

VYSOKÁ ŠKOLA POLYTECHNICKÁ JIHLAVA

Katedra ekonomických studií

**Dobrovolné ukončení činnosti
společnosti s ručením omezeným – účetní
a daňové aspekty**

bakalářská práce

Autor práce: Alena Ondráčková

Vedoucí práce: Ing. Markéta Lexová, Ph.D.

Jihlava 2020

Vysoká škola polytechnická Jihlava

Tolstého 16, 586 01 Jihlava

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor práce:	Alena Ondráčková
Studijní program:	Ekonomika a management
Obor:	Finance a řízení
Název práce:	Dobrovolné ukončení činnosti společnosti s ručením omezeným- účetní a daňové aspekty
Cíl práce:	Cílem práce je charakteristika účetních a daňových specifik spojených s dobrovolným ukončením činnosti společnosti s ručením omezeným a jejich prezentace při správné aplikaci účetní a daňové legislativy na konkrétní případ(y). Práce se soustředí především na specifika malé jednočlenné společnosti, na které bude předveden proces dobrovolného ukončení činnosti s posouzením zejména účetních a daňových dopadů jednotlivých fází tohoto procesu.

Jméno vedoucího BP
vedoucí bakalářské

Jméno vedoucího katedry
vedoucí katedry

Katedra ekonomických studií

Abstrakt

Bakalářská práce posuzuje dobrovolnou likvidaci společnosti s ručením omezeným z účetního a daňového hlediska. Práce je zaměřena zejména na situaci jednočlenné společnosti. Teoretická část práce se zaměřuje na identifikaci specifických a jinak problémových oblastí likvidace v oblasti účetnictví a daní. V praktické části je předveden proces dobrovolné likvidace na modelové jednočlenné společnosti AV s.r.o. po jednotlivých etapách: Od vstupních ekonomických charakteristik společnosti při vstupu do likvidace, až po rozdělení likvidačního zůstatku. Jednotlivé etapy likvidace jsou zde konkrétně řešeny s dopady do účetnictví a daní.

Klíčová slova

Dobrovolná likvidace; jednočlenná společnost; společnost s ručením omezeným; likvidátor; likvidační zůstatek; účetnictví; daň; mimořádná účetní závěrka

Abstract

The bachelor thesis assesses the voluntary liquidation of a limited liability company in terms of tax and accounting. It focuses mainly on companies with only one owner. The theoretical part of the bachelor thesis focuses on identifying problematic and specific parts of tax and accounting of company in voluntary liquidation. The practical part describes individual stages of voluntary liquidation process on model company, one-owner limited liability company, called AV s.r.o.. Every stage of liquidation process, from company economic characteristic at the beginning of liquidation up to distribution of the liquidation balance, is addressed specifically with impact on taxes and accounting.

Key words

Voluntary liquidation; one-owner company; limited liability company; liquidator; liquidation balance; accounting, tax; extraordinary financial statements

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem v práci neporušila autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů, v platném znění, dále též „AZ“).

Souhlasím s umístěním bakalářské práce v knihovně VŠPJ a s jejím užitím k výuce nebo k vlastní vnitřní potřebě VŠPJ.

Byla jsem seznámena s tím, že na mou mé bakalářskou práci se plně vztahuje **AZ**, zejména § 60 (školní dílo).

Beru na vědomí, že VŠPJ má právo na uzavření licenční smlouvy o užití mé bakalářské práce a prohlašuji, že **s o u h l a s í m** s případným užitím mé bakalářské práce (prodej, zapůjčení apod.).

Jsem si vědom/a toho, že užít své bakalářské práce či poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠPJ, která má právo ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, vynaložených vysokou školou na vytvoření díla (až do jejich skutečné výše), z výdělku dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence.

V Jihlavě dne 26. dubna 2020

.....
Podpis studentky

Poděkování

Mé velké poděkování patří vedoucí práce Ing. Markétě Lexové, Ph.D. Ke své funkci vedoucí přistoupila velmi obětavě a zodpovědně. Vždy měla čas na konzultaci a po celou dobu mé práce mě skvěle podporovala. Proto musím zopakovat jedno velké „Děkuji“.

Nemohu zapomenout na poděkování také mé rodině, která se mnou měla velkou trpělivost po celou dobu studia.

Obsah

Úvod.....	13
1 Dobrovolné ukončení činnosti společnosti s ručením omezeným se zaměřením na malé jednočlenné společnosti	17
1.1 Společnost s ručením omezeným – základní charakteristika.....	17
1.1.1 Jednočlenná společnost s ručením omezeným – základní charakteristika	18
1.2 Ukončení činnosti společnosti s ručením omezeným	18
1.2.1 Nucené ukončení činnosti společnosti s ručením omezeným.....	19
1.2.2 Dobrovolné ukončení činnosti společnosti s ručením omezeným.....	20
1.3 Postup při dobrovolném ukončení činnosti s.r.o. s likvidací	20
2 Účetní a daňové aspekty dobrovolného ukončení činnosti společnosti s ručením omezeným.....	22
2.1 Poslední účetní období před vstupem do likvidace.....	22
2.1.1 Specifika „před-likvidační“ účetní závěrky	25
2.1.2 Daňová specifika z hlediska daně z příjmů před vstupem do likvidace ...	30
Diskuze k účetnímu a daňovému postupu - § 23/8/a ZDP	33
Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku.....	34
Odpočet daňové ztráty z minulých let v období před vstupem do likvidace.....	35
Placení záloh v období likvidace, které vychází z daňové povinnosti za období před vstupem do likvidace	35
2.1.3 Vypořádání ostatních daní před vstupem do likvidace	36
2.1.4 Vypořádání pohledávek společnosti s ručením omezeným vůči společníkům obchodní korporace před likvidací	38
2.2 Vstup do likvidace a její průběh z účetního a daňového hlediska	40
2.2.1 Účetní aspekty vstupu do likvidace a jejího průběhu	40
Období od vstupu do likvidace do dne zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku	41
Období po zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku.....	48
2.2.2 Daňové aspekty vstupu do likvidace a jejího průběhu	49
Období od vstupu do likvidace do dne zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku	49
Daň z přidané hodnoty v období likvidace	51
Daň z příjmů právnických osob v období likvidace	53
Období po zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku.....	56
3 Prezentace procesu dobrovolného ukončení činnosti jednočlenné společnosti s ručením omezeným z účetního a daňového hlediska	57
3.1 Období před vstupem do likvidace – účetní a daňové aspekty	60

3.1.1	Ekonomická situace společnosti AV s.r.o. před jejím vstupem do likvidace – informace z účetnictví.....	61
3.1.2	Účetní operace specifické, které souvisejí se vstupem společnosti do likvidace.....	68
3.1.3	Daňová specifika (z hlediska daně z příjmů právnických osob) v daňovém přiznání za poslední „podnikatelské“ období společnosti AV s.r.o.....	71
3.2	Průběh likvidace společnosti AV s.r.o. – účetní a daňové aspekty.....	79
3.2.1	Vypořádání dlouhodobého majetku v průběhu likvidace.....	79
3.2.2	Vypořádání oběžného majetku v průběhu likvidace.....	84
3.2.3	Vypořádání časového rozlišení na straně aktiv v průběhu likvidace.....	89
3.2.4	Vlastní kapitál v průběhu likvidace	90
3.2.5	Cizí kapitál v průběhu likvidace	90
3.2.6	Časové rozlišení pasiv – výnosy příštích období.....	98
3.2.7	Příprava poslední účetní závěrky a posledního přiznání k dani z příjmů právnických osob ke dni zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku	98
3.3	Ukončení likvidace společnosti AV s.r.o. – účetní a daňové aspekty.....	105
3.3.1	Podání daňových přiznání a vyúčtování za období likvidace a zrušení registrace k daním.....	105
3.3.2	Konečná zpráva a rozdělení likvidačního zůstatku.....	106
3.3.3	Období po dni podání návrhu na použití likvidačního zůstatku	109
4	Doporučení.....	111
	Závěr.....	113
	Seznam použité literatury	116

