



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání



MINISTERSTVO ŠKOLSTVÍ,
MLÁDEŽE A TĚLOVÝCHOVY

Společnost s ručením omezeným – vybrané otázky II.

Pracovní list (3)

6BMMS1

Management malého a středního podniku

Jana Pevná

2018



1 FINANČNÍ PLÁN V RÁMCI PODNIKATELSKÉHO PLÁNU – SESTAVENÍ PLÁNOVANÉ ROZVAHY (OPAKOVÁNÍ DLOUHODOBÝ MAJETEK V ÚČETNICTVÍ A PODLE ZÁK. Č. 586/1992 SB., O DANÍCH Z PŘÍJMŮ)¹

1.1 OPAKOVÁNÍ DL. HMOTNÝ A MAJETEK V ÚČETNICTVÍ²

Struktura stálých aktiv v rozvaze

B. Stálá aktiva
B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek (DNM)
B.II. Dlouhodobý hmotný majetek (DHM)
<ul style="list-style-type: none"> B.II.1 Pozemky a stavby <ul style="list-style-type: none"> B.II.1.1 Pozemky (bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím) B.II.1.2 Stavby (položka obsahuje bez ohledu na výši a dobu použitelnosti stavby včetně budov ...). B.II.2. Hmotné movité věci a jejich soubory <ul style="list-style-type: none"> Předměty z drahých kovů bez ohledu na jejich ocenění Hmotné movité věci a jejich soubory se samostatným T-E³ určením s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou⁴. Hmotné movité věci a jejich soubory nevykázané v B.II.2 se považují za drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách)... <p>(pol. B.II.1.2 Stavby a položka B.II.2. Hmotné movité věci a jejich soubory obsahuje technické zhodnocení) ...a další položky viz příloha č. 1 vyhlášky 500/2002 Sb.</p>
B.III. Dlouhodobý finanční majetek (DFM)

1.2 HMOTNÝ/NEHMOTNÝ MAJETEK PRO ÚČELY ZÁKONA Č. 586/1992 SB., O DANÍCH Z PŘÍJMŮ

Hmotným majetkem se pro účely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, rozumí (§ 26 odst. 2)

- samostatné hmotné movité věci, popřípadě soubory hmotných movitých věcí** se samostatným T- E určením, jejichž vstupní cena (§ 29) je **vyšší než 80 000 Kč⁵** a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,
- budovy, domy a jednotky,**
- stavby, s výjimkou** (1. provozních důlních děl, 2. ...),
- pěstelské celky trvalých porostů** s dobou plodnosti delší než tři roky...,
- dospělá zvířata a jejich skupiny**, jejichž vstupní cena (§ 29) je **vyšší než 80 000 Kč,**
- jiný majetek vymezený v odstavci 3 (technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů**

Nehmotný majetek – S účinností od 1. 1. 2021 byl nehmotný majetek pro daňové účely zcela zrušen. Nehmotný majetek pořízený od 1. 1. 2021 již není majetkem, ze kterého se počítají daňové odpisy.

¹ Aktualizace textu 9. 9. 2021

² Podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli.

³ T-E je technicko-ekonomické.

⁴ Odlišuje se od vymezení v ZDP – viz dále.

⁵ Změna od 1. 1. 2021 (dříve bylo 40 000)



Pro účely daně z příjmů se s tímto novým majetkem a jeho technickým zhodnocením bude zacházet jako s drobným majetkem, pokud jeho pořizovací cena překročí účetní hranici, tj. hranici stanovenou účetní jednotkou pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku.

Pro stanovení základu daně tak společnost převezme účetní odpisy.

V praxi to bude znamenat, že do hranice určené účetní jednotkou pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku může být pořizovací cena nehmotného majetku a jeho technického zhodnocení zaúčtována jednorázově do nákladů.

1.3 HODNOTOVÁ HRANICE ROZLIŠUJÍCÍ DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK (DHM) V ÚČETNICTVÍ

Nejčastějším případem DHM jsou **movité věci a jejich soubory (položka B.II.2)**, tj. hmotné movité věci a jejich soubory se samostatným T-E určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a **od výše ocenění určené účetní jednotkou (dále také jen „ÚJ“)**.

