

s.r.o. PRŮVODCE

bez chyb, pŕŕkut a penále

společník – jednatel

využití zisku – řešení ztráty

převod podílu v s.r.o. – DPH

odchod společníka – korporace

zrušení a zánik s.r.o. – zápůjčka

zákon o obchodních korporacích

2020

Společnost s ručením omezeným v daních a účetnictví

Ing. Martin Děrgel

ÚVOD

Třebaže 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 souhru 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 auťák – 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 vyjevíme, je samozřejmě o řád náročnější, než varianta OSVČ – kde stačí jednou navštívit živnostenský úřad, a ještě ten den se novopečený

živnostník může směle pustit do díla. Přes nedávné snížení 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. nutnost podvojného účetnictví, formální sepsování společenské, resp. zakladatelské smlouvy, vyhotovování zápisů z jednání společníků alias valné hromady, mnohá rozhodnutí se neobejdou bez posvěcení (drahého) notáře. Druhou velkou nepříjemností je **povinné zveřejňování obchodně citlivých a dalších interních 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 této publikaci si probereme **nejvýznamnější milníky existence s.r.o. z účetního a daňového hlediska**, které se ale 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 jediného zakladatele. Jedná se sice o kapitálovou obchodní společnost, ale dneska už spíše jen názvem,

jelikož minimální vklad může činit pouhou 1 Kč. Nicméně posléze **společníci** zjistí, že přeci jen **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 daňové ztráty**, která má jen málo společného se ztrátou účetní.

Společník je pánem s.r.o. skrze držbu jejího podílu (účasti), ten ale může prodat jiné osobě, která se pak stane novým společníkem firmy. 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 očistného procesu **likvidace**. Z pohledu stále zvědavějšího státu je s.r.o. zejména daňovým poplatníkem a plátcem, s čímž je spojena povinnost **registrace k daním**. Naopak omezování činnosti a zrušení s.r.o. provází i **rušení daňové registrace**.

POVINNOSTI ZAMĚSTNAVATELE



Objednávejte na tel.: 558 731 125, 732 708 627, e-mailem: abo@i-poradce.cz, www.i-poradce.cz

Vydavatel

PORADCE, s.r.o.
Hlavní třída 28/2020,
737 01 Český Těšín
IČ: 25836200



VYDAVATELSTVÍ
PORADCE
radí, řeší problémy
vydává publikace

Odpovědná redaktorka

Zuzana Brezániová
redakce@i-poradce.cz
www.i-poradce.cz

Zákaznické centrum

od 9⁰⁰ – 15⁰⁰
tel: **558-731 125-127**
732 708 627, 732 749 069

e-mail: **abos@i-poradce.cz**

Tisk červen 2020
ISBN 978 80 7365 445 0

Za správnost údajů v příspěvku odpovídá autor.

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:

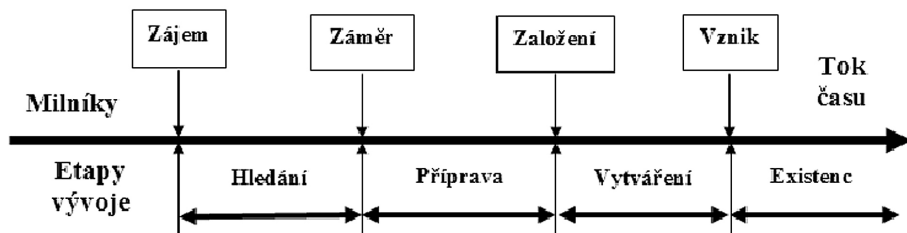
1. S.r.o. založené po 1. 1. 2014 – tyto se bez výjimky řídí již pouze novou právní úpravou OZ a ZOK.

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 ještě dále záleží 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: buď 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 zvládnou 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 společníky...

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:

- 1) zakladatelé jsou dva a více, zakládá se s.r.o. **společenskou smlouvou**,
- 2) 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.

1. Příklad

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 kteréhokoli 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 účtneť je firma třeba dlouhodobě ve ztrátě nebo vykazuje záporný vlastní kapitál. Nějaký ten majetek totiž obvykle i tak má, horší to však může být s jeho rychlým a efektivním zpeněžením. Zmíněné ručení společníků za dluhy jejich s.r.o. tak 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 již dávno ztratil svůj význam při ochraně věřitelů. Jde totiž o to, že peníze odpovídající výši základního kapitálu nemusí s.r.o. držet, společníci je klidně mohou vyvést z firmy.

Nejistá garance základním kapitálem byla nově nahrazena v praxi **efektivnější ochranou věřitelů přes insolvenční zákon, testem insolvence (§ 40 ZOK), vydáním prospěchu a ručením jednatele při úpadku (§ 62 a § 68 ZOK), pravidly tzv. podnikatelského úsudku (§ 51 ZOK), správou „dobrého hospodáře“ (§ 159 ZOK) a střetu zájmů (§ 54 ZOK), zákazem konkurence (§ 199 ZOK) a regulací podnikatelských seskupení (§ 71 ZOK).** Takže nevěřte tomu, že podvody pod pláštíkem s.r.o. neznamenaají risk pro jeho nekalé společníky a jednatele.