Seznam obrázků

Obrázek 1 Grafické znázornění postupu likvidace v čase, harmonogram ukončování účetních období.....	59
---	----

Seznam grafů

Graf 1 Pomůcka pro orientační určení ceny pohledávek k prodeji – postoupení	87
---	----

Seznam tabulek

Tabulka 1 Rozdělení účetních jednotek podle zákona o účetnictví.....	24
Tabulka 2 Rozsah účetní závěrky pro jednotlivé kategorie účetních jednotek, tedy i s.r.o.....	24
Tabulka 3 Vypořádání přechodných účtů před vstupem do likvidace.....	29
Tabulka 4 Vypořádání opravných položek a rezerv včetně vlivu na základ daně před vstupem do likvidace	30
Tabulka 5 Transformace výsledku hospodaření na základ daně z příjmů a výpočet DPPO v postupných krocích.....	32
Tabulka 6 Vypořádání majetku v období likvidace – předpokládané situace	42
Tabulka 7 Účtování tvorby a zrušení OP a následný odpis pohledávky	43
Tabulka 8 Účtování o postoupení pohledávky	43
Tabulka 9 Zúčtování účtů časového rozlišení a dohadných položek, v období po vstupu do likvidace.....	44
Tabulka 10 Zdanění příjmů ze závislé činnosti běžného zaměstnance i likvidátora a příslušné účtování	45
Tabulka 11 Zdanění odstupného a příslušné účtování.....	46
Tabulka 12 Rozvaha likvidované společnosti na konci likvidačního procesu	46
Tabulka 13 Transakce spojené s rozdělením likvidačního zůstatku a předpis DPPO	47
Tabulka 14 Konečná rozvaha ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku	48
Tabulka 15 Účtování konečného vypořádání po skončení likvidačního procesu.....	49
Tabulka 16 Snížení uplatněného odpočtu dle druhu majetku.....	52
Tabulka 17 Vzorce pro výpočet úprav odpočtu daně	53
Tabulka 18 Přehled aktiv a pasiv společnosti AV s.r.o. za období před vstupem do likvidace.....	62
Tabulka 19 Přehled aktiv a pasiv společnosti AV s.r.o. za období před vstupem do likvidace.....	63

Tabulka 20 Rozpis dlouhodobého majetku společnosti AV s.r.o. před vstupem do likvidace.....	64
Tabulka 21 Posouzení přechodných účtů aktiv a pasiv společnosti AV s.r.o. před vstupem do likvidace	68
Tabulka 22 Účtování tvorby a rozpouštění rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku.....	69
Tabulka 23 Tabulka účtování po rozhodnutí o výplatě rezervního fondu.....	71
Tabulka 24 Výsledovka AV s.r.o. za období před vstupem do likvidace po specifických účetních úpravách souvisejících se vstupem do likvidace.....	72
Tabulka 25 Stanovení daňových odpisů společnosti AV s.r.o. za období před vstupem do likvidace.....	73
Tabulka 26 Transformace výsledku hospodaření společnosti AV s.r.o. na základ daně z příjmů za období před vstupem do likvidace (v tis. Kč).....	74
Tabulka 27 Konečná rozvaha společnosti AV s.r.o. za období před vstupem do likvidace – aktiva (v tis. Kč) -	75
Tabulka 28 Konečná rozvaha společnosti AV s.r.o. za období před vstupem do likvidace – pasiva (v tis. Kč)	76
Tabulka 29 Výkaz zisku a ztráty společnosti AV s.r.o. za období před vstupem do likvidace 1.část (v tis. Kč)	77
Tabulka 30 Výkaz zisku a ztráty společnosti AV s.r.o. za období před vstupem do likvidace 2.část (v tis. Kč)	78
Tabulka 31 Prodej a zaúčtování vypořádání dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku společnosti AV s.r.o. v průběhu likvidace	80
Tabulka 32 Vypořádání zásob a pohledávek společnosti AV s.r.o. v průběhu likvidace	85
Tabulka 33 Zúčtování poskytnuté provozní zálohy v období likvidace.....	88
Tabulka 34 Rozpis peněžních prostředků společnosti AV s.r.o. při vstupu do likvidace	89
Tabulka 35 Účtování nákladů příštích období společnosti AV s.r.o. v průběhu likvidace	89
Tabulka 36 Rozpis vlastního kapitálu společnosti AV s.r.o. ke dni vstupu do likvidace.....	90
Tabulka 37 Rozpis dlouhodobých a krátkodobých dluhů společnosti AV s.r.o. ke dni vstupu do likvidace	90
Tabulka 38 Vypořádání dlouhodobých a krátkodobých závazků společnosti AV s.r.o. v průběhu likvidace.....	91
Tabulka 39 Účtování o mzdách zaměstnanců a odměně likvidátora v průběhu likvidace společnosti AV s.r.o.....	93
Tabulka 40 Tabulka zaúčtování odstupného v průběhu likvidace společnosti AV s.r.o.....	93
Tabulka 41 Prodej majetku a dopad tohoto prodeje do DPH za období likvidace společnosti AV s.r.o. – obrat na účtu 343 během likvidace.....	95

Tabulka 42 Účtování o dluzích z titulu DPH a jeho úhradách v období likvidace spol. AV s.r.o.....	95
Tabulka 43 Hypotetické „dodanění“ majetku při ukončení plátcovství k DPH – návod	96
Tabulka 44 Výpočet silniční daně za období 2 měsíců v likvidaci společnosti AV s.r.o. a postup účtování.....	97
Tabulka 45 Účtování o výnosech příštích období společnosti AV s.r.o. v průběhu likvidace.....	98
Tabulka 46 Výsledovka společnosti AV s.r.o. za období: 1.6.-31.10.2019 v Kč.....	99
Tabulka 47 Transformace výsledku hospodaření za období od 1.6. - 31.10.2019 na základ daně z příjmů společnosti AV s.r.o.	100
Tabulka 48 Rozvaha společnosti AV s.r.o. za období od 1.6.-31.10.2019, ke dni ukončení likvidace – část aktiva	102
Tabulka 49 Rozvaha společnosti AV s.r.o. za období 1.6.-31.10.2019, ke dni ukončení likvidace – část pasiva	103
Tabulka 50 Výkaz zisku a ztráty společnosti AV s.r.o. za období od 1.6.-31.10.2019, ke dni ukončení likvidace	104
Tabulka 51 Postup výpočtu základu pro výpočet srážkové daně a samotné daně vybírané srážkou společníka AV s.r.o.	107
Tabulka 52 Účtování nároků společníka AV s.r.o. na podílech na vlastním kapitálu + související zaúčtování posledních daňových povinností	107
Tabulka 53 Rozvaha společnosti AV s.r.o. za poslední období likvidace, včetně transakcí spojených s nárokem společníka na likvidační zůstatek	108
Tabulka 54 Výplata čistého podílu na likvidačním zůstatku a úhrada daní z příjmů spol. AV s.r.o.....	109