Je zcela na rozhodnutí ÚJ, od jaké hodnotové hranice bude samostatné movité věci a soubory věci evidovat jako dlouhodobý hmotný majetek (musí respektovat princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku).

Ve **vnitřní směrnici**, nejlépe v odpisovém plánu, si ÚJ stanoví hodnotový limit pořizovací ceny majetku s dobou použitelnosti delší než 12 měsíců. O tomto majetku se účtuje na účtu účtové skupiny 02 Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný a ÚJ jej vykazuje v položce B.II.2.

Jedná-li se o pořízení majetku, sice s dobou použitelnosti delší než 12 měsíců, ale pod vymezenou hodnotovou hranicí, bude se jednat o drobný hmotný majetek. Drobný hmotný majetek je účetní kategorie (ne daňová).

Účetní jednotka si může (ale nemusí) stanovit ještě další **dílčí limity**, a tak rozdělit tento **drobný hmotný majetek (DrHM)** na podskupiny, např. jak je uvedeno v příkladu 1.

Příklad 1 Účetní směrnice I. až III.

*I. Výše pořizovací ceny této podskupiny DrHM) je považována za **bezvýznamnou**, proto se tento majetek považuje za spotřební **materiál** a je o něm účtováno v účt. skupině **50 Spotřebované nákupy** (např. na účet 501/1 Spotřeba materiálu).*

*K této podskupině DrHM majetku **není třeba vést žádnou další evidenci**.*

Může se jednat o drobné kancelářské potřeby jako sešívačky, kalkulačky...

*II. O této skupině DrHM se účtuje jako o **zásobách**, tj. na vytvořený účet v účt. skupině **50 spotřebované nákupy** (např. 501/2 Spotřeba drobného hmotného majetku), což také představuje jednorázově uplatněný náklad již při jeho pořízení se současným vydáním do užívání (tj. drobný hmotný majetek se zpravidla účtuje do nákladů jednorázově, přímo do spotřeby).*

Pokud je drobný hmotný majetek před vydáním do používání skladován, účtuje se do nákladů až v okamžiku vyskladnění.



Tato podskupina se eviduje na **podrozvahovém účtu** po celou dobu jejího používání a podléhá inventarizaci.

Např. malé skartovačky, kopírky...

*III. Při respektování významnosti se tato podskupina bude účtovat na vytvořené účty drobného hmotného majetku v účtové skupině **02 Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný** (např. 022/6 Drobný dlouhodobý majetek).*

*K této podskupině se vede **stejná evidence jako k dlouhodobému majetku** a provádí se její postupný odpis dle **odpisového plánu účetní jednotky**.*

1.4 PRÁVA SPOLEČNÍKŮ S. R. O.⁶

Mezi základní práva společníků s. r. o. patří:

- **právo na podíl na zisku,**
- záloha na podíl na zisku,
- právo na podíl na likvidačním zůstatku,
- právo na informace,
- právo účastnit se a hlasovat na valné hromadě.

Dále bude pozornost zaměřena na výplatu podílu na zisku společníkům ve společnosti s ručením omezeným.

DÁLE JE POZORNOST VĚNOVÁNA PRÁVU NA PODÍL NA ZISKU (ZÁLOHA NA PODÍL NA ZISKU)

Pokud s. r. o. dosáhne zisku, lze tento rozdělit mezi společníky. Jestliže tak stanoví společenská smlouva, lze zisk rozdělit i mezi jednatele nebo členy dozorčí rady (i jiné osoby – viz § 34 odst. 1 ZOK).

