



Účetní a daňové případy řešené v s.r.o.

IVANA PILAŘOVÁ

5., aktualizované vydání



Wolters Kluwer

**Účetní a daňové případy
řešené v s. r. o.**

Ivana Pilařová

ÚČETNÍ A DAŇOVÉ PŘÍPADY ŘEŠENÉ V S. R. O.

5., aktualizované vydání

 Wolters Kluwer

Vzor citace: PILAŘOVÁ, I. *Účetní a daňové případy řešené v s. r. o. 5.*, aktualizované vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2016. 184 s.

KATALOGIZACE V KNIZE - NÁRODNÍ KNIHOVNA ČR

Pilařová, Ivana

Účetní a daňové případy řešené v s.r.o. / Ivana Pilařová. -- 5., aktualizované vydání. -- Praha : Wolters Kluwer ČR, 2016. -- 184 stran
ISBN 978-80-7552-153-8 (brožováno)

657 * 336.22 * 347.724 * (437.3)

- účetnictví -- Česko
- účetnictví -- úlohy
- daně -- Česko
- daně -- úlohy
- společnosti s ručením omezeným -- Česko
- příručky

657 - Účetnictví [4]

© Ing. Ivana Pilařová, 2016

ISBN: 978-80-7552-153-8 (brož.)

ISBN: 978-80-7552-154-5 (e-pub)

ISBN: 978-80-7552-155-2 (pdf)

ISBN: 978-80-7552-156-9 (mobi)

OBSAH

Seznam použitých zkratek	9
Úvod.....	11
1 Vklady do společnosti	13
1.1 Definice a rozdělení vkladů	13
1.2 Peněžní vklady do s. r. o.	14
1.3 Kapitalizace pohledávky	15
1.4 Nepeněžní vklady do obchodních společností	18
1.5 Složitější případy vkladů do základního kapitálu	20
1.6 Další operace s vlastním kapitálem	24
1.6.1 Operace s rezervním fondem	24
1.6.2 Výplata prostředků z vkladového ážia	27
1.6.3 Výplata prostředků z příplatku mimo základní kapitál	28
1.7 Vklad tichého společníka	31
2 Vztah účetního výsledku hospodaření a základu daně	34
2.1 Účetní výsledek hospodaření	34
2.2 Transformace výsledku hospodaření na základ daně	36
2.3 Základy posouzení daňově účinných a daňově neúčinných nákladů	38
2.4 Opravy účetních chyb minulých let	40
3 Bezúplatné příjmy	42
3.1 Inkorporace bezúplatných příjmů do základu daně z příjmů	42
3.2 Příjmy z dědictví a odkazu	42
3.3 Příjmy z darů a jiných bezúplatných plnění	43
3.4 Příjmy z majetkového prospěchu	45
3.5 Bezúročné zápůjčky poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnanci	50
4 Půjčování peněžních prostředků v s. r. o.	51
4.1 Poskytování úvěrových finančních nástrojů	52
4.1.1 Pojem „úvěrový finanční nástroj“	52

4.1.2	Úročené úvěrové finanční nástroje mezi nespojenými osobami	52
4.1.3	Úročené úvěrové finanční nástroje mezi spojenými osobami ...	53
4.2	Finanční náklady spojené s úvěrovými finančními nástroji	55
4.2.1	Pojem finančních nákladů a přehled testů	55
4.2.2	Test na zahrnutí úroků do nákladů či do ceny aktiva.....	57
4.2.3	Test na časové rozlišení	57
4.2.4	Test na zaplacení úroků věřiteli	57
4.2.5	Test na úroky vázané na zisk poplatníka	58
4.2.6	Test na obvyklou úrokovou míru	58
4.2.7	Test na náklady mateřské společnosti související s držbou dceřiné společnosti.....	59
4.2.8	Test na vztah úroků k nezdanitelným výnosům	59
4.2.9	Test nízké kapitalizace.....	60
4.3	Kombinace úvěrových finančních nástrojů s operacemi ve vlastním kapitálu	64
4.4	Poskytnutí finanční asistence	66
5	Spojené osoby	68
5.1	Spojené osoby na dani z příjmů	68
5.2	Spojené osoby na dani z přidané hodnoty	71
6	Daňové a účetní souvislosti pohledávek.....	74
6.1	Vznik a rozdělení pohledávek	74
6.2	Zákonné opravné položky k pohledávkám	75
6.3	Odpis pohledávek	80
6.3.1	Základní pravidla odpisu pohledávek	80
6.3.2	Ocenění pohledávek a jejich vlastnosti potřebné k odpisu	82
6.3.3	Důvody odpisu pohledávky	83
7	Polhůtní závazky	88
7.1	Možnosti nakládání s polhůtními závazky	88
7.2	Nakládání se závazkem před uplynutím lhůty	89
7.3	Následné operace s polhůtními závazky	93
8	Plnění poskytovaná zaměstnancům	95
8.1	Ochrana zdraví a bezpečnost při práci	95
8.2	Vzdělávání a rekvalifikace	97