Seznam použitých zkratk

ČÚP	České účetní předpisy
ČÚS	České účetní standardy
D	Dal
DPČ	Dohoda o pracovní činnosti
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
DŘ	Daňový řád
FO	Fyzická osoba
GFŘ	Generální finanční ředitelství
HM	Hrubá mzda
KV	Koordinační výbor
MD	Má dáti
MFČR	Ministerstvo financí České republiky
OP	Opravná položka
OR	Obchodní rejstřík
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
OZ	Občanský zákoník
PC	Pořizovací cena
PO	Právnická osoba
s.r.o.	Společnost s ručením omezený
VH	Výsledek hospodaření
ZC	Zůstatková cena

ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty
ZK	Základní kapitál
ZOK	Zákon o obchodních korporacích
ZOR	Zákon o rezervách
ZoÚ	Zákon o účetnictví
ZP	Zákoník práce
ZVR	Zákon o veřejných rejstřících

Úvod

Společnost s ručením omezeným je jedním z nejrozšířenějších právních forem podnikání. Tyto společnosti jsou zakládány napříč obory – strojírenskými, stavebními, zemědělskými i ekonomickými.

Po Sametové revoluci v roce 1989, kdy bylo možno začít svobodně podnikat, se mnoho šikovných nebo jen ambiciózních lidí pustilo do podnikání. Vyřídili si živnostenské oprávnění a s nadšením se pustili do práce. Ti první, kteří byli spíše ambiciózní, tak rychle, jak s podnikáním začali, tak i velmi rychle skončili, a byli velmi spokojeni, když s ukončením jejich podnikatelského života nebylo spojeno i významné zadlužení.

Ta druhá skupina nových živnostníků, kteří mimo ambicí byli i šikovní, vybudovali wskutku velké podniky. Dostali se tak do okamžiku, kdy už riziko podnikání ve formě, kdy do každé „akce“ vstupují s tím, že mohou ve chvíli, jedním špatným rozhodnutím, přijít o všechnu osobní majetek, který za léta tvrdé práce nashromáždili. V této chvíli je vhodný okamžik založit společnost s ručením omezeným, která tento problém, jak je již z názvu patrné alespoň částečně řeší.

Ve své práci se chci věnovat právě té skupině společností s ručením omezeným, které vznikly přenesením podnikání fyzické osoby – živnostníka na právnickou osobu, jejímž společníkem – vlastníkem a statutárním orgánem zůstává původní podnikatel – živnostník. V roce 2020, kde se nyní nacházíme, jsou to unavení lidé, kteří svou práci dělali celý život poctivě a s nasazením, nejsou již nejmladší a v tuto dobu je začíná napadat variace na klasickou nerudovskou otázku, ale neptají se „Kam s ním?“ ptají se „Co s ním?“. Štěstí je, když si vychovali následníka připraveného firmu převzít. Mnoha z nich se to ale nepovede a jedním z důvodů může být i specifický obor podnikání. Prodej podniku také nemusí být řešením, často jde o podnikání v prostorách, které zůstávají v osobním vlastnictví původního podnikatele – vlastnictví na společnost s ručením omezeným zejména k nemovitostem nepřešlo.

V bakalářské práci se věnuji dobrovolnému ukončení činnosti společnosti s ručením omezeným, které je spojeno s likvidací. Zaměřím se konkrétně na proces likvidace malé jednočlenné společnosti. Jak bylo právě uvedeno, likvidace je skutečně proces, který může být i poměrně komplikovaný a zdlouhavý, neboť vede k definitivnímu konci

právnícké osoby, která má svůj majetek, své závazky, své vztahy k obchodním partnerům, zaměstnancům, státu apod. Těchto všech oblastí se ukončení činnosti, a nakonec i vlastní existence obchodní korporace dotkne, navíc je třeba respektovat celou řadu právních předpisů.

Jelikož jde tedy o velmi komplexní záležitost, zabývám se pouze účetními a daňovými aspekty tohoto procesu, které jsou velmi důležité. Mimo jiné i proto, že dávají odpovědi vlastníkově či vlastníkům společnosti, „kolik je to bude stát“, a to nejen na daních. Ač je logické, že řešit účetně i daňově proces likvidace nemůže být jednoduché a čím větší bude likvidovaná společnost, tím složitější celé řešení může být, česká účetní a daňová legislativa příliš ustanovení věnovaných přímo této problematice neobsahuje. A ne vždy je jednoznačné, jak tyto předpisy aplikovat na konkrétní případy, které mohou nastat. Je třeba pak pracovat s výklady odborníků – zejména právníků, účetních specialistů a daňových poradců. Samozřejmě ještě lépe by bylo pracovat s výkladem Generálního finančního ředitelství jako oficiální autority k poskytování výkladu zákonných ustanovení zejména v daňové oblasti, ale v tomto směru prakticky chybí. Zřejmě by se zde hodilo lidové rčení: „Šedivá je teorie, zelený strom života“. To, co v právních předpisech může vypadat jednoduše – pár odstavců, to v praxi může být pěkný oříšek.

Práce je koncipována tak, aby bylo zřejmé, jak při likvidaci postupovat. Měla by poskytnout návod – „účetní a daňový manuál“, kdy se budu věnovat všem etapám likvidačního procesu, a to jak z účetního, tak daňového pohledu, což je i cílem mé bakalářské práce. Ale větší prostor je věnován specifikům při likvidaci jednočlenné společnosti, kdy společnost vlastní a řídí tatáž osoba.

První část práce představuje rozdělení likvidačního procesu na logické etapy, které primárně vycházejí z občanského a obchodního práva (občanského zákoníku a zákona o obchodních korporacích). Tyto etapy ctí i účetní a daňové předpisy, které, jak uvidíme, jsou často velmi úzce propojeny. Tyto etapy jsou charakterizovány účetními postupy a důsledky z hlediska daňové legislativy. Už v této části je obsažena diskuze k účetní i daňové problematice, pokud výklad předpisů není úplně jednoznačný či jasný.

Stěžejní je ovšem aplikační část 3 bakalářské práce, která na konkrétních podmínkách a číslech likvidované společnosti prezentuje konkrétní účetní a daňové dopady jednotlivých etap likvidace. Navíc tam, kde je to vhodné, jsou doplněny možné varianty

konkrétní situace a řešení této jiné varianty. Dobrovolné ukončení činnosti společnosti s ručením omezeným začíná rozhodnutím valné hromady společníků – vlastníků (či jedině společníka). Pro prezentaci účetních a daňových aspektů celého procesu jsem zvolila imaginární malou společnost a pojmenovala jsem ji AV s.r.o. Záměrem je ukázat co nejvíce různých záludností a navrhnout k nim možná řešení.

V práci jsem nechtěla zdlouhavě probírat běžné účetní operace a způsoby účtování. Toto bude pouze nastíněno jako typické účtování. Spíše bych chtěla, aby práce poskytla pomoc, jak řešit účetně a daňově ty části likvidace společnosti s ručením omezeným, které mohou být problematické.

