude započteno na jeho vklad, resp. na zvýšení základního kapitálu jen 200 000 Kč (Dal 411), rozdílový přesah vložené hodnoty majetku 50 000 Kč **může být společníkovi vrácen** (Dal 365). Alternativně je ale také možné zmíněný přesah hodnoty nepeněžitěho vkladu nad výši vkladu, o níž se zvyšuje ZK – tj. v daném příkladě 50 000 Kč – vymezit jako tvorbu rezervního fondu (D 421) nebo vkladové ážio (D 412), jak stanoví § 144 ZOK. Načež lze vkladové ážio

případně využít ke zvýšení ZK nebo „vrátit“ společníkovi, k jehož vkladu se váže.

Jak jsme si výše uvedli s. r. o. účetně ožívá **dnem svého právního vzniku**. Nicméně nejrůznější výlohy jí vznikají daleko dříve. Např. nájemné za nebytové prostory sídla firmy a jejich provozoven, právní konzultace, pracovní cesty související s přípravou obchodních smluv s budoucími dodavateli a odběrateli, odměna notáři za sepsání zakladatelského dokumentu, nákupy kancelářských potřeb, pohonných hmot, úklid, elektřina a teplo v najatých prostorách, telefony, správní a soudní poplatky, reklama apod. O těchto tzv. **zřizovacích výdajích** s. r. o. standardně účtovat nemůže – ještě není účetní jednotkou, proto mají speciální účetní i daňový režim.

Podle § 6 odst. 3 písm. a) VÚ – ve znění **do konce roku 2015** – se zřizovacími výdaji rozuměl: **souhrn výdajů vynaložených na založení účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku**, zejména soudní a správní poplatky, výdaje na pracovní cesty, odměny za zprostředkování a poradenské služby, nájemné a pachtovné.

Přičemž zřizovací výdaje – zaúčtované do konce roku 2015 – mohly mít **dvě účetní podoby:**

- dlouhodobý nehmotný majetek („DNM“)** – z historických důvodů býval zvolen účet 011 – pokud v souhrnu dosáhly výše ocenění určené účetní jednotkou (při respektování principu významnosti, věrného a poctivého zobrazení majetku), přičemž je bylo nutno účetně odpisovat dle odpisového plánu nejdéle 5 let;
- drobný nehmotný majetek**, když nešlo o DNM, pak se zřizovací výdaje po otevření účetních knih účtovaly jako jednorázový náklad, a to obvykle na účet 518 – Ostatní služby, případně 538 – Ostatní daně a poplatky.

Bylo ovšem diskutabilní, zda pojetí zřizovacích výdajů coby nehmotného aktiva je přílišné, když svou povahou přece žádné reálné aktivum nepředstavují – jedná se pouze o sou-

hrn různorodých výdajů vesměs provozního charakteru. Odpisování neboli zahrnování zřizovacích výdajů do nákladů nepřímo prostřednictvím opravěk tedy vůbec neodpovídalo

povaze věci. Tyto výtky účetních expertů byly vyslyšeny a tak – s účinností od 1. 1. 2016 byly vypuštěny zřizovací výdaje z účetní kategorie DNM. Podle přechodného ustanovení novely se zřizovací výdaje evidované jako DNM před tímto datem i nadále považují za DNM, a to až do jejich vyřazení.

Zřizovací výdaje financované z vlastní kapsy zakladatelů se proto již neobjeví v zahajovací rozvaze sestavené po 1. 1. 2016 novou účetní jednotkou ke dni jejího vzniku, ale budou zaúčtovány až v souladu s usnesením valné hromady, kterým tato nová s. r. o. převezme předmětné výlohy svých zakladatelů.

1.3 Daňové

Poněkud jinýma očima se na vklady prvotních „investic“ do nově založené s. r. o. dívá zákon o daních z příjmů. Tomu ani tak nejde o to, aby nabytý majetek byl u příjemce vkladu „věrně zobrazen“, ale hlavně **aby nedošlo k daňovému úniku a byla zachována daňová spravedlnost**. Obecně vzato se totiž jako daňové výdaje (náklady) uznávají skutečné úbytky majetku poplatníka, případně jeho reálné závazky (dluhy), které v důsledku rovněž povedou k úbytku hodnoty majetku. Při nepeněžitém vkladu investice ovšem k žádnému takovému úbytku hodnoty majetku nabyvatele – s. r. o. – přirozeně nedochází. Naopak jeho majetek se zvýšil o hodnotu vložené investice, ovšem povolit její plný daňový odpis by nebylo vždy spravedlivé. Zvláště pokud vloženou investici již daňově odpisoval vkladatel z původní pořizovací (kupní) ceny. Proč by měl nabyvatel začít investici

daňově odpisovat z její aktuální znalecké hodnoty de facto podruhé, vždyť k žádnému vynaložení skutečných výdajů ani ke vzniku závazku (dluhu) tím nedošlo. Jednalo by se

o jakési „perpetuum mobile“ na daňové výdaje. Stačilo by, aby dvě vzájemně propojené firmy vždy po daňovém odpisu dlouhodobého majetku (např. auta) tento vložily do té dru-

hé firmy, která by jej opět mohla začít daňově odpisovat z fiktivně vytvořené „nové hodnoty“...