8.3	Stravování zaměstnanců	99
8.4	Doprava zaměstnanců do a ze zaměstnání, cestovní náhrady	101
8.5	Pojištění zaměstnanců	102
8.6	Přechodné ubytování a příspěvky na bydlení	103
8.7	Kulturní, rekreační a tělovýchovné potřeby	104
8.8	Dary a sociální výpomoci.....	105
8.9	Odstupné, dovolená, odměny	105
8.10	Poskytování automobilů, prodej vlastních výrobků a zboží, poskytování služeb se slevou.....	106
8.11	Využití předškolního zařízení	107
9	Daňové a účetní souvislosti technického zhodnocení.....	108
9.1	Technické zhodnocení pro účely účetnictví	108
9.2	Technické zhodnocení pro účely daně z příjmů	110
9.3	Technické zhodnocení pro účely DPH	114
10	Problémy v oblasti daňových odpisů.....	117
10.1	Vybrané případy odpisů hmotného a nehmotného majetku.....	117
10.2	Nejčastější chyby v daňových odpisech.....	125
11	Majetkové účasti s. r. o. na jiných společnostech.....	128
11.1	Nabytí a ocenění majetkových účastí.....	128
11.2	Náklady spojené s držbou majetkových účastí	130
12	Rozdělení zisku, výplata a zúčtování zálohy na podíly na zisku	136
12.1	Právní podstata rozdělení zisku	136
12.1.1	Možnosti naložení s účetním výsledkem hospodaření	136
12.1.2	Valná hromada a rozhodnutí o podílech na zisku	137
12.1.3	Právní omezení pro výplaty podílu na zisku z hlediska ZOK a ZÚ.....	138
12.2	Záloha na podíly z rozdělení zisku	139
12.2.1	Právní podstata záloh na podíly na zisku.....	139
12.2.2	Účetní hledisko	141
12.2.3	Hledisko daně z příjmů.....	143
12.3	Daňové a účetní souvislosti výplaty podílů na zisku	147
12.3.1	Daňové následky podílů na zisku vyplacených společníkům.....	147

12.3.2	Daňové následky podílů na zisku vyplacených „nespolečníkům“	148
12.3.3	Sražení a odvedení daně	150
13	Daňová a účetní ztráta v s. r. o.....	151
13.1	Daňová ztráta a její použití.....	151
13.2	Účetní ztráta a její úhrada	155
14	Ukončení účasti společníků ve společnosti s ručením omezeným	158
14.1	Ukončení účasti společníka v s. r. o. jinak než převodem podílu	158
14.1.1	Právní pohled na ukončení účasti společníka	158
14.1.2	Zdanění a zaúčtování vypořádacího podílu	161
14.2	Prodej podílu	166
14.2.1	Právní pohled na prodej podílu.....	166
14.2.2	Zaúčtování prodeje podílu	168
14.2.3	Daňové dopady prodeje podílu.....	169
14.2.3.1	Daňové dopady u fyzické osoby s podílem mimo obchodní majetek	169
14.2.3.2	Daňové dopady u fyzických osob – podnikatelů.....	173
14.2.3.3	Daňové dopady u společníků – právnických osob ...	174
14.3	Nabývací cena podílu	176
	Rejstřík.....	180