Motivace

Volba tématu mé bakalářské práce vychází ze skutečnosti, že spolu s manželem vlastníme malou společnost s ručením omezeným. A začínáme se dostávat do situace, kdy budeme muset řešit, co bude s naší společností v budoucnu. Některé otázky, na které hledám odpovědi v mé práci, jsou skutečnými otázkami, na něž bych chtěla znát odpovědi dříve, než nás eventuální řešení dobrovolné likvidace naší společnosti bude čekat. Před zahájením této práce jsem předpokládala, že účetní a daňové posouzení likvidace s.r.o. není jednoduché, proto jsem chtěla tuto bakalářskou práci využít k nalezení odpovědí, ale i k prohloubení svých znalostí účetní a daňové problematiky v této oblasti.

Cíl práce

Cílem mé práce je charakterizovat problematiku dobrovolného ukončení činnosti s.r.o. s likvidací z účetního i daňového hlediska a prezentovat účetní a daňové aspekty celého procesu na vhodném příkladu malé jednočlenné společnosti s ručením omezeným. V rámci tohoto cíle by mělo dojít k upozornění na možné komplikace či nejednoznačnosti a podání návrhu jejich účetního a daňového řešení. Výsledkem by měl být i praktický návod, jak při likvidaci postupovat, a na co nezapomenout v účetnictví a daních.

1 Dobrovolné ukončení činnosti společnosti s ručením omezeným se zaměřením na malé jednočlenné společnosti

1.1 Společnost s ručením omezeným – základní charakteristika

Společnost s ručením omezeným se řadí mezi kapitálové společnosti, která je jako forma podnikání využívána drobnými a středními podnikateli. A takto budeme o společnosti s ručením omezeným uvažovat v celé práci, tzn. že vždy půjde o společnost existující za účelem podnikání. Fungování společnosti s ručením omezeným (dále jen s.r.o.) upravuje zákon č. 90/2012 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o zákon o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích dále také jen ZOK).

Společnost s ručením omezeným zakládá několik osob (fyzických či právnických) – společníků, a to uzavřením společenské smlouvy. Tzv. jednočlennou společnost s ručením omezeným zakládá jedna fyzická osoba (zakladatelskou listinou), a zpravidla tak činí s cílem eliminovat podnikatelské riziko a rozsah svého osobního ručení za závazky z podnikání. Neboť společník za dluhy společnosti ručí do výše nesplacené vkladové povinnosti. Společník či více společníků – vlastníků společnosti s ručením omezeným tvoří kapitál společnosti svými vklady do základního kapitálu, jehož minimální výše je zákonem o obchodních korporacích nastavena na 1 Kč. Vklady do základního kapitálu společníkům zaručují tzv. obchodní podíly ve společnosti. Ustanovení § 31 ZOK říká, že: „*Podíl představuje účast společníka v obchodní korporaci a práva a povinnosti z této účasti plynoucí.*“ Pokud v této práci řešíme likvidaci společnosti s ručením omezeným, tak právě vlastnictví obchodního podílu zakládá také nárok společníka na podíl na likvidačním zůstatku.

Od založení společnosti s ručením omezeným (uzavřením společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny) je třeba odlišit vznik společnosti. K němu dochází až zápisem společnosti s ručením omezeným do obchodního rejstříku. Tímto dnem se ze společnosti stává právnická osoba – získává právní osobnost.

Pro společnost s ručením omezeným je typické, že se společníci, kromě zajištění kapitálu pro fungování společnosti, aktivně podílejí na řízení společnosti. To samozřejmě mohou činit prostřednictvím valné hromady, nejvyššího orgánu společnosti, které přísluší

nejzásadnější rozhodnutí ohledně chodu společnosti. Ale zpravidla se současně stávají i jednatelem, tedy členy statutárního orgánu společnosti s ručením omezeným. Statutární orgán má 2 zásadní povinnosti a práva:

- Jednat za společnost vůči třetím osobám.
- Vykonávat obchodní vedení, řídit běžných chod společnosti.

1.1.1 Jednočlenná společnost s ručením omezeným – základní charakteristika

Zákon o korporacích připouští, aby kapitálovou společnost založila pouze jedna osoba, vznikne potom jednočlenná společnost. Tento jediný společník je současně nejvyšším orgánem společnosti (vykonává působnost valné hromady) a statutárním orgánem společnosti, tedy jednatelem. Jeho rozhodnutí má v případě zákonných požadavků formu veřejné listiny. V situaci, kdy uzavírá jediný společník smlouvu se svojí společností, neboť zde vystupuje i jako jediný jednatel, musí být smlouva písemná a doplněná ověřenými podpisy. Toto se netýká běžných obchodních smluv za obvyklých podmínek.

Pokud je jediný společník současně jednatelem, jde ručení společnosti celé na jeho zodpovědnost. Společník sice dluží pouze do výše nesplaceného vkladu, ale z titulu jednatele může ručit i veškerým svým osobním majetkem, pokud by se nechoval s péčí řádného hospodáře, jak mu ukládá zákon.

1.2 Ukončení činnosti společnosti s ručením omezeným

I v dobře fungující společnosti s ručením omezeným, dále také ve zkratce s.r.o., může nastat situace kdy je potřeba společnost uzavřít. Zejména je to případ, kdy se jedná o malou firmu, rodinnou, se specifickým oborem činnosti, kdy není z různých důvodů možno ukončit činnost bez likvidace. Častým důvodem v takovém případě bývá situace, kdy firmu nemá kdo převzít a nelze ji ani prodat, protože chod firmy je založen na schopnostech společníka. Taková společnost se přestane rozvíjet, stagnuje a postupně přestává vyvíjet ekonomickou činnost, pro kterou byla založena. V tomto okamžiku většinou nastane chvíle pro dobrovolné ukončení činnosti společnosti – zrušení společnosti. Pokud dále nebude uvedeno jinak, budeme mít stále na mysli dobrovolné zrušení společnosti.

Společnost s ručením omezeným je právnická osoba, proto její likvidace není jednoduchá záležitost. V tomto okamžiku je vhodné vysvětlit si několik důležitých pojmů:

- Zrušení s.r.o. – okamžik ukončení ekonomické – podnikatelské činnosti s.r.o. na základě rozhodnutí valné hromady, v případě jednočlenných s.r.o. na základě rozhodnutí 1 společníka, který vykonává působnost valné hromady, protože je tu sám.
- Zánik s.r.o. – nastane až v okamžiku vymazání společnosti z obchodního rejstříku.
- Likvidace s.r.o. - činnost, jež nastává v období mezi zrušením společnosti a jejím zánikem.

Likvidace je souborem aktivit potřebných vykonat za účelem vypořádání závazků společnosti. Likvidace je řešena několika zákony, zákonem č. 89/2012 Sb., občanským zákoníkem v § 168 až § 209, zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích a také zákonem č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém. K ukončení činnosti společnosti může vést několik důvodů. Nejčastějších pět důvodů pro zrušení můžeme rozdělit na dvě základní skupiny, viz následující podkapitoly.

1.2.1 Nucené ukončení činnosti společnosti s ručením omezeným

O tomto typu ukončení činnosti společnosti s ručením omezeným rozhoduje soud na návrh osoby, která má oprávněný zájem na zrušení společnosti, nebo na návrh státního zastupitelství (v některých případech může soud rozhodnout i bez návrhu). Mezi nejznámější důvody, které vedou k nucenému ukončení, patří:

- Vykonávání nezákonné činnosti společností.
- Společnost nemá déle než dva roky statutární orgán.
- Společnost není více než rok schopna vykonávat svou činnost a tím plnit účel, pro který byla založena.
- Nepřekonatelné rozpory mezi společníky bránící vykonávat společnosti svou činnost.
- Úpadek – v úpadku se společnost ocitne v případě, kdy není schopna plnit svoje závazky, má problémy s likviditou.