2. Příklad

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 – od roku 2014 – vkladu ve výši pouhé 1 Kč.

První nesnáz se ukázala už při takové banalitě, jako je splacení vkladu 1 Kč. § 23 odst. 1 ZOK totiž vyžaduje, aby peněžitý vklad do s.r.o. byl splácen na zvláštní účet u banky nebo spořitelního a úvěrního družstva. Přičemž obchodní podmínky bank obvykle

stanovují nějaký minimální limit, např. 200 Kč. Nicméně je možné, že náš pan Koumák čistě jen pro princip našel kampeličku svolnou ke vkladu na podnikatelský účet ve výši 1 Kč.

Hned po vzniku s.r.o. se základním kapitálem 1 Kč se objevila další potíž. Žádná banka, dokonce ani dotyčná kampelička nebyly ochotny za rozumných podmínek poskytnout takovéto 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 „nema-jetnou“ 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** (stanoví § 123 OZ, postačí uvést název obce, úplná adresa se zapíše 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 společenská 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 může mít jiný vklad),

- **výši základního kapitálu** (jedná se o souhrn všech vkladů, a to peněžitých i nepeněžitých) a
- **počet jednatelů** a způsob jejich jednání za společnost (způsob jednání je důležitý, je-li jednatelů více).
- 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 jednatelemi (zpravidla jde o společníky), popřípadě členy jiných orgánů společnosti, kteří mají být podle tohoto zákona voleni valnou hromadou,
 - 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 určení osoby znalce, který provede ocenění.

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 **nepeněžitě** vklady je nutno plně splatit (vněš) do s.r.o. před jejím vznikem, tak vklady **peněžitě** 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.

3. Příklad

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

Obchodní společnost Novákoví, s.r.o. založili čtyři členové rodinky Nováků – Táta, Máma, 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 tyto čtyři společníci podílejí z: 50, 25, 15 a 10 %. Reálný vliv konkrétního společníka coby míra jeho práv a povinností z účasti v tomto

společenstvu (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: Táty 50 %, Mámy 25 %, Syna 15 % a Dcery 10 %. Jenže na konci citovaného ustanovení se dočteme o alternativní možnosti: „ledaže společenská smlouva určí jinak“.

Aprávě toho se naše rodinka chytla 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 výše 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 třeba 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 – zdanění se pouze získ, 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. je povinné – vzniklo z praktické potřeby podnikatelů mít **přehled o stavu a pohybu majetku a závazků.** Důkladnější pohled na hospodaření je ale nutně vykoupěn vyšší pracností, vyžaduje pečlivější administraci a zvládnutí náročnějších postupů. S **daňovou evidencí** příjmů a výdajů dle § 7b ZDP („DE“) si dokáže většina OSVČ poradit sama. Naproti tomu **do vedení účetnictví se pustí jen málokterý společník, resp. jednatel s.r.o.,** nejen že jde o **složitější** výkaznictví – to se dá naučit – ale je i **časová náročné.**

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** spoívají 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 šířeji tvorbou rezerv, opravných položek, vyjádřením tzv. reálné hodnoty majetku/závazků;
- 6) **přepočtení 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.



4. Příklad

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 2020 za hotovost 30 000 Kč koupili materiál na výrobu tří stejných skříní.*
- 2) V roce 2020 z materiálu vyrobí tři stejné skříně (jednotkové výrobní náklady á 10 000 Kč).*
- 3) V roce 2020 byla za peněžní hotovost 20 000 Kč zákazníkovi prodána první skříň.*
- 4) V roce 2020 byla prodána i druhá skříň, ale peníze výrobce dostane až v roce 2021.*
- 5) V roce 2021 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 2020 tak má jen 20 000 Kč příjmů, ale 30 000 Kč výdajů = daňová ztráta 10 000 Kč. Zatímco za rok 2021 vykáže 40 000 Kč příjmů a žádné výdaje = zdanitelný zisk 40 000 Kč.

Novák, s.r.o. v roce 2020 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 prodejí uskutečněných v roce 2020 vzejde zdanitelný výnos 2 x 20 000 Kč (MD 311 / D 601), a to bez ohledu na pozdější úhradu za druhou skříň. Účetní výsledek i základ daně z příjmů za rok

2020 = 40 000 Kč – 30 000 Kč + 30 000 Kč – 20 000 Kč = + 20 000 Kč. Zatímco v roce 2021 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 2021 = 20 000 Kč – 10 000 Kč = + 10 000 Kč.

S.r.o. se sídlem na území České republiky je českou účetní jednotkou, pročež 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.

5. Příklad

Zahajovací rozvaha s.r.o.

Pánové Honza a Jan založili v dubnu 2020 firmu HaJ, s.r.o., které do vínku vnesli peněžité vklady – a to každý zakladatel 1 000 Kč. Ještě před podáním návrhu na její zápis do obchodního rejstříku vklady plně splatili. Rejstříkový soud zapsal do obchodního rejstříku HaJ, s.r.o. v souladu s návrhem zakladatelů až k 1. 6. 2020. 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. 2020)

Aktiva		Pasiva	
Běžný účet	2 000 Kč	Základní kapitál, z toho:	2 000 Kč
		• vklad společníka A	1 000 Kč
		• vklad společníka B	1 000 Kč

Jak bylo předesláno, třebaže ZOK od roku 2014 umožňuje u s.r.o. **minimální výši vkladu pouhou 1 Kč**, tak rozumní zakladatelé zpravidla zvolí podstatně vyšší vklady. Souhrn všech vkladů společníků dotyčné 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 setkáme 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).