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

ČNB	Česká národní banka
ČÚS	České účetní standardy pro podnikatele
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
GFR	Generální finanční ředitelství
MF	Ministerstvo financí
NOZ	zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
ObchZ	zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník – zrušen
OP	opravné položky
OR	obchodní rejstřík
PS	počáteční stav
Vyhláška	vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
ZC	zůstatková cena
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
ZK	základní kapitál
ZOK	zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích
ZoR	zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZP	zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů
ZÚ	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

ÚVOD

Vážené čtenářky, vážení čtenáři,

otevíváte publikaci Účetní a daňové případy řešené v s. r. o., která si klade za cíl poradit účetním, daňovým odborníkům i ekonomům v běžných situacích, které se v obchodní společnosti vyskytují. V současné době, kdy je na trhu velký výběr publikací týkajících se účetnictví a daní, si možná kladete otázku, proč vybrat právě tuto knihu a ne objemnější, všezahrnující, propletenou citacemi zákonů. Důvodem pro výběr této knihy je její praktičnost. V textu nepoužívám citace zákonů ani jiných předpisů, nesnažím se obsáhnout problém do všech, i vzdáleně souvisejících detailů, nezabývám se přílišnou teorií, nekomentuji málo obvyklé ani velmi speciální situace. Kniha je zpracována podle legislativy platné k 1. 1. 2016, důraz je kladen i na vazby do rekodifikovaného práva.

Vybrala jsem pro vás oblasti, které se řeší ve většině společností s ručením omezeným, a tyto oblasti probírám z hlediska práva, účetnictví a daní, a to jak z pozice společnosti, tak i z pozice společníků, přesně tak, jak praxe vyžaduje. Tímto způsobem je zpracována většina kapitol (Vklady do společnosti, Rozdělení zisku, Ukončení účasti společníka ve společnosti a další). Velmi důležitou kapitolou je i Vztah účetního výsledku hospodaření k základu daně, kde je uveden praktický a stručný návod, jak z účetnictví vytvořit správný základ daně, jak pracovat s mimoúčetními úpravami základu daně a jak opravit účetní chyby podle účetní legislativy platné pro rok 2016.

Staré pořekadlo praví, že se máme poučit z cizích chyb, a tím se vyvarovat svých vlastních. Některé kapitoly jsem zpracovala v tomto duchu – nejprve si přečtete krátký úvod do problému a dále následuje řada rad, upozornění, výčet častých chyb a také tipy na daňovou optimalizaci. Tímto způsobem jsou zpracována velmi komplikovaná a obsáhlá témata – Daňové a účetní souvislosti pohledávek, Daňové odpisy, která by svým rozsahem vydala na samostatnou knihu. Metodou upozornění na hlavní problémy se tak vyhýbám rozsáhlým teoretickým a nezábavným pasážím. Kapitola týkající se komplikované oblasti uznatelnosti finančních nákladů z úvěrů a půjček je zpracována formou upozornění na hlavní změny pro aktuální zdaňovací období a nezabývá se rozsáhlými známými způsoby výpočtů.

Některá témata, zejména oblast plnění ve prospěch zaměstnanců, jsou pojata poněkud podrobněji, ale protože se jedná o problém řešený z mnoha úhlů pohledu, jsou právě tyto kapitoly zpracovány formou „kuchařky“, podle které vyřešíme daňové souvislosti v základu daně zaměstnanců i společnosti včetně vyměřovacího základu na veřejné pojištění. Stejným způsobem je zpracována kapitola, která se týká dodávování neuhrazených závazků.

Celou knihu provázejí příklady, které jsou zpracovány z hlediska účetního s vyhodnocením daňových dopadů, nejčastější z obou stran řešeného právního vztahu. Předpokládám, že právě na konkrétních příkladech se praxi nejvíce přiblížíme.

Přeji všem čtenářům, aby se jim kniha stala každodenním průvodcem při řešení obvyklých účetně-daňových problémů ve společnosti s ručením omezeným, a to jak z hlediska společnosti, tak i z hlediska společníků.

Ing. Ivana Pilařová
autorka

1 VKLADY DO SPOLEČNOSTI

1.1 Definice a rozdělení vkladů

S vklady do obchodních společností se setkáváme nejen při zakládání společností, ale i při zvyšování základního kapitálu. V mnoha případech jsou vklady jednoduchou daňovou, účetní i právní záležitostí, lze se však setkat i s vklady velmi složitými. I v oblasti nejjednodušších typů vkladů platí určitá pravidla daná především zákonem o obchodních korporacích. Otázku ocenění vkladem nabytých majetkových účastí řeší pro oblast účtování ČÚS č. 014, pro oblast daní ZDP (§ 24 odst. 7 ZDP), operace týkající se vlastního kapitálu jsou pak řešeny ČÚS č. 012.