1.2.2 Dobrovolné ukončení činnosti společnosti s ručením omezeným

V tomto případě je o ukončení rozhodnuto společníky, buď dojde k ukončení činnosti uplynutím doby, na kterou byla společnost založena, nebo po dosažení účelu, pro který byla založena. Třetí možností je, že o zrušení společnosti rozhodnou společníci prostřednictvím valné hromady.

Všechny důvody pro zrušení společnosti jsou uvedeny v § 171-173 NOZ a § 93 ZOK. Pokud dojde k dobrovolnému rušení s.r.o., musí se společnost (řídít společenskou smlouvou). Společnost lze dobrovolně zrušit dvěma rozdílnými způsoby. První variantou je rušení s likvidací, v tomto případě má každý společník právo na podíl na likvidačním zůstatku ve výši velikosti svého podílu, pokud není ve společenské smlouvě stanoveno jinak.

Varianta druhá je zrušení bez likvidace. Zde připadá v úvahu několik možností. Jednou z variant je fúze, a to buď sloučením, nebo splynutím dotčených firem. Další volbou může být převod jmění na společníka, avšak tento musí vlastnit nejméně 90% obchodní podíl. Poslední možností je rozdělení společnosti. S tím však musí souhlasit $\frac{3}{4}$ přítomných společníků na hlasování valné hromady. (Doleček, 2014)

Bakalářská práce je zaměřena na první typ dobrovolného ukončení činnosti, a to takového, kdy skutečně výkon ekonomické činnosti provozované s.r.o. zaniká, tzn. nepokračuje dále např. v rámci ekonomické činnosti jiného subjektu. Znamená to tedy, že v našem případě ukončení činnosti s.r.o. znamená její vstup (dobrovolný) do likvidace.

1.3 Postup při dobrovolném ukončení činnosti s.r.o. s likvidací

Protože se v této práci zaměřuji na účetní a daňové aspekty ukončení činnosti s.r.o. a i vzhledem k celkovému rozsahu celé práce, uvádím zde jen v bodech nejdůležitější momenty tohoto postupu.

Aby bylo možno společnost vymazat z veřejného rejstříku, a došlo tak k jejímu právnímu zániku, musí proběhnout celá řada činností, jež lze rozdělit do tří etap.

Přípravná etapa:

- Rozhodnutí valné hromady o likvidaci.
- Výběr a volba likvidátora.

- Podání návrhu na změnu zápisu do obchodního rejstříku – k obchodní firmě se pak uvádí dovětek „v likvidaci“.

Průběh vlastní likvidace:

- Oznámení o tom, že je společnost v likvidaci, kompetentním osobám.
- Sestavení účetní závěrky – mimořádné či řádné (dojde k uzavření účetních knih) ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace.
- Sestavení programu likvidace.
- Řešení pracovně právní problematiky – ukončování pracovně právních vztahů mezi rušenou společností a jejími zaměstnanci.
- Kontaktování dotčených institucí (bank, pojišťoven, finančního úřadu apod.).
- Proces zpeněžení likvidační podstaty.

Ukončení likvidačního procesu:

- Uhrazení dluhů (závazků).
- Zpracování konečné účetní závěrky (zpravidla mimořádné) ke dni, kdy byl zpracován návrh na rozdělení likvidačního zůstatku.
- Rozdělení likvidačního zůstatku a zpracování závěrečné zprávy pro vlastníky společnosti.
- Uložení dokumentů stanovených zákonem do archivu nebo spisovny.
- Likvidátor na základě vyžádaného souhlasu správce daně (finančního úřadu) podá do 30 dnů od ukončení likvidace návrh na výmaz společnosti z obchodního rejstříku, čímž s.r.o. právně zaniká. (Pilátová a kol., 2017)

Likvidace není jednoduchý proces, jak z hlediska občanského i obchodního práva, tak z hlediska pracovního práva, ale i z hlediska účetních a daňových aspektů celého procesu, které jej nezbytně provázejí. Navíc jde o proces velmi komplexní.

Od tohoto okamžiku se již zaměřím pouze na účetní a daňové aspekty procesu likvidace s.r.o. s důrazem na malé jednočlenné společnosti, které jsou spojeny s výše naznačenými etapami likvidačního procesu a které nezbytně provázejí dobrovolné a definitivní ukončení činnosti – podnikání s.r.o. Pokud při zpracování práce odbočím k záležitostem jiným, např. z oblasti obchodního či pracovního práva, tak jen proto, že to bylo nezbytné. Neboť mezi posouzením ekonomických skutečností (transakcí) z pohledu těchto oblastí práva a z pohledu účetních a daňových předpisů existuje těsná vazba.

2 Účetní a daňové aspekty dobrovolného ukončení činnosti společnosti s ručením omezeným

2.1 Poslední účetní období před vstupem do likvidace

Ke dni, který předchází vstupu společnosti do likvidace, probíhá inventarizace majetku a dluhů likvidované společnosti, uzavírají se účetní knihy a sestavuje se účetní závěrka. Označme ji pracovně jako „před-likvidační“ účetní závěrka.

„Před-likvidační“ účetní závěrka musí být sestavena ke dni předcházejícímu dni vstupu společnosti do likvidace dle § 17 ZOÚ, zajištění sestavení této závěrky je povinností ještě statutárního orgánu společnosti, nikoliv likvidátora.

Účetní závěrka je nedílný celek tvořený vždy rozvahou, výkazem zisku a ztráty a také přílohou. Součástí účetní závěrky obchodních společností jsou i přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích. To se netýká malých a mikro účetních jednotek, pokud nepřekračují vybraná kritéria pro povinný audit účetní závěrky: brutto aktiva (majetek) vyšší než 40 mil. Kč, obrat vyšší než 80 mil. Kč či více jak 50 zaměstnanců (u s.r.o. stačí překročení nebo dosažení alespoň dvou z uvedených kritérií). Pokud má jednotka povinnost nechat si účetní závěrku ověřit auditorem, zveřejní ji až po ověření auditorem a schválení valnou hromadou, a to do 30 dnů od splnění obou podmínek, nejpozději však do 12 měsíců od rozvahového dne. Rozvahovým dnem je den, kdy se uzavírají účetní knihy. Pokud je tento den shodný s posledním dnem v účetním období, sestavuje se řádná účetní závěrka. Jestliže je to k jinému dni, hovoříme o mimořádné závěrce.

V případě že společnost, vstupuje do likvidace dobrovolně je velmi výhodné nastavit vstup do likvidace na počátek běžného účetního období. Účetní období je časové období, které se účetně uzavírá a za které se sestavuje účetní závěrka. Standardně se shoduje s rokem kalendářním nebo, pokud se neshoduje s kalendářním rokem, jde o rok hospodářský (12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, které se neshodují s kalendářním rokem). Při vstupu do likvidace může být právě toto účetní období kratší než 12 měsíců, protože zahrnuje část roku od počátku posledního účetního období do dne, který předchází dni zrušení společnosti.