6. Příklad

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 peněžítými 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 rozvažného (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 nepeněžitého vkladu může být téměř cokoliv, 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 vkladatele 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.).



7. Příklad
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):

a) *Dlužník X pohledávku novému věřiteli – s.r.o. – uhradil v plné jmenovité hodnotě*

200 000 Kč.

b) *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 nepeněžního 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 správci 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 nepeněžitého 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 vnesené nemovité věci bude proto účtovat na jiný účet, obvykle na MD 351 „Pohledávka za ovládací osobou“ / D 021 (031).
- Jak vyplynulo již z účtování, současně s.r.o. převzatý předmět nepeněžitého 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 ovládací 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 dáti 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 případě 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 zřizovací 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.

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

a) 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;

b) 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

přiléhavé, když svou povahou přece žádné reálné aktivum nepředstavují – jedná se pouze o souhrn různorodých výdajů vesměs provozního charakteru. Odpisování neboli zahrnování zřizovacích výdajů do nákladů nepřímo prostřednictvím oprávek tedy silně 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 Daňově

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 druhé 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 podmíněno tím, že daná věc u nich byla zahrnuta do obchodního majetku.
- Pokud **vkladatel – fyzická osoba – neměl vkládanou věc v obchodním majetku**, pak nabyvatel nebude pokračovat v odpisování. A vstupní cena bude záležet na tom, 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.



8. Příklad

Ocenění investice nabyté vkladem

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

- Pořizovací 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.
- Předmět nepeněžitěho vkladu ocenil znalec na 1 milion Kč, tato hodnota je uvedena v zakladatelské listině.
- U nabyvatele (s.r.o.) bude výrobní linka účtetně oceněna znaleckou hodnotou podle zakladatelské listiny, tedy částkou 1 milion Kč, z níž bude nabyvatel uplatňovat účetní odpisy podle vlastního odpisového plánu.
- 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.



9. Příklad

Vklad soukromé investice fyzické osoby

Paní Hana si již v roce 2014 koupila pec na vypalování keramiky za 100 000 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 2018 za 250 000 Kč koupila automobil a doposud ještě nepodnikala.

V červnu 2020 obě dámy založily firmu Keramika, s.r.o. Do základního kapitálu vložila paní Hana zmíněnou pec a slečna Jana onen automobil. Znalec ocenil vypalovací pec na 50 000 Kč a vůz na 150 000 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 50 000 Kč. Dodejme, že daňově půjde o odpisovaný hmotný majetek i v případě, že účetně nepůjde o DHM, ale o 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 250 000 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 podvojný 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 ní 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.



PORADCE 2021 – zákony po novelách s komentářem

- **OSVČ, zaměstnavatelům, personalistům, mzdovým účetním, podnikatelům, zaměstnancům, ekonomům...**
- **radý z oblasti účetnictví, daní, personalistiky, pracovního práva, ekonomiky a řízení**
- **příspěvky renomovaných autorů z daných oblastí**
- **obsah obohacený o judikaturu, problémy, příklady a příklady z praxe**

Objednávejte na tel.: 558 731 125, 732 708 627, e-mail: abo@i-poradce.cz, www.i-poradce.cz

2. Jednatel s.r.o.

2.

2.1 Právně

Nejvyšším orgánem společnosti s ručením omezeným (dále také jen „s.r.o.“) je sice valná hromada – coby shromáždění jejich společníků vlastnicích podíly na firmě – ale pro běžný život korporace je **nejdůležitější statutární orgán, jemuž přísluší obchodní vedení a veškerá působnost, kterou zakladatelské právní jednání, zákon anebo rozhodnutí orgánu veřejné moci nesvěří jinému orgánu.**

Statutárním orgánem s.r.o. přitom je:

- každý **jednatel** ledaže
- společenská smlouva určí, že více jednatelů tvoří kolektivní orgán („**jednatelstvo**“).

Podle obchodního zákoníku – zákon č. 513/1991 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „**ObchZ**“) – který byl zrušen k 1. 1. 2014, měla s.r.o. právní subjektivitu (způsobilost mít práva a povinnosti) i svéprávnost (způsobilost k právním úkonům čili vlastními právními úkony nabývat práv a povinností, typicky sjednávat smlouvy). Na což navazovalo oprávnění jednatele jednat přímo jménem dané obchodní společnosti. S příchodem nového občanského zákoníku a zákona o obchodních korporacích od 1. 1. 2014 se ale mnohé změnilo. S.r.o. si zachovalo již de facto pouze **právní osobnost** – což je inovovaný pojem pro dřívější právní subjektivitu – zatímco svéprávnost s.r.o. jako by pominula a byla nahrazena jednáním zástupce této právnické osoby. S určitým