Vkladem společníka je vyjádření hodnoty předmětu vkladu do základního kapitálu obchodní korporace. Předmětem vkladu je pak věc, kterou se vkladatel zavazuje vložit do obchodní korporace za účelem nabytí nebo zvýšení účasti v ní. Vkladovou povinnost je možné splnit splacením v penězích nebo vnesením jiné penězi ocenitelné věci. Emisním kursem je pak vklad a případné vkladové ážio (pojem emisní ážio se používá v případě a. s.).

Z definice vkladu tedy vyplývá, že pojmem vklad se rozumí vklad **do základního kapitálu**. Pro vklady mimo základní kapitál je používán termín **příplatek mimo základní kapitál**.

Plnění poskytnutá vkladateli do vlastního kapitálu společnosti nabyvatele lze rozdělit do tohoto přehledu:

1. Vklady do základního kapitálu (dále jen vklady):
 - peněžní,
 - specifický peněžní vklad, který je splacen započtením (tzv. kapitalizace pohledávek),
 - nepeněžní.
2. Příplatky mimo základní kapitál:
 - peněžní,
 - peněžní splacené započtením,
 - nepeněžní.

Pro potřeby s. r. o. je nutné zdůraznit, že v rekodifikovaném právu není určena minimální hodnota základního kapitálu s. r. o., ale je stanovena pouze minimální hodnota vkladu jednoho každého společníka, a to ve výši 1 Kč. Vkladová povinnost pak musí být splacena nejpozději do 5 let ode dne vzniku společnosti nebo od převzetí

vkladové povinnosti za trvání společnosti s tím, že společenská smlouva může tuto lhůtu zkrátit, nikoliv pak prodloužit.

Přestože není právem stanovena minimální výše základního kapitálu v s. r. o., považuje se obecně za velmi rozumné vložit tolik prostředků, aby to pokrylo minimálně počáteční výdaje vzniklé se založením a vznikem společnosti, neboť v opačném případě se společnost hned na počátku bude potýkat s nedostatkem finančních prostředků a bude řešit zápůjčky, případně úvěry či jiné způsoby opatření si prostředků na rozjetí své činnosti. Nelze tedy doporučit založit s. r. o. s jednou korunou základního kapitálu, přestože to právo v obecné rovině umožňuje.

1.2 Peněžní vklady do s. r. o.

Veškeré peněžní vklady musí být splaceny na zvláštní účet u banky, nebo spořitelního či úvěrního družstva, který zřídí správce vkladu na název zakládané společnosti. Banka nesmí umožnit společnosti disponovat se splacenými vklady před vznikem společnosti. V tomto případě je třeba předpokládat určitou dobu, po kterou nebude možné s penězi nakládat, a to ani ze strany vkladatele, ani ze strany nabyvatele.

Novinkou rekodifikovaného práva je, že povinnost bezhotovostní úhrady vkladu se vztahuje jen na zakladatelské vklady, nikoliv pak na vklady zvyšující základní kapitál za doby trvání společnosti. Ty mohou být následně splaceny i v hotovosti.

PŘÍKLAD 1

Jediný vkladatel splatil celý vklad ve výši 200 000 Kč ještě před vznikem společnosti.

Účtování u vkladatele

Č.	Text	Kč	MD	D
1.	Splacení vkladu před vznikem společnosti	200 000	378	221
2.	Nabytí obchodního podílu – vznik společnosti	200 000	061	367
3.	Úhrada závazku pohledávkou ze splaceného vkladu	200 000	367	378

Účtování u nabyvatele

Nabyvatel otevírá své účetní knihy dnem svého vzniku a účtuje o počátečních stavech účtů a o souvisejících operacích.