Jestliže má společnost – účetní jednotka účetní období shodné s kalendářním rokem, pak je vhodným datem pro vstup do likvidace 1. leden. Pak jako závěrka ke dni před vstupem do likvidace, tedy tzv. „před-likvidační“ účetní závěrka poslouží řádná účetní závěrka sestavená k 31.12., což je poslední den účetního období (běžného účetního roku). Pokud by do likvidace vstupovala například společnost podnikající v zemědělství, která by používala rok hospodářský, tzn. období 12 měsíců, které se neshoduje s kalendářním rokem, nastavila by vstup do likvidace tak, aby odpovídal prvnímu dni jejího účetního období. V tomto případě je pak možné použít řádnou účetní závěrku také jako závěrku „před-likvidační“.

Jestliže společnost ohlásí vstup do likvidace k jinému datu, než je den následující po posledním dni řádného účetního období (kalendářního nebo hospodářského roku), je její povinností sestavit mimořádnou účetní závěrku, a to za zkrácené poslední účetní období před vstupem do likvidace. Tato varianta je z hlediska praktického průběhu celého procesu likvidace náročnější, proto tuto variantu použijí ve své práci pro lepší možnost prezentace jeho účetních a daňových specifik.

Ať již se „před-likvidační“ účetní závěrka sestavuje jako řádná nebo mimořádná, musí se při jejím sestavení vzít v úvahu účetními předpisy nařízená specifika. Myslíme tím specifika související se skutečností, že společnost (účetní jednotka) vstoupila do likvidace.

Společnost s ručením omezeným je podle zákona o účetnictví vždy účetní jednotkou, která povinně vede (podvojně) účetnictví. Podle typu účetní jednotky, viz tabulka 4, volí společnost minimální rozsah pro sestavení účetní závěrky. Pro stanovení rozsahu účetní závěrky je mimo velikosti (kategorie) podstatné, zda jde o obchodní společnost, která má povinnost nechat si ověřit účetní závěrku auditorem (§ 20ZoÚ).

Tabulka 1 Rozdělení účetních jednotek podle zákona o účetnictví

Typ účetní jednotky	Aktiva celkem v tisících Kč	Roční úhrn čistého obratu v tisících Kč	Prům.pocet zaměstnanců
Mikro - překročí max. 1 z uvedených hodnot	9.000	18.000	10
Malá - překročí max. 1 z uvedených hodnot	100.000	200.000	50
Střední - překročí max. 1 z uvedených hodnot	500.000	1.000.000	250
Velká	k rozvahovému dni překračuje alespoň 2 hodnoty uvedené pro střední účetní jednotky		

Zdroj: ZoÚ, vlastní zpracování

V následující tabulce je přehled jednotlivých výkazů a jejich rozsah, které jsou účetní jednotky jako součást účetní závěrky v závislosti na kategorii – velikosti účetní jednotky povinny sestavit.

Tabulka 2 Rozsah účetní závěrky pro jednotlivé kategorie účetních jednotek, tedy i s.r.o.

Výkaz	Rozsah podle ČÚP	Sestavuje
Rozvaha	v plném rozsahu	velká i střední úč. jednotka
		malá a mikro úč. jednotka s povinným auditem
	ve zkráceném rozsahu-rozšířená verze	malá účetní jednotka bez povinnosti auditu
	ve zkráceném rozsahu	mikro úč. jednotka bez povinnosti auditu
Výkaz zisku a ztráty	v plném rozsahu	všechny obchodní společnosti , tedy všechny s.r.o.
Příloha v účetní závěrce	podle §39,39b a 39c	velká účetní jednotka-nejvíce informací
	podle §39,39b	střední účetní jednotka
	podle §39,39a	malá a mikro účetní jednotka s povinností auditu
	podle §39	malá a mikro účetní jednotka bez povinnosti auditu-nejméně informací

Zdroj: ZoÚ, Vyhláška č.500/2002 Sb., k zákonu o účetnictví pro podnikatele, vlastní zpracování

Na základě zákona 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících, v aktuálním znění, jsou osoby zapsané ve veřejných rejstřících povinny řádné i mimořádné účetní závěrky (nebo jejich části) zakládat do sbírky listin. Společnost s ručením omezeným se povinně zapisuje do obchodního rejstříku, proto její účetní závěrky, popř. její části, se zakládají do sbírky listin obchodního rejstříku, který vede příslušný rejstříkový soud (zpravidla krajský

soud). Dokumenty se do sbírky listin ukládají výhradně elektronicky, a to v souladu s § 22 zákona o veřejných rejstřících, v aktuálním znění, a s § 18 nařízení vlády č. 351/2013 Sb. Sbíрка listin je veřejně přístupná přes účetní portál Ministerstva vnitra ČR.

Malé a mikro účetní jednotky bez povinného auditu zveřejňují ze své účetní závěrky povinně rozvahu a přílohu v účetní závěrce. Výkaz zisku a ztráty nemusí zveřejňovat. V tomto směru pro rozsah účetní závěrky proces likvidace neznámá žádná specifika. Účetní jednotka sleduje, v jaké je kategorii, a podle toho sestavuje účetní závěrku, ať již řádnou, nebo mimořádnou ve stanoveném rozsahu.

2.1.1 Specifika „před-likvidační“ účetní závěrky

Pokud společnost vstupuje dobrovolně – plánovaně do likvidace, počítá s tímto faktem již při sestavování účetní závěrky (za ukončované období) a při uzavírání účetních knih, které je s tím spojeno. V porovnání s účetní závěrkou za běžné období, se „před-likvidační“ účetní závěrka liší v těchto momentech:

- Zůstatky na přechodných účtech aktiv i pasiv, které v období likvidace již nebudou moci být zúčtovány nebo ztratily svoje opodstatnění, tak postrádají smysl. Proto se takové zůstatky zaúčtují v účetním období před vstupem do likvidace na příslušné výnosové nebo nákladové účty nebo na účty závazků (dluhů) a pohledávek.
- Dále dochází k zúčtování dříve vytvořených rezerv a opravných položek, které již prokazatelně nebudou moci být zúčtovány v průběhu likvidace.

Nyní si rozeberme blíže, o jaké záležitosti se jedná:

- **Náklady příštích období – účet 381**

	31.12.
běžné období	následující období
platba – výdaj na nájemné	vznik nákladu – nájmu

Náklad příštího období vzniká v situaci, kdy obdržím v běžném období fakturu – finální doklad za plnění, které nastane v budoucnu, v následujícím účetním období. Běžným příkladem je nájem placený předem nebo předplatné nějaké služby.

- **Komplexní náklady příštích období – účet 382**

V principu se použije stejně jako náklady příštích období 381 jen s tím rozdílem, že zde se jedná, jak je již v názvu uvedeno, o náklady komplexní. Je to jakýsi sběrný účet pro výdaje uskutečněné v běžném období související například se zavedením nové výroby, nebo s přípravou jiných dlouhodobých akcí. Podmínkou pro daňovou uznatelnost nákladů v dle ČÚS č.17 bodu 3.11.2. v příštích letech je, že musí být nejpozději do 4 let provedeno jejich zúčtování.

- **Výdaje příštích období – účet 383**

	31.12.
běžné období	následující období
náklad z nájmu	placení (výdaj) nájemného

Tento účet slouží k zajištění aktuálního principu (věcné a časové souvislosti s daným účetním obdobím) v účetnictví pro případ nákladů, které vznikly již v běžném období, ale úhrada těchto nákladů (výdaj) proběhne až v následujícím období. Vhodným příkladem je nájem placený pozadu posuzován z pohledu nájemce.