- **Sestavení účetní závěrky jako předpoklad výplaty podílů na zisku** (tj. prvním předpokladem zjištění výsledku hospodaření je sestavní účetní závěrky)
- **Schválení účetní závěrky valnou hromadou**
 - ✓ účetní závěrka musí být **schválena** (nikoliv jen projednána) valnou hromadou,
 - ✓ řádná účetní závěrka musí být valnou hromadou projednána nejpozději do 6 měsíců od poslední dne účetního období (zpravidla do 30. 6. kalendářního roku – viz § 181 odst. 2 ZOK),
 - ✓ o schválení účetní závěrky rozhoduje valná hromada prostou většinou hlasů přítomných společníků (§ 170 ZOK),
 - ✓ pokud valná hromada účetní závěrku schválí, může rozhodnout o rozdělení zisku.
- **Rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku (vypořádání ztráty).** Pokud dosáhla s. r. o. zisku může valná hromada rozdělit zisk takto:
 - ✓ podíl na zisku pro společníky,
 - ✓ podíl na zisku pro jednatele (příp. členy dozorčí rady) nebo jiné osoby – což musí to výslovně připouštět společenská smlouva,
 - ✓ nerozdělený zisk minulých let,
 - ✓ tvorba fondů.

⁶ Josková (2014, s. 69-72).



- **Výplata podílu na zisku**
 - ✓ pokud valná hromada **schválila** účetní závěrku, **rozhodla** o rozdělení zisku, prošla testem insolvence a o výplatě zisku **rozhodl jednatel** (jednatelé), je možné zisk **vyplatit** mezi společníky.
 - ✓ podíl na zisku v kapitálových společnostech je **splatný do 3 měsíců** ode dne, kdy bylo přijato usnesení valné hromady (rozhodnutí) o jeho rozdělení; společenská smlouva nebo valná hromada může určit jinou – **delší nebo i kratší dobu splatnosti** (§ 34 odst. 2 ZOK).
- **Zdanění podílu na zisku**
 - ✓ podíly na zisku z účasti na společnosti s ručením omezeným se zdaňují **zvláštní sazbou daně** (§ 36 odst. 2 písm. b) ZDP), která činí **15 %** (pro poplatníky uvedené v § 2 ZDP – poplatníci daně z příjmů FO a v § 17 ZDP – poplatníci daně z příjmů PO).
 - ✓ u příjmů plynoucích z podílů na zisku je **plátce povinen srazit daň při jejich výplatě, nejpozději však do konce 3 měsíce následujícího po měsíci, v němž valná hromada rozhodla o rozdělení zisku,**
 - ✓ plátce daně je povinen sraženou daň odvést svému místně příslušnému správci daně **do konce kalendářního měsíce následujícího** po kalendářním měsíci, ve kterém byl povinen provést srážku.

§ 36 zákona o obchodních korporacích

(2) Podíl na zisku v kapitálových společnostech je splatný do 3 měsíců ode dne, kdy bylo přijato rozhodnutí nejvyššího orgánu obchodní korporace o jeho rozdělení, ledaže společenská smlouva nebo nejvyšší orgán určí jinak...

(3) O vyplacení podílu na zisku rozhoduje statutární orgán. Je-li rozdělení zisku a podílů na zisku v rozporu s tímto zákonem, podíly na zisku nevyplatí. Má se za to, že ti členové statutárního orgánu, kteří s vyplacením podílu na zisku v rozporu s tímto zákonem souhlasili, nejednali s péčí řádného hospodáře.

1.5 DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ SPOLEČNOSTI S RUČENÍM OMEZENÝM (EFEKTIVNÍ SAZBA DANĚ Z PŘÍJMŮ)⁷

Např. za zdaňovací období roku 2017 bylo daňové zatížení společnosti s ručením omezeným 19 % výsledku hospodaření (VH) před zdaněním. To platilo v případě, že **základ daně z příjmů právnických osob (DPPO) byl totožný s VH před zdaněním (účetním)**. To ale ve většině případů nebude (např. vlivem „nedaňových“ nákladů). Budeme-li uvažovat s **odčitatelnými a přičitatelnými položkami**, tak se změní základ daně oproti účetnímu VH před zdaněním. Např., pokud by byl základ DPPO oproti VH o 20 % vyšší (např. v důsledku nedaňových nákladů), změnilo by se v tomto případě, daňové zatížení spol. s r. o. takto (Běhounek, 2014):

(19 % VH + 19 % z 20 % VH), což by představovalo daňové zatížení 22,8 %

⁷ Běhounek (2014)



A) Efektivní sazba daně z příjmů

V souvislosti se „skutečným“ daňovým zatížením se hovoří o tzv. **efektivní sazbě daně z příjmů** (t_{ef}), která se nerovná „úřední sazbě daně z příjmů“ stanovené zákonem o daních z příjmů. Efektivní sazbu daně z příjmů můžeme vyjádřit jako desetinné číslo ze vztahu (Mrkvička a Kolář, 2006):

$$t_{ef} = 1 - \left(\frac{EAT}{EBT} \right),$$

kde EAT je zisk po zdanění (tj. VH za účetní období); EBT je zisk před zdaněním.