Č.	Text	Kč	MD	D
1.	Základní kapitál	200 000	701	411
2.	Peněžní prostředky na bankovním účtu	200 000	221	701

Č.	Text	Kč	MD	D
3.	Úroky za dobu od splacení vkladu do vzniku společnosti	3 000	221	662
4.	Poplatky za vedení účtu	1 000	568	221

Vlastnická, popř. jiná práva ke splaceným vkladům přecházejí na společnost dnem jejího vzniku. Z tohoto pravidla plyne, že úroky ke splacenému peněžitému vkladu jsou výnosem vzniklé společnosti, pokud společenská smlouva neurčí jinak. Protože společnost vzniká až zápisem do obchodního rejstříku, může první výnos vzniknout až k tomuto datu. Úroky připsané za dobu od splacení vkladu do vzniku s. r. o. jsou jednorázovým výnosem společnosti, a to k datu zápisu do obchodního rejstříku.

PŘÍKLAD 2

V některých případech se vyskytuje dodatečné zvyšování základního kapitálu již existující společnosti peněžními vklady.

Účtování u vkladatele

Č.	Text	Kč	MD	D
1.	Splacení dodatečného vkladu	200 000	378	221 (211)
2.	Zápis vkladu do obchodního rejstříku	200 000	061	367
3.	Úhrada závazku pohledávkou ze splaceného vkladu	200 000	367	378

Účtování u nabyvatele

Č.	Text	Kč	MD	D
1.	Přijatý vklad do ZK – dosud nezapsáno do obchodního rejstříku	200 000	221	419
2.	Provedení zápisu o zvýšení ZK	200 000	419	411

V každém případě je nutno respektovat pravidlo, podle kterého je na účtu 411-Základní kapitál možné účtovat jen o základním kapitálu zapsaném do obchodního rejstříku.

1.3 Kapitalizace pohledávky

Pohledávka společníka za kapitálovou společností nemůže být předmětem nepe-
něžního vkladu do této společnosti, ale tato pohledávka může být **započtena
proti pohledávce společnosti na splacení emisního kursu** (hodnoty vkladu), a to

za podmínek, které stanoví zákon – tj. pouze smluvně. Smlouva o započtení vyžaduje písemnou formu a její návrh schvaluje valná hromada (§ 21 odst. 3 ZOK).

V praxi se tedy jedná o zvýšení základního kapitálu společnosti **peněžitými vklady**, kdy se upisovatel zaváže vložit peněžní prostředky. Pokud valná hromada souhlasí, může upisovatel dle svého rozhodnutí započítat pohledávku společnosti na závazek splatit vklad do základního kapitálu.

V případech tohoto specifického druhu peněžního vkladu s následným započtením mohou u vkladatele vznikat **dopady do základu daně**, a to v případě:

- započtení pohledávky, která byla nabyta za cenu nižší, než je její jmenovitá hodnota (pořizovací cena pohledávky nabyté postoupením je nižší než její jmenovitá hodnota),
- k započítávané pohledávce existují zákonné opravné položky,
- dojde k započtení na pohledávku z titulu smluvních pokut či úroků z prodlení (obecně z titulu smluvních sankcí). V těchto případech dochází k dopadu do základu daně i u nabyvatele.

V ostatních, zde nejmenovaných případech, je kapitalizace pohledávky daňově neutrální záležitostí.

PŘÍKLAD 3

Prostý zápočet pohledávky

Společnost upisuje vklad v hodnotě 3 000 000 Kč. Usnesení valné hromady připouští zápočet pohledávek za společností na úhradu hodnoty vkladu společníka. Společnost eviduje pohledávku ve jmenovité hodnotě 3 000 000 Kč, kterou se rozhodla započítat.

Účetní případy z pohledu vkladatele

Č.	Text	Kč	MD	D
	PS na účtu pohledávek	3 000 000	311	–
1.	Úpis vkladu společností – převzetí peněžitého vkladu do s. r. o. ve jmenovité hodnotě vkladu	3 000 000	061	367
2.	Zápočet pohledávky za společností se závazkem z úpisu vkladu	3 000 000	367	311

Účetní případy z pohledu nabyvatele

Č.	Text	Kč	MD	D
	PS na účtu závazků	3 000 000	–	321
1.	Zvýšení ZK peněžitým vkladem	3 000 000	353	419
2.	Zápočet pohledávky z upsaného ZK se závazkem z obchodního styku	3 000 000	321	353

Z hlediska ZDP nedochází k žádnému dopadu do základu daně.