Daňové ocenění hmotného majetku má tedy podstatně jiná pravidla nežli účetnictví:

- **Nabyvatel – s. r. o. – je povinen pokračovat v daňovém odpisování** započatém původním odpisovatelem (vkladatelem) podle § 30 odst. 10 písm. b) ZDP. Což prakticky řečeno znamená, **že přebírá jeho daňovou (vstupní) cenu** i zvolenou metodu odpisování. V případě vkladatelů – fyzických osob – je toto pokračování v započatém daňovém odpisování podminěno tím, že daná věc u nich byla zahrnuta do obchodního majetku.

- **Pokud vkladatel – fyzická osoba – neměl danou věc v obchodním majetku**, pak nabyvatel nepokračuje v odpisování. A vstupní cena záleží na tom, dle § 29 odst. 1 a 8 ZDP, před jakou dobou vkladatel věc pořídil:

- **před pěti a více lety**, pak bude vstupní cenou u nabyvatele **reprodukční (znalecká) pořizovací cena**,
- **v době kratší než 5 let**, tak bude u nabyvatele vstupní cena odpovídat způsobu nabytí věci vkladatelem:
 - pokud věc pořídil úplatně (koupě, směna), bude u nabyvatele vstupní cenou **pořizovací cena**,
 - jestliže věc pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii, budou u nabyvatele vstupní cenou vlastní náklady,

- při bezúplatném nabytí vkladatelem, půjde o cenu podle zákona o oceňování majetku ke dni nabytí.
- Přitom u **nemovitých věcí (stavby) lze vstupní cenu u nabyvatele zvýšit** o náklady prokazatelně vynaložené na jejich opravy a technické zhodnocení před vložením do obchodní korporace.



Příklad 8

Ocenění investice nabyté vkladem

Matka, a. s. založila dceřinou společnost Dcera, s. r. o. a do základního kapitálu vložila výrobní linku:

1. *Porizovací cena u vkladatele byla 2 miliony Kč, účetní zůstatková cena už jen 800 000 Kč, z pohledu daně z příjmů má zařízení (hmotný majetek) zůstatkovou cenu při rovnoměrném odpisování ještě 1,2 milionu Kč.*
2. *Předmět nepeněžitěho vkladu ocenil znalec na 1 milion Kč, tato hodnota je uvedena v zakladatelské listině.*
3. *U nabyvatele (s. r. o.) bude výrobní linka účetně oceněna znaleckou hodnotou podle zakladatelské listiny, tedy částkou 1 milion Kč, z níž bude nabyvatel uplatňovat účetní odpisy podle vlastního odpisového plánu.*
4. *Daňově ale musí nabyvatel pokračovat v odpisování započatém vkladatelem (a. s.). To znamená, že pro účely daně z příjmů bude tento hmotný majetek u Dcery, s. r. o. oceněn pořizovací cenou vkladatele 2 miliony Kč. Nemění se odpisová metoda – i nadále půjde o rovnoměrné odpisy – ani aktuální daňová zůstatková cena 1,2 milionu Kč. O roční odpis za zdaňovací období vkladu se podle § 26 odst. 7 ZDP obě firmy podělí napůl.*



Příklad 9

Vklad soukromé investice fyzické osoby

Paní Hana si již v roce 2018 koupila pec na vypalování keramiky za 150 000 Kč, kterou využívala pro své podnikání jako OSVČ. Jelikož pořád uplatňovala tzv. paušální výdaje stanovené procentem z příjmů, neměla obchodní majetek. Slečna Jana si v roce 2022 za 400 000 Kč koupila automobil a doposud ještě nepodnikala.

V červnu 2024 obě dámy založily firmu Keramika, s. r. o. Do základního kapitálu vložila paní Hana zmíněnou

§ 26 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

...