zjednodušením můžeme konstatovat, že od roku 2014 již s.r.o. **nejsou svéprávné**; obdobně je tomu také u všech ostatních právnických osob. Nově totiž **jednají výhradně prostřednictvím svých zástupců, což jsou zejména členové jejich orgánů.** Jednatel (jednatelé) – je zástupcem s.r.o. – proto již nejedná přímo jménem dotyčné firmy, ale **jedná za danou s.r.o.** Což se promítlo nejen do formální úpravy podpisů smluv uzavřených za s.r.o., ale rovněž třeba do podpisu jejich daňových přiznání. Kde je v souladu s Pokyny k vyplnění tiskopisu nutno uvést kód zástupce – 1 (zákonný zástupce) – a dále jeho vztah k daňovému subjektu, v našem případě „jednatel“, a samozřejmě dotyčného zástupce osobně identifikovat jménem a příjmením.

Podle § 152 OZ si právnické osoby tvoří orgány – včetně statutárních orgánů:

- o jednom členu (individuální) nebo
- o více členech (kolektivní).

Na to navazuje § 44 ZOK tím, že **statutárním (individuálním) orgánem s.r.o.** je každý jednatel, ledaže společenská smlouva určí, že více jednatelů tvoří **kolektivní orgán** („jednatelstvo“). Pro naše účely je podstatné si uvědomit, že orgány právnických osob tvoří vždy jejich členové, ať už mají více členů (kolektivní orgán) nebo jen jednoho člena (individuální orgán). Proto od roku 2014 po právu platí, že i **jediný jednatel s.r.o. je členem statutárního orgánu**, zatímco dříve byl on sám statutárním orgánem. Což je

významný rozdíl, který jak si ukážeme, není jen akademickou právníckou kratochvílí, ale má návazně i významné daňové dopady.

Další věcnou novinkou je, že **jednatel s.r.o. může být i právnická osoba** – např. jiné s.r.o. OZ našťastí pamatuje na reálné dopady této možnosti, aby v praxi bylo jasné, jakým způsobem vlastně má jednatel – coby právnická osoba B – za A, s.r.o. jednat. Proto zákon stanoví, že tato jiná právnická osoba (B) musí zmocnit konkrétní fyzickou osobu, aby ji zastupovala ve statutárním orgánu zastoupeného A, s.r.o., jinak se má za to, že tuto právnickou osobu zastupuje člen jejího statutárního orgánu (což ale může být zase další právnická osoba...).

Jednatel není zaměstnancem ve smyslu zákoníku práce a na výkon jednatele funkce nelze uzavřít běžný pracovněprávní vztah. Obecně se práva a povinnosti jednatele řídí ustanoveními OZ o příkazu, ledaže ze smlouvy o výkonu funkce – byla-li uzavřena – nebo ze ZOK plyne něco jiného. **Smlouva o výkonu funkce** se s.r.o. se sjednává písemně a schvaluje ji, včetně změn, nejvyšší orgán dané společnosti – což je valná hromada.

Tento přístup více méně platil i dříve, ale podstatnou změnou od roku 2014 je, že **není-li odměňování ve smlouvě o výkonu funkce sjednáno v souladu se ZOK, tak platí, že výkon funkce je bezplatný**. A pozor na to, že to platí i pro obchodní společnosti založené před 1. 1. 2014, tedy ještě za vlády ObchZ, přičemž tato „stará“ s.r.o. musela podle § 777 odst. 3 ZOK smlouvy o výkonu funkce přizpůsobit nové právní úpravě do 1. 7. 2014, jinak jejich jednatele pracují nadále zadarmo. Výjimkou by byla situace, že by za tuto absenci smlouvy o výkonu funkce, resp. její pasáže o odměňování mohly důvody nebo překážky na straně dotyčné s.r.o. (např. když by jí záměrně a svévolně

blokovali společníci), pak by měl jednatel zajištěn nárok na odměnu v obvyklé výši.

Smlouva o výkonu funkce podle § 60 ZOK musí obsahovat zejména následující údaje o odměňování:

- a) **vymezení všech složek odměn**, které náleží nebo mohou náležet členovi orgánu, včetně případného věcného plnění, úhrad do systému penzijního připojištění nebo dalšího plnění,
- b) **určení výše odměny nebo způsobu jejího výpočtu** a její podoby (není nutné, aby uváděla konkrétní částku, postačí, když stanoví způsob výpočtu odměny, např. ve vazbě na zisk firmy),
- c) **určení pravidel pro výplatu zvláštních odměn a podílu na zisku pro člena orgánu** (pokud ale nejde o společníka, pak je podle § 34 ZOK nutné, aby to umožňovala společenská smlouva).



10. Příklad

Odměna za výkon funkce jednatele
V případě jednatelů s.r.o. je obvykle odměna ve smlouvě o výkonu funkce stanovena pevnou částkou za kalendářní měsíc trvání funkce jednatele. Protože zde nejde o pracovněprávní vztah, není důvodem změny výše odměny nepřítomnost jednatele v práci například kvůli nemoci, dovolené, soukromému vzdělávání apod. Ani přirozeně nezáleží na délce „pracovní doby“ a počtu „směn“, což jsou rovněž pojmy pracovního práva.