PŘÍKLAD 4**Zápočet nakoupené pohledávky**

Společnost nakoupila pohledávku ve jmenovité hodnotě 2 000 000 Kč za 500 000 Kč. Společnost upsala vklad do společnosti dlužníka v hodnotě 3 000 000 Kč a na základě dohody o započtení a na základě přípustnosti započtení v usnesení valné hromady započítala plně pohledávku na závazek a zbytek hodnoty vkladu splatila z běžného účtu.

Účetní případy z pohledu vkladatele

Č.	Text	Kč	MD	D
	PS pohledávky v pořizovací ceně	500 000	378	–
	Jmenovitá hodnota na podrozvahovém účtu	2 000 000	7xx	–
1.	Převzetí peněžitého vkladu do s. r. o.	3 000 000	061	367
2.	Splacení části vkladu v penězích	1 000 000	367	221
3.	Zápočet pohledávky za společností v pořizovací ceně se závazkem ze splacení vkladu	500 000	367	378
4.	Zánik zbytku závazku započtením na hodnotu vkladu	1 500 000	367	668

V tomto příkladu došlo k výnosovému daňovému dopadu u vkladatele, a to z rozdílu jmenovité hodnoty započítávané pohledávky a jejího ocenění pořizovací cenou při úplatném nabytí. Tento výnos je výnosem zdanitelným.

PŘÍKLAD 5**Zápočet na hodnotu pohledávky s opravnou položkou**

Společnost eviduje pohledávku ve jmenovité hodnotě 3 000 000 Kč. Protože je pohledávka více než 1 rok po splatnosti, byly k této pohledávce tvořeny opravné položky (zákonná ve výši 20 % a účetní ve výši 60 %, tj. pohledávka je celkem z 80 % kryta opravnými položkami).

Společnost upsala vklad do společnosti dlužníka ve výši 3 000 000 Kč a na základě dohody o započtení a na základě přípustnosti započtení v usnesení valné hromady započítala plně pohledávku na závazek.

Účetní případy z pohledu vkladatele

Č.	Text	Kč	MD	D
	PS pohledávky	3 000 000	311	–
	PS zákonné OP	600 000	–	391/1
	PS účetní OP	1 800 000	–	391/9
1.	Převzetí peněžitého vkladu do s. r. o.	3 000 000	061	367

Č.	Text	Kč	MD	D
2.	Zápočet pohledávky za společností se závazkem z hodnoty vkladu	3 000 000	367	311
3.	Zrušení zákonných OP	600 000	391/1	558
4.	Zrušení účetních OP	1 800 000	391/9	559

I v tomto příkladu došlo ke zvýšení účetního výsledku o částku 2 400 000 Kč a také ke zvýšení základu daně, a to z titulu zrušení zákonné opravné položky na účtu 558 ve výši 600 000 Kč. Částka ve výši 1 800 000 Kč na účtu 559 je ze základu daně vylučována.

1.4 Nepeněžní vklady do obchodních společností

Nepeněžní vklad musí být do s. r. o. vnesen vždy před jejím vznikem, přičemž společenská smlouva nemůže v daném případě určit jinak. Platí tedy stejné pravidlo jako před rekonstrukcí. Stále také existuje osoba správce vkladu, která přijímá a spravuje vnesené předměty vkladů do vzniku s. r. o. K datu vzniku s. r. o. jsou správcem vkladu vnesené a splacené vklady předány s. r. o. se všemi plody a užitky.

Hodnota nepeněžního vkladu musí být uvedena ve společenské smlouvě. Nepeněžním vkladem nesmí být práce nebo služby. Nepeněžitý vklad ocení znalec vybraný ze seznamu znalců vedeného podle zvláštního právního předpisu. Odměna znalci za zpracování znaleckého posudku se určí dohodou a hradí ji společnost. Znalce vybírají při zakládání společnosti zakladatelé, v ostatních případech jednatele. ZOK v ustanoveních § 468–473 stanoví výjimky, kdy není potřeba pro ocenění vkladů použít ocenění znalcem. Mezi tyto případy však nepatří zakladatelské vklady.