B) Základ daně z příjmů právnických osob (PO)

Základ daně z příjmů je stanovován podle zásad zákona o daních z příjmů, a nerovná se tedy (ve většině případů) účetnímu výsledku hospodaření před zdaněním. Chceme-li určit z hodnoty daně z příjmů (vykázané ve výkazu zisku a ztráty) velikost základu daně, použijeme následující vztah:

$$\text{Základ daně} = \frac{\text{Daň z příjmů}}{\text{Sazba daně (desetinný tvar)}}$$

Úloha 1

Vypočítejte daňové zatížení (resp. efektivní sazbu daně z příjmů) společnosti s ručením omezeným v roce 2018. Doplňte údaje do níže uvedené tabulky. Žádné další přičitatelné a odčitatelné položky se neuvažují, ani slevy na dani.

Tabulka 1 Výpočet daňového zatížení s. r. o.

VH před zdaněním (účetní); tj. EBT] Kč	100 000 Kč
Nedaňové náklady (Kč)	20 000 Kč
Sazba daně z příjmů PO v roce 2018 (%)	19 %
Základ daně (Kč)	
Daň (Kč)	
VH za účetní období; tj. EAT (Kč)	
Daňové zatížení (%)	
Nyní vypočítejte daňové zatížení, resp. efektivní sazbu daně z příjmů t_{ef} , ještě jednou, a to dle výše uvedeného vzorce pod bodem A)	[22,8 %]

Úloha 2

Vypočítejte daňové zatížení s. r. o. za rok 2018 pro různé procento přičitatelných (odčitatelných) položek k základu daně z příjmů právnických osob. Prozkoumejte citlivost na připočitatelné (odčitatelné) položky k základu daně z příjmů PO. Sazba daně z příjmů právnických osob roce 2018 činila 19 %. Viz také Běhounek (2014).

Tabulka 2 Výpočet daňového zatížení

Připočitatelné (odčitatelné) položky	-5 %	-10 %	0	+10 %	+30 %
Daňové zatížení (% VH)	18,05		19 %		24,7 %



Úloha 3

Zjistili jste dále uvedené ukazatele z výkazu zisku a ztráty akciové společnosti za účetní období 2018. Vypočítejte základ daně z příjmů právnických osob a efektivní sazbu daně z příjmů.

- Daň z příjmů za běžnou činnost: 21 622 tis. Kč.
- Výsledek hospodaření před zdaněním (EBT): 112380 tis. Kč.
- Výsledek hospodaření za účetní období (EAT): 90 758 tis. Kč.
- Sazba daně z příjmů právnických osob v ČR 2018 (doplňte): _____ %.

Základ daně z příjmů:

[113 800 tis. Kč]

Efektivní sazba daně z příjmů:

[19,24 %]

Literatura:

Běhounek, P. (2014). *Společnost s ručením omezeným: prakticky včetně účetnictví a daní*. 11., přeprac. vyd. Ostrava: ANAG. 365 s. ISBN 978-80-7263-886-4.

Josková, L. et al. (2014). *Nová společnost s ručením omezeným: právo, účetnictví, daně*. Praha: Grada Publishing. 207 s. ISBN 978-80-247-4445-2.

Mrkvička, J. a P. Kolář (2006). *Finanční analýza*. 2. přeprac. vyd. Praha: ASPI.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: Sbírka zákonů. 12. 12. 1991. Částka 107. ISBN 1211-1244.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. In: Sbírka zákonů. 20. 11. 1991. Částka 117. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. In: Sbírka zákonů. 3. 2. 2012. Částka 33. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. In: Sbírka zákonů. 25. 1. 2012. Částka 34. ISSN 1211-1244.