Nicméně pokud se tak strany smlouvy o výkonu funkce dohodnou, je možné vztáhnout pravidla odměňování zaměstnanců i na jednatele s.r.o. Pravidelně tak firmy činí hlavně u nároku na tzv. cestovní náhrady nebo ohledně krácení výše odměny z důvodu pracovní neschopnosti nebo čerpání dovolené, mateřské apod.

Častá je také nároková motivační složka odměny jednatele, a to obvykle ve vazbě na dosažený čistý zisk obchodní společnosti. Například

ve výši 5 % účetního zisku za uzavřené minulé účetní období. Pozor na to, že zde nejde o podíl na zisku (tantiému), ale stále o nákladovou položku s.r.o., což má přímý dopad na zdanění.

Jiné plnění člena orgánu – než na které plyne právo z právního předpisu, ze smlouvy o výkonu funkce nebo z vnitřního předpisu schváleného valnou hromadou – lze poskytnout jen se souhlasem valné hromady a s vyjádřením dozorčí rady (byla-li u s.r.o. zřízena). Tato pravidla se vztahují i na určení mzdy a na jiné plnění zaměstnanci, který je současně členem statutárního orgánu nebo osobě jemu blízké. Jednatel totiž může pro s.r.o. **pracovat také v pracovněprávním vztahu**, ale náplň této práce nesmí odpovídat úkolům statutárního orgánu.

Jakékoli **plnění jednatele** – ať už podle smlouvy o výkonu funkce nebo podle předešlého odstavce – **se neposkytne, pokud jeho výkon funkce zřejmě přispěl k nepříznivému hospodářskému výsledku dotyčné s.r.o.**, ledaže valná hromada jejich společníků (tedy nejvyšších vládců této právnické osoby) rozhodne jinak.

Pokud se **s.r.o. dostane do úpadku, musí jednatel na výzvu insolvenčního správce vydat prospěch získaný ze smlouvy o výkonu funkce**, i případný jiný prospěch, který od s.r.o. obdrželi **za období 2 let zpět**. A to, když věděl nebo měl a mohl vědět, že s.r.o. hrozí úpadek, a přesto v rozporu s péčí řádného hospodáře neučinil za účelem jeho odvrácení vše potřebné a rozumně předpokládatelné.

Rozsah odpovědnosti jednatelů upřesňují § 51 a § 52 ZOK bližším vymezením pravidla tzv. podnikatelského úsudku a péče řádného hospodáře:

- *Kdo přijme funkci člena voleného orgánu, zavazuje se, že ji bude vykonávat s nezbytnou loajalitou i s potřebnými znalostmi a pečlivostí. (§ 159 odst. 1 OZ)*

- **Pečlivě a s potřebnými znalostmi jedná ten, kdo mohl při podnikatelském rozhodování v dobré víře rozumně předpokládat, že jedná informovaně a v obhajitelném zájmu obchodní korporace; to neplatí, pokud takovéto rozhodování nebylo učiněno s nezbytnou loajalitou.**
- **Při posouzení, zda člen orgánu jednal s péčí řádného hospodáře, se vždy přihlídně k péči, kterou by v obdobné situaci vynaložila jiná rozumně pečlivá osoba, byla-li by v postavení člena obdobného orgánu obchodní korporace.**
- **Je-li v řízení před soudem posuzováno, zda člen orgánu obchodní korporace jednal s péčí řádného hospodáře, nese důkazní břemeno tento člen, ledaže soud rozhodne, že to po něm nelze spravedlivě požadovat.**

Ať zakončíme stručný právní náhled na jednatele s.r.o. pozitivně, dodejme, že **byl výrazně zmírněn tzv. zákaz konkurence jednatele**. Do konce roku 2013 platil pro jednatele s.r.o. poměrně přísný zákaz konkurence, který nebylo možno zmírnit, pouze případně ještě zpřísnit. Podle § 136 ObchZ například jednatel nesměl podnikat v oboru stejném nebo obdobném oboru podnikání s.r.o. ani s ní podnikat apod. Naproti tomu § 199 ZOK zmíněné konkurenční jednání jednatele s.r.o. umožňuje, **pokud s ním souhlasí všichni společníci s.r.o.** Což v v praxi zpravidla nebývá problémem, jelikož jednatele bývají často společníci. Samostatné podnikání jednatele pro jeho s.r.o. tak může být dalším formou odměny. Nesmí ale jít o služby spadající do kompetence statutárního orgánu a s ohledem na statut tzv. spojených osob by měla být cena sjednána v úrovni aktuální ceny obvyklé, která by byla dohodnuta mezi nespojenými osobami (nejsou-li ve hře nějaké relevantní cenové vlivy).

2.2 Pojistně

Pro účely pojistného na sociální (nemocenské i důchodové) pojištění **jsou členové orgánů s.r.o. – včetně jednatelů – posuzováni jako běžný zaměstnanec**, proto rovněž jejich odměna podléhá tomuto pojištění. **Výjimkou je** v praxi neobvyklá situace, že **odměna buď vůbec nebyla smluvně sjednána, nebo nedosahuje limitu 3 000 Kč měsíčně** – tzv. zaměstnání malého rozsahu. V těchto výjimečných případech by odměna jednatele podléhala sociálnímu pojištění pouze v těch kalendářních měsících, kdy by činila alespoň 3 000 Kč.