Níže si uvedeme příklady zaúčtování nepeněžních vkladů a také jejich daňové dopady z pohledu daně z příjmů. Vklady jsou však komplexním tématem, které se týká i dalších daní. Z pohledu DPH je třeba zdůraznit, že na nepeněžní vklady DPH pohlíží stejným způsobem, jako na standardní dodání zboží (pod pojem zboží se z hlediska DPH řadí i nemovité věci). Daňové následky vkladu z pohledu vkladatele jsou tedy shodné s úplatným převodem (prodejem) dané věci.

Podobnou situaci je nutné předpokládat na dani z nabytí nemovité věci, kdy vklady nemovitých věcí do základního kapitálu s. r. o. nejsou od daně z nabytí nemovité věci osvobozeny, ale naopak této dani podléhají. Poplatníkem je nabyvatel vkladu.

PŘÍKLAD 6

Společnost A vkládá v roce 2016 do obchodní společnosti B, s. r. o., jako zakladatelský vklad počítačovou síť, která byla společností A zakoupena v roce 2015. V účetnictví společnosti A je předmět vkladu zachycen na následujících účtech v těchto hodnotách (Kč):

Text	MD	D
022-Dlouhodobý hmotný majetek	1 200 000	–
082-Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku	–	550 000
Účetní zůstatková cena činí 650 000 Kč		

Daňové odpisy (zrychlenou metodou) k datu provedení vkladu činí 667 000 Kč (odpisy ve výši 400 000 Kč za rok 2015 a poloviční za rok 2016 ve výši 267 000 Kč), daňová zůstatková cena tedy činí 533 000 Kč. Znalecký posudek vkladu činí 700 000 Kč.

Účtování vkladu ve společnosti A – vkladatele

Č.	Text	Kč	MD	D
1.	Splacení správci vkladu – zúčtování účetní ZC	650 000	378	082
2.	Vyřazení předmětu ve vstupní ceně	1 200 000	082	022
3.	Zápis do OR – nabytí podílu	650 000	061	367
4.	Zápočet pohledávky vůči správci vkladu a závazku z nesplaceného vkladu	650 000	367	378

Vkladem nabytý podíl se pro účely účetnictví oceňuje účetní hodnotou vkládaného aktiva – tj. hodnotou 650 000 Kč, která je evidována na účtu 061. Podíl na s. r. o. se pro účely daně z příjmu v souladu s § 24 odst. 7 ZDP oceňuje daňovou zůstatkovou cenou vkládaného aktiva – tj. hodnotou 533 000 Kč.

Účtování ve společnosti B – nabyvatele

Č.	Text	Kč	MD	D
1.	Otevření účetních knih – ZK	700 000	701	411
2.	Otevření účetních knih – splacený vklad	700 000	022	701

Ve společnosti nabyvatele se přijatý hmotný majetek pro účely účetnictví oceňuje hodnotou znaleckého posudku. Z daňového pohledu nabyvatel pokračuje v odpisech dosavadního vlastníka, tj. za rok 2016 uplatní druhou polovinu odpisu ve výši 267 000 Kč.

Vydeme-li z účetnictví, kde došlo vkladem pouze ke změně podoby aktiv, dojdeme pravděpodobně ke zcela správnému závěru, že prostým vkladem aktiva do společnosti nevznikají žádné výnosy ani náklady, tato operace je tedy z hlediska vkladatele na dani z příjmů daňově neutrální. Výjimkou, kdy vklad pro vkladatele

není daňově neutrální operací, ale na základě vkladu vzniká vkladateli zdanitelný výnos, je situace, kdy je vkládán podnik se zápornou účetní hodnotou (záporným vlastním kapitálem). Další výjimkou jsou formy peněžitého vkladu s následným zápočtem závazku z nesplaceného vkladu a pohledávky vůči nabyvateli vkladu (kapitalizace pohledávky – viz kapitola 1.3).

Z hlediska širšího daňového pohledu na nepeněžité vklady je však třeba vyřešit několik souvisejících problémů. Na dani z příjmů se jedná o:

- daňové odpisy majetku nabytého vkladem, je-li vkladem odpisovatelná hodnota,
- vytvořené rezervy na opravu hmotného majetku, pokud je tento majetek vkládán.