- **Výnosy příštích období – účet 384**

	31.12.
běžné období	následující období
příjem z nájmu	výnos z nájmu

Situace, kdy společnost dostane zaplacení za plnění, které se týká až následujícího období. Může to být nájem placený dopředu tentokrát z pohledu pronajímatele. Příjem (platba) je realizován v běžném období, ale časově souvisí s následujícím obdobím – proto výnos tohoto příštího období.

- **Příjmy příštích období – účet 385**

	31.12.
běžné období	následující období
výnos z nájmu	příjem z nájmu

Tento účet se používá na zaúčtování částek – budoucích příjmů, které společnost v běžném období ještě nepřijala nebo v běžném období ještě nevznikla pohledávka, ale časově s ním souvisí. Pokud zůstaneme u příkladu nájmu, tak je to nájemné placené

pozadu z pohledu pronajímatele, nebo jde např. o úroky z termínovaných vkladů či o tržby za práce – výkony společnosti, které doposud nebyly předány zákazníkovi a tím pádem ani vyúčtovány (to nastane v následujícím – příštím období), ale fakticky byly realizované již v běžném období.

- **Dohadné účty aktivní – účet 388**

Na tyto účty účtujeme v případě, kdy není možné vyúčtovat provedené plnění (výnos, tržbu) v daném – běžném období, protože neznáme přesnou částku, o které bychom mohli účtovat, ale je evidentní, že plnění (výnos, tržba) do uzavíraného běžného období patří. Typickým příkladem je očekávané plnění (náhrada škody) od pojišťovny, které věcně souvisí se škodou vzniklou a vykázanou v běžném období. Provádíme tedy odhad výnosu do běžného období.

- **Dohadné účty pasivní – účet 389**

Použijeme na konci běžného účetního období, v okamžiku, kdy nemáme fakturu ani neznáme přesnou výši nákladu, jenž prokazatelně souvisí s uzavíraným účetním obdobím. Příkladem mohou být náklady za spotřebované energie či služby – např. telefonní poplatky, jejichž přesnou výši se dozvíme v následujícím účetním období. V běžném období tedy provádíme odhad nákladu.

- **Rezervy – účty 45x**

Společnost tvoří rezervy na krytí nákladů nebo závazků, které očekává. Existuje tu jistý stupeň pravděpodobnosti nebo dokonce jistota, že v budoucnu dojde ke vzniku určitých nákladů nebo závazků – dluhů, k rozvahovému dni ještě není jasná jejich výše a zda a kdy přesně vzniknou. Na účtu musí být částka, kterou můžeme definovat jako nejlepší kvalifikovaný odhad pravděpodobného nákladu.

- **Opravné položky**

Opravné položky se tvoří k majetkovým položkám v účetnictví, typická je tvorba opravných položek k pohledávkám. Smyslem opravných položek je zkorigovat ocenění majetku v účetnictví a přiblížit je reálné situaci např. u pohledávek po lhůtě splatnosti, kde vzniká riziko, že bude nutné pohledávku vymáhat. Navíc není jisté, zda bude uhrazena v původní výši, pak je tato situace v účetnictví vyjádřena vytvořením opravné položky k takové pohledávce. Tím se v účetnictví zobrazí, že skutečná hodnota majetku

– pohledávky je v podstatě nižší než její původní hodnota. U pohledávek se opravné položky, pokud je k tomu důvod, tvoří k nepromlčeným splatným pohledávkám, k pohledávkám soudně vymáhaným nebo vůči dlužníkům v insolvenční.

Výše uvedené popisuje běžné důvody pro použití účtů časového rozlišení, dohadných položek, rezerv a opravných položek v účetnictví, aby byly dodrženy 2 velké zásady účetnictví:

- **akruální princip** – účtování nákladů a výnosů do období kam patří, se kterým časově i věcně souvisejí, bez ohledu na to, kdy skutečně proběhl výdej nebo příjem peněz.
- **zásada opatrnosti** – formou rezerv a opravných položek je uživatel účetních informací informován, že existuje riziko vzniku budoucích nákladů či dluhů (rezervy) či riziko snížení hodnoty majetku (opravné položky).

Zároveň se předpokládá, že ekonomická činnost účetní jednotky – společnosti bude nadále pokračovat. Tento předpoklad je narušen vstupem společnosti – účetní jednotky do likvidace, která fakticky znamená ukončení její ekonomické činnosti.

Proto se může stát, že částky zaúčtované na výše uvedených účtech ztrácejí své opodstatnění, protože kvůli ukončení činnosti společnosti již nebudou v následujícím období moci být zúčtovány.

Každou položku na výše uvedených účtech je potřeba individuálně posoudit. Pokud položka skutečně ztratila své opodstatnění (tzn. již není pravděpodobné, že se objeví riziko, kvůli kterému se rezerva vytvořila, nebo nájemní vztah byl ukončen apod.), pak se odpovídajícím způsobem rozpouští. Ilustrativně uvádí následující dvě tabulky.

V tabulkách 3 a 4 je vidět, jak rozpouštění položek z konkrétních účtů ovlivní výsledek hospodaření a rozvahu za poslední účetní období před vstupem do likvidace, zda navýší náklady či výnosy, pohledávky či dluhy. Rozpuštění se provede před uzavřením účetních knih, tzn. „před-likvidační“ rozvaha už tyto položky bez opodstatnění v budoucnosti neobsahuje.

Pokud některé z výše uvedených záležitostí vyhodnotíme, že budou v průběhu likvidace ještě vypořádány, pak zůstávají zohledněny na přechodných účtech aktiv a pasiv nebo rezerv či opravných položek.

Tabulka 3 Vypořádání přechodných účtů před vstupem do likvidace

381- Náklady příštích období	5xx - Druhově členěné náklady podle charakteru zúčt.položky
382- Komplexní příjmy příštích období	3xx - Pohledávka podle charakteru zúčtované položky
383- Výdaje příštích období	3xx - Závazek dle charakteru zúčtované položky
	64x - Mimořádné provozní výdaje
	66x - Mimořádné finanční výnosy
384- Výnosy příštích období	6xx - Druhově členěné výnosy podle charakteru zúčt. položky
	3xx - Závazek podle charakteru zúčtované položky
385- Příjmy příštích období	3xx - Pohledávka podle charakteru zúčtované položky
	54x - Mimořádné provozní náklady
	56x - Mimořádné finanční náklady
388-Dohadné účty aktivní	3xx - Pohledávka dle charakteru zúčtované položky
	54x - Mimořádné provozní náklady
	56x - Mimořádné finanční náklady
389- Dohadné účty pasivní	3xx - Závazek dle charakteru zúčtované položky
	64x - Mimořádné provozní výnosy
	66x - Mimořádné finanční výnosy

Zdroj: (Pilátová a kol., 2017, str.192)

Tabulka 4 Vypořádání opravných položek a rezerv včetně vlivu na základ daně před vstupem do likvidace