Poznamenejme, že obecně platí, že se každé „zaměstnání“ vykonávané jednou fyzickou osobou pro téhož „zaměstnavatele“ pro účely pojištění posuzuje samostatně. Výjimka se ale týká společníků s.r.o., kteří jsou současně jednatelem téže společnosti s ručením omezeným, kteří jsou pojištěni z obou těchto činností jen jednou.

Sazby pojistného na sociální pojištění jsou u členů orgánů stejné **jako u jiných zaměstnanců**, tedy u „zaměstnavatele“ (s.r.o.) 24,8 %, a u dotyčného „zaměstnance“ (jednatele) 6,5 % z vyměřovacího základu.

Vyměřovacím základem je v jejich případě rovněž standardně úhrn příjmů, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob a nejsou od ní osvobozeny, a **kteří jim zaměstnavatel zúčtoval** v souvislosti se zaměstnáním, které zakládá účast na nemocenském pojištění. Zúčtovaným příjmem se rozumí plnění, které bylo v peněžní nebo nepeněžní formě nebo formou výhody poskytnuto zaměstnanci nebo předáno v jeho prospěch, popřípadě připsáno k jeho dobru anebo spočívá v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance.

V sociálním pojištění „zaměstnanců“ neplatí minimální vyměřovací základ, je ale stanoven **maximální vyměřovací základ** ve výši 48násobku průměrné mzdy, pro kalendářní rok 2019 se jednalo o částku 1 569 552 Kč, aktuálně pro rok 2020 se tzv. strop veřejnoprávního pojistného na sociální pojištění zvýšil na **1 672 080 Kč**.



11. Příklad

Varianty odměn jednatele ve vazbě na sociální pojištění

1. *Jednatel je současně společníkem s.r.o., přičemž mu pro osobní život stačí poměrně štědrý příjem z titulu podílu na zisku, z kterého pak celý rok hradí své výlohy. Ve smlouvě o výkonu funkce má proto dohodnuto, že v roce 2020 bude odměnou za jeho činnost jednatele pouze příspěvek na jeho soukromé životní pojištění ve výši 5 000 Kč měsíčně a v červenci navíc nepeněžní plnění zahraniční dovolené v hodnotě 20 000 Kč.*

- *Společník a jednatel je pro účely pojistného na sociální pojištění považován za zaměstnance, protože mu plynou příjmy ze závislé činnosti v úhrnné výši = $12 \times 5\,000\text{ Kč} + 20\,000\text{ Kč} = 80\,000\text{ Kč}$.*
- *V souladu s § 6 odst. 9 písm. d) a p) ZDP je ale většina z těchto příjmů ze závislé činnosti osvobozena od daně z příjmů fyzických osob. Konkrétně 50 000 Kč z příspěvků zaměstnavatele (s.r.o.) na soukromé životní pojištění jednatele a celá hodnota nepeněžního plnění jeho dovolené 20 000 Kč. Zdanitelným příjmem tak zůstává pouze 10 000 Kč příspěvků na soukromé životní pojištění – za listopad a prosinec.*
- *Do vyměřovacího základu, z něhož se počítá pojistné na sociální pojištění „zaměstnance“ se nezahrnuje příjem*

osvobozený od daně. Proto bude v případě dotyčného jednatele hrazeno pojistné na sociální pojištění pouze za měsíce listopad a prosinec 2020, a to pokaždé z vyměřovacího základu á 5 000 Kč.

2. S jednatelkou bylo s ohledem na její těhotenství a blížící se mateřství a péči o potomka dohodnuto, že se po přechodnou dobu dvou let sníží její měsíční odměna za práci pro s.r.o. na 2 900 Kč. Nicméně jí byl v červnu 2020 poskytnut ještě také peněžitý (!) příspěvek na letní dovolenou ve výši 10 000 Kč.

- Činnost jednatelky bude v inkriminovaném období z pohledu sociálního pojištění posouzena jako tzv. zaměstnání malého rozsahu. Proto její příjem – pod 3 000 Kč měsíčně – nepodléhá tomuto pojištění, s výjimkou měsíce června, kdy bude limit dosažen, resp. překročen, takže bude nutné pojistné uhradit z celkové odměny za červen 12 900 Kč (peněžitý příspěvek na dovolenou není osvobozen od daně).

3. Kvůli finančním potížím malého s.r.o. bylo dohodnuto, že v roce 2020 nebude její jednatel odměňován pravidelnou odměnou, ale pouze ad hoc dle možností firmy. Jednateli bylo vyplaceno za březen 2 000 Kč, za červen 20 000 Kč a za prosinec 200 000 Kč, v ostatních měsících roku 2020 žádnou odměnu neobdržel.