Vkladu majetku do obchodní společnosti nepochybně předchází vyřazení tohoto aktiva z majetku vkladatele. V roce, kdy je majetek vyřazován, je možno u vkladatele uplatnit jako náklad na dani z příjmů poloviční daňové odpisy majetku. Druhou polovinu těchto odpisů pak uplatní nabyvatel nepeněžitého vkladu (§ 29 odst. 7 ZDP). Ve společnosti nabyvatele dochází k **pokračování v odpisech** dosavadního vlastníka [§ 30 odst. 10 písm. b) ZDP]. Nabyvatel tak uplatňuje odpisy ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní vlastník, a to při zachování způsobu odpisování.

Pokud je předmětem vkladu majetek, na který byly vytvářeny rezervy, musí dojít k jejich rozpuštění. Není možné připustit, aby k majetku, který je již vložen do jiné společnosti a není v majetku původní společnosti, existovaly rezervy. Daňové dopady posuzování tohoto zúčtování jsou odlišné podle toho, zda se jedná o zákonné rezervy či o rezervy účetní. Zákonné rezervy při svém zúčtování zvyšují základ daně (nejčastější je rezerva na opravu hmotného majetku), účetní rezervy při svém zúčtování základ daně z příjmů neovlivňují, neboť se jedná o nedaňové položky.

1.5 Složitější případy vkladů do základního kapitálu

PŘÍKLAD 7

Účtování o vkladovém ážiu

Společnost vznikla v roce 2012 peněžními vklady dvou společníků se základním kapitálem 200 000 Kč. V roce 2016 do společnosti přistupuje nový společník, jehož podíl na základním kapitálu bude činit 100 000 Kč. Vzhledem k tomu, že nový společník přistupuje do prosperující společnosti, stávající společníci požadují vklad ve výši 3 000 000 Kč. Společenská smlouva musí rozhodnout, jak bude naloženo s hodnotou vkladu, která nebude zapsána do obchodního rejstříku. V úvahu připadají tyto možnosti:

- vkladové ážio,
- tvorba rezervního fondu, či jiného fondu (v případě rekonstruované společnosti je tvorba rezervního fondu již nepovinná),
- vrácení části vkladu vkládajícímu společníkovi.

Ve společenské smlouvě si společníci zvolili variantu vkladového ážia (i v praxi toto řešení převažuje).

Účtování ve společnosti

Č.	Text	Kč	MD	D
	PS ZK	200 000	–	411
1.	Úpis peněžního vkladu do ZK	100 000	353	419
2.	Vznik vkladového ážia v souvislosti s vkladem	2 900 000	353	412
3.	Splacení vkladu	3 000 000	221	353
4.	Zápis zvýšení ZK do obchodního rejstříku	100 000	419	411

V budoucnosti je možné ponechat vkladové ážio na účtu 412 nebo je možné rozhodnout o zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů společnosti.

Č.	Text	Kč	MD	D
5.	Zvýšení ZK z vkladového ážia	2 900 000	412	419
6.	Zápis zvýšení ZK do obchodního rejstříku	2 900 000	419	411

Hodnota zvýšeného základního kapitálu je rozdělena mezi jednotlivé společníky v poměru jejich splacených vkladů – tj. rovným dílem.

Počínaje 1. 1. 2014 je možné také přistoupit ke zpětnému vyplacení vkladového ážia (viz kapitola 1.6).

PŘÍKLAD 8

Účtování příjmu společníka v souvislosti s nepeněžním vkladem do obchodní společnosti

Dva společníci zakládají společnost s ručením omezeným, a to těmito vklady:

- společník 1 vkládá 500 000 Kč,
- společník 2 vkládá dům v hodnotě znaleckého posudku ve výši 700 000 Kč. Pořizovací cena domu činí 800 000 Kč, uplatněné odpisy činí 500 000 Kč. Pro zjednodušení uvažujeme shodné účetní a daňové odpisy.

Společenská smlouva stanoví, že oběma společníkům budou do základního kapitálu zapsány shodné hodnoty vkladů – tj. každému 500 000 Kč. Částka 200 000 Kč bude společníkovi 2 společností vrácena v penězích.

Řešení problému z účetního i daňového hlediska si ukážeme ve třech rovinách:

- z hlediska nové společnosti,
- z hlediska společníka, pokud by byl fyzickou osobou,
- z hlediska společníka, pokud by byl právnickou osobou.