(7) Odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu vypočteného podle § 31 a 32 lze uplatnit

a) z hmotného majetku evidovaného u poplatníka na počátku příslušného zdaňovacího období, dojde-li v průběhu zdaňovacího období

1. k vyřazení majetku před koncem zdaňovacího období, pokud již v průběhu zdaňovacího období nebyl uplatněn odpis podle bodů 2 a 3,
2. k převedení majetku na jiné právnické nebo fyzické osoby podle zvláštních právních předpisů, který je evidován v majetku poplatníka k datu předcházejícímu dni převodu majetku,
3. k ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, nebo k ukončení nájmu, přeměně, zrušení bez likvidace, zániku bez likvidace, zrušení s likvidací, účinkům rozhodnutí o úpadku nebo k přechodu oprávnění nakládat s majetkem náležejícím do majetkové podstaty z insolvenčního správce na daňový subjekt nebo opačně z majetku evidovaného ke dni ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, ke dni ukončení nájmu, ke dni předcházejícímu rozhodný den fúze zrušení, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní korporace a v ostatních případech zrušení bez likvidace ke dni předcházejícímu den zániku, ke dni předcházejícímu první den hospodářského roku nebo kalendářního roku ...

pec a slečna Jana onen automobil. Znalec ocenil vypalovací pec na 100 000 Kč a vůz na 200 000 Kč.

Protože paní Hana neměla pec v obchodním majetku, nebude s. r. o. pokračovat v odpisování; ohledně auta od nepodnikatelky Jany se to rozumí samo sebou. Jak tedy s. r. o. stanoví vstupní cenu vložených předmětů:

- Pícka byla vložena do s. r. o. v době delší než 5 let od jejího pořízení [uplatní se § 29 odst. 1 písm. d) ZDP]:
 - Proto bude vstupní cenou její aktuální reprodukční pořizovací cena určená znalcem, tedy 100 000 Kč. Dodejme, že daňově půjde o odpisovaný hmotný majetek i v případě, že účetně by nešlo o DHM, ale o tzv. drobný hmotný majetek, který se do účetních nákladů promítne jednorázově při uvedení do užívání.
- Automobil byl vložen do s. r. o. v době kratší než 5 let od jeho pořízení (speciální případ § 29 odst. 8 ZDP):
 - Proto bude vstupní cenou jeho původní pořizovací cena 400 000 Kč, kterou je ale nutno umět prokázat.

V případě, že je předmětem nepeněžitěho vkladu pohledávka, tak jsme v minulé kapitole uvedli, že vkladatel ručí nabyvateli (s. r. o.) za její dobytost do výše ocenění pohledávky znalcem. Tato právní skutečnost má i daňové důsledky. Podle § 25 odst. 1 písm. zc) ZDP není pro nabyvatele daňově účinná opravná položka k pohledávce nabyté vkladem ani její odpis. Uznatelná výjimka se týká pohledávek nabytých (vložených) v rámci přeměn obchodních korporací dle § 24 odst. 9 ZDP.

A jestliže vkladatel nevede podvojně účetnictví, pak se dostane ke slovu ještě také § 23 odst. 13 ZDP, podle kterého tímto vkladateli vzniká zdanitelný příjem:

- „Při vložení pohledávky, o které nebylo účtováno a nebyl o ni snížen základ daně, do

obchodní korporace ..., je příjmem hodnota této pohledávky, a to i v případě, že se jedná o pohledávku postoupenou nebo pohledávku vloženou za cenu nižší, než je její hodnota. Pokud byla pohledávka postoupena za cenu vyšší, než je její hodnota, je příjmem tato vyšší cena. Při postoupení pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y) (poznámka: jedná se o vyjmenované typy problémových pohledávek např. za dlužníkem v insolvenčním nebo exekučním řízení) je příjmem částka, za kterou byly pohledávky postoupeny). Toto ustanovení se nevztahuje na pohledávku vzniklou z titulu příjmu, který není předmětem daně, nebo je od daně osvobozen.“

V návaznosti na výše uvedenou změnu účetního pojetí zřizovacích výdajů – kdy se již nemůže jednat o účetní DNM, a to bez ohledu na výši těchto výdajů – došlo k obdobné změně rovněž na poli daní z příjmů.

Podle § 32a ZDP ve znění účinném do konce roku 2015 byly zřizovací výdaje považovány za daňově odpisovaný nehmotný majetek pouze v případě, že jejich ocenění – vstupní cena – přesáhla 60 000 Kč. Pak se pro daně z příjmů nepřihlíželo k jejich účetnímu režimu a do základu daně se promítly v rovnoměrných daňových odpisech po dobu 60 měsíců. Při podlimitní vstupní ceně zřizovacích výdajů daně z příjmů přejímaly účetní postupy – tedy pokud šlo účetně o DNM, byly daňovým výdajem jejich účetní odpisy, jinak bylo účtování o zřizovacích výdajích do účetních nákladů relevantní rovněž pro potřeby vyčíslení základu daně z příjmů.

Od roku 2016 již nejsou zřizovací výdaje vymezeny ani jako daňový nehmotný majetek, takže se pro účely daně z příjmů vychází z jejich nákladového účetního pojetí. Podle přechodného ustanovení novely se u zřizovacích výdajů zaevidovaných před rokem 2016 postupuje i nadále v souladu se ZDP v dřívějším znění.