- Činnost jednatele bude v roce 2020 pro účely sociálního pojištění tzv. zaměstnáním malého rozsahu. Proto jej s.r.o. přihlásí k pojištění a odvede odpovídající pojistné na sociální pojištění jen v měsících červen a prosinec, kdy neplánovaná odměna dosáhla, resp. překročila limit 3 000 Kč měsíčně.
- Dodejme, že obdobně by tomu bylo i v případě, že by bylo dohodnuto odměňování jednatele pololetními odměnami v červnu 20 000 Kč a v prosinci

200 000 Kč. I když by byla takto předem sjednána odměna, jednalo by se opět o zaměstnání malého rozsahu, jelikož nebyla sjednána měsíční výše odměny.

Také pro účely **pojistného na veřejné zdravotní pojištění** jsou členové orgánů s.r.o. – hlavně **jednatel – posuzováni jako běžný zaměstnanec**, proto jejich odměna **podléhá i tomuto pojištění**. Za „zaměstnance“ se totiž pro účely zdravotního pojištění považuje fyzická osoba, které plynou nebo by měly plynout příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 ZDP, kam spadá rovněž odměna člena orgánu právnické osoby. Na rozdíl od sociálního pojištění zde ovšem není podstatné, jestli dosažený zúčtovaný příjem dosáhl limitu 3 000 Kč nebo ne.

Sazba pojistného je opět stejná jako u jiných zaměstnanců, tedy **13,5 % z vyměřovacího základu**:

- zjedné třetiny hradí pojistné „zaměstnanec“ (na úkor své čisté mzdy, resp. odměny),
- ze dvou třetin hradí pojistné „zaměstnavatel“ (tedy navíc, nad rámec mzdy, resp. odměny).

Vyměřovací základ „zaměstnance“ je vymezen stejně jako pro účely sociálního pojištění. Přičemž u zdravotního pojištění „**zaměstnanců**“ je stanoven **minimální vyměřovací základ ve výši aktuální měsíční minimální mzdy**, která v roce 2019 byla 13 350 Kč, a **od ledna 2020 stoupla na 14 600 Kč**. Pro určité kategorie osob ovšem minimální vyměřovací základ pro zdravotní pojištění **neplatí – zejména u tzv. státních pojištěnců** (např. studenti, důchodci, osoby pečující o malé děti), nebo pokud jednatel souběžně podniká jako tzv. osoba samostatně výdělečně činná („**OSVČ**“), přičemž již od roku 2013 se neuplatňuje maximální vyměřovací základ.

2.3 Daňově

Třebaže vztah mezi jednatelem a s.r.o. není povahy pracovněprávní ale obchodní, tak léta letoucí spadá mezi **příjmy ze závislé činnosti** podle § 6 ZDP. Na čemž nic nezměnila ani tzv. rekodifikace práva v souvislosti s novým OZ. Ovšem nějaký čas nebylo jasné, do jaké dílčí kategorie příjmů ze závislé činnosti odměna jednatele patří. Za což mohlo tehdejší setrvání daňového zákona na dřívějším rozlišování dvou druhů odměn:

- a) **odměny člena orgánu právnické osoby** (kam do konce roku 2013 spadaly odměny členů tzv. kolektivních orgánů, tedy zejména představenstva a dozorčí rady, nikoli však jednatelů s.r.o.),
- b) **odměny orgánu právnické osoby** (kam do konce roku 2013 patřily odměny jednatelů s.r.o.).

Zpočátku oficiální názory řadily odměnu jednatele „postaru“ pod písmeno b). Nakonec ale převládlo i stanovisko, že odměny jednatelů s.r.o. spadají nově do režimu písmene a), tedy že **jde o odměny člena orgánu právnické osoby**. Což odpovídá výše uvedenému novému pojetí orgánů právnických osob, které mohou být nejen kolektivní, ale i individuální – tedy pouze o jednom členovi. Nejde přitom pouze o akademické teoretické hrátky se slovíčky, jelikož od tohoto podrobnějšího začlenění se odvíjí zdanění jednatelů – daňových nerezidentů ČR. Tečku za dilematem přinesla **novela ZDP účinná od roku 2015, která vypustila ze zákona možnost ad b).**

Zpočátku nejasné daňové zařazení příjmu jednatele s.r.o., nemělo praktický dopad na zdanění v případě, že se jednalo o **daňového rezidenta České republiky**. Ať už totiž šlo o **člena statutárního orgánu nebo přímo o statutární orgán, tak odměna**

podléhala vždy záloze na daň z příjmů ze závislé činnosti podle § 38h ZDP. A to z tzv. superhrubého základu pro výpočet zálohy zvýšeného o povinné pojistné hrazené zaměstnavatelem – nikdy se neuplatnila „srážková daň“. Stejně to platí i pro další roky, včetně letošního. Přičemž pokud odměna za kalendářní měsíc přesáhne 4násobek průměrné mzdy – pro rok 2020 je tímto **limitem částka 139 340 Kč** – pak se měsíční záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti navýší o tzv. **solidární zvýšení daně u zálohy** ve výši 7 % z přesahu dle § 38ha ZDP. Jako u řadových zaměstnanců **ovlivní zdanění hlavně to, jestli jednatel má podepsáno (učiněno) prohlášení k dani podle § 38k odst. 4 ZDP** a pokud ano, jaké slevy na dani a daňové zvýhodnění na děti uplatňuje. Toto prohlášení k dani ovšem každý může podepsat jen (nejvýše) u jednoho zaměstnavatele.

12. Příklad

Zdanění „chudého“ jednatele

*Pan Petr je jednatelem firmy Peťan, s.r.o. a smlouva o výkonu funkce mu zajišťuje **odměnu 20 000 Kč měsíčně (hrubá mzda „HM“)**. Zkoumejme dvě varianty: a) Má podepsáno prohlášení k dani, kde uplatňuje jen základní slevu na dani, b) Nemá toto prohlášení podepsáno, protože jej už podepsal u jiného zaměstnavatele.*

*Ad a) **Jednatel podepsal prohlášení k dani, kde nárokuje základní slevu na dani 2 070 Kč měsíčně:***

- **Pojistné:**
 - **Sociální pojištění:** zaměstnavatel = 4 960 Kč (24,8 % z HM), zaměstnanec = 1 300 Kč (6,5 % HM)
 - **Zdravotní pojištění:** zaměstnavatel = 1 800 Kč (9 % z HM), zaměstnanec = 900 Kč (4,5 % HM)

- **Záloha na daň z příjmů:**
 - Vypočtená záloha ze „superhrubé mzdy“ = 15 % ze (HM + 4 960 Kč + 1 800 Kč) = 4 020 Kč
 - Záloha ke sražení ze mzdy (po „osobní“ slevě na dani) = 4 020 Kč – 2 070 Kč = 1 950 Kč
- Čistá mzda = 20 000 Kč – 1 300 Kč – 900 Kč – 1 950 Kč = 15 850 Kč

Ad b) Jednatel nepodepsal prohlášení k dani, nemá proto nárok na žádnou slevu na dani:

- Pojistné je stejné jako ad a)
- Záloha na daň z příjmů:
 - Vypočtená záloha na daň z příjmů (jako ad a) = 15 % ze (HM + 4 960 Kč + 1 800 Kč) = 4 020 Kč
 - Záloha ke sražení ze mzdy = 4 020 Kč
- Čistá mzda = 20 000 Kč – 1 300 Kč – 900 Kč – 4 020 Kč = 13 780 Kč

13. Příklad

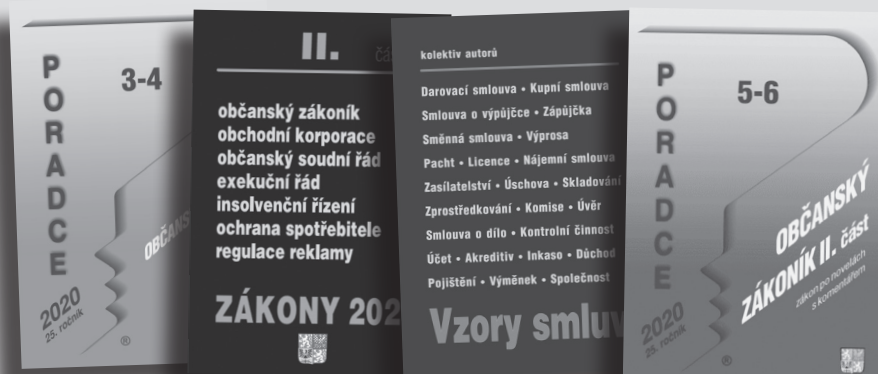
➔ Zdanění „bohaté“ jednatelky

Paní Soňa je jednatelkou firmy Vše pro krásu, s.r.o. a smlouva o výkonu funkce jí zajišťuje odměnu 200 000 Kč měsíčně („HM“). U této firmy má podepsáno prohlášení k dani, kde kromě základní

slevy na dani (2 070 Kč měsíčně) uplatňuje také daňové zvýhodnění na dvě nezletilé vyživované děti (1 267 Kč + 1 617 Kč měsíčně).

- **Pojistné:**
 - Sociální pojištění: zaměstnavatel = 49 600 Kč (24,8 % z HM), zaměstnanec = 13 000 Kč (6,5 % HM); to ale pouze, než bude dosažen maximální vyměřovací základ, který odpovídá 48násobku průměrné mzdy, což v daném kalendářním roce 2020 představuje částku 1 672 080 Kč (k čemuž u paní Soni dojde při odměně za září), protože poté již pojistné zaměstnavatel ani zaměstnanec neplatí, tj. bude 0 Kč,
 - Zdravotní pojištění: zaměstnavatel = 18 000 Kč (9 % z HM), zaměstnanec = 9 000 Kč (4,5 % HM)
- Záloha na daň z příjmů (pro stručnost uvádíme pouze situaci před dosažením maximálního vyměřovacího základu pro pojistné na sociální pojištění, tedy zdanění měsíční odměny alias mzdy za leden až srpen):
 - Vypočtená záloha před solidárním zvýšením = 15 % ze (HM + 49 600 Kč + 18 000 Kč) = 40 140 Kč

Občanský zákoník po novele



Objednávejte na tel.: 558 731 125, 732 708 627, e-mailem: abo@i-poradce.cz, www.i-poradce.cz