Účet číslo	Účtování	MD	D	Vliv na základ daně
391 - Daňová opravná položka k pohledávkám (zákonná)	Tvorba opravné položky	558	391	Omlivní základ daně z příjmů
	Rozpuštění opravné položky	391	558	
391 - Opravné položky ostatní	Tvorba opravné položky	559	391	Neovlivní základ daně z příjmů
	Rozpuštění opravné položky	391	559	
09x - Opravné položky k dlouhodobému majetku	Tvorba a zaúčtování opravné položky	559	09x	Neovlivní základ daně z příjmů
	Rozpuštění opravné položky	09x	559	
	Zúčtování trvalé snížení hodnoty dlouhodobého majetku	549	07x,08x	
	579- Tvorba a zaúčtování opravných položek ve finanční oblasti			
	589- Tvorba a zaúčtování opravných položek v mimořádné oblasti			
	559- Tvorba a zaúčtování opravných položek			
19x - Opravné položky k zásobám	Tvorba a zaúčtování opravných položek	559	19x	Neovlivní základ daně z příjmů
	Rozpuštění opravné položky	19x	559	
29x - Opravné položky k finančnímu majetku	Tvorba a zaúčtování opravných položek	559	291	Neovlivní základ daně z příjmů
	Rozpuštění opravné položky	291	559	
451- Rezervy podle zvláštních předpisů zákona o rezervách	Tvorba zákonných rezerv	552	451	Omlivní základ daně z příjmů
	Čerpání zákonných rezerv	451	552	
	Zrušení nebo snížení rezervy	451	552	
459 - Rezervy ostatní - dle interních směrnic nikoli podle zákona o rezervách	Tvorba rezerv	554(574)	459	Neovlivní základ daně z příjmů
	Čerpání rezerv	459	554(574)	
	Zrušení nebo snížení rezervy	459	554(574)	

Zdroj: (Pilátová a kol., 2017, str.191-192)

2.1.2 Daňová specifika z hlediska daně z příjmů před vstupem do likvidace

Za stejné období, za které se zpracovává „před-likvidační“ účetní závěrka se také podává přiznání k dani z příjmů právnických osob a vypořádává se daňová povinnost z této daně.

Daňová specifika s těmi účetními v této oblasti úzce souvisejí, již v předchozí tabulce 4 ještě v části věnované účetním specifikům je kromě vlivu na výsledek hospodaření a rozvahu ukázán i vliv na základ daně z příjmů. Vzhledem k tomu, že zaúčtováním těchto položek dochází ke změnám na účtech účtové třídy 5, mění se tím i výsledek hospodaření a tím i základ daně, takže byt' tento údaj nesouvisí přímo s touto „účetní“ částí práce, pro úplnost informace jsem se rozhodla jej zde uvést.

Daň z příjmů právnických osob posuzuje účetní náklady (účty 5xx) a účetní výnosy (účty 6xx) podle svých kritérií, co považuje za náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů – tzv. daňový náklad, a co za zdanitelný výnos.

V případě rozpouštění položek z účtů časového rozlišení, dohadných účtů, rezerv a opravných položek do nákladů nebo výnosů musíme tedy z pohledu daně z příjmů každou položku posoudit, zda ovlivní základ daně z příjmů právnických osob nebo ne, a to v souladu zejména s § 24 a § 25 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v aktuálním znění. Blíže se zastavme u opravných položek a rezerv.

Opravné položky a rezervy tvoří obchodní společnost v účetnictví v souladu s účetní zásadou opatrnosti. Aby tato „účetní“ tvorba nebo následné rozpouštění (čerpání) i daňově účinná, musí být v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, v aktuálním znění. Za splněných podmínek lze daňové opravné položky podle tohoto zákona tvořit pouze k pohledávkám.

Z daňových rezerv, které lze u běžných podnikatelů využít, je to rezerva na budoucí větší – mimořádné opravy dlouhodobého hmotného majetku.

Skutečnost úzké vazby účetních a daňových (z hlediska daně z příjmů) specifik potvrzuje i následující diskuze. Zajímavé je, že požadavek na specifické úpravy v účetnictví před vstupem do likvidace, jak je popsáno v části 2.1.1. této práce, nevychází z účetních předpisů, ale z ustanovení zákona o daních z příjmů z § 23 odst. 8 písm. a):

„Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období (část zdaňovacího období) předcházející dni ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, ukončení nájmu nebo zahájení likvidace, se upraví:

- a) *u poplatníků uvedených v § 17, kteří vedou účetnictví, o zůstatky vytvořených rezerv a opravných položek, výnosů příštích období, výdajů příštích období, příjmů příštích období a nákladů příštích období, které nebudou prokazatelně zúčtovány v období likvidace.“* (Zákon č.586/1992 Sb. o daních z příjmů)

Poplatníkem podle § 17 ZDP je právě právnická osoba. Výsledek hospodaření je rozdíl mezi účetními výnosy a náklady, který je u obchodních společností odrazovým můstkem pro základ daně z příjmů. Pro ten účel se provádí tzv. transformace výsledku hospodaření

na základ daně, jak je naznačeno v tabulce 5, která obsahuje základní prvky této transformace.

Tabulka 5 Transformace výsledku hospodaření na základ daně z příjmů a výpočet DPPO v postupných krocích

Transformace výsledku hospodaření na základ daně v jednotlivých krocích	
Zjištění účetního výsledku hospodaření	Výnosy- náklady
Výsledek hospodaření se zvýší	Náklady na reprezentaci
	Kladný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy
	Vybrané zaměstnanecké benefity nad limit ZDP
	Poskytnuté dary
	Tvorba opravných položek mimo zákonných (ZoR)
	Tvorba rezerv mimo zákonných (ZoR)
	Manka a škody přesahující jejich náhradu (s výjimkou živelní pohromy a škod způsobených neznámým pachatelem)
	Neuhrazené sankce ze smluvních vztahů
	Sankce od institucí státu apod.
	Ostatní náklady nad limit povolený ZDP
Výsledek hospodaření se sníží	Výnosy již zdaněné (daní vybíranou srážkou)
	Výnosy od daně z příjmů osvobozené
	Rozpuštění opravných položek mimo zákonných (ZoR)
	Čerpání rezerv mimo zákonných (ZoR)
	Nesplacené smluvní sankce ve výnosech
V daňovém přiznání lze upravit o další položky	Daňová ztráta z předchozích let (max. 5 let od vzniku ztráty)
	Hodnota vybraných darů dle ZDP
Zaokrouhlení daňového základu	Na celé tisíce dolů
Výpočet daně	Sazba pro DPPO 19 %
Slevy na dani	Např. sleva z titulu zaměstnávání zdravotně postižených občanů

Zdroj: ZDP, vlastní zpracování

Když vezmeme výše uvedenou právní úpravu zákona o daních z příjmů do důsledku, nemělo by se do výsledku hospodaření za poslední účetní období bezprostředně před vstupem do likvidace promítat rozpouštění přechodných účtů pasiv, rezerv a opravných položek, tak, jak je uvedeno výše pod bodem 2.1.1., jelikož to účetní předpisy přímo neupravují. K úpravě by pak došlo až v rámci přiznání k dani z příjmů právnických osob za účetní období bezprostředně předcházející vstupu do likvidace.

Důsledný postup podle zákona o daních z příjmů v § 23/8/a ZDP naznačuje následující transformaci výsledku hospodaření na základ daně (nedošlo k rozpuštění přechodných účtů aktiv, rezerv a opravných položek v souvislosti s likvidací):

- Výsledek hospodaření se zvýší se o zůstatky:
 - zákonných rezerv podle zákona o rezervách,
 - zákonných opravných položek, řeší také zákon o rezervách,
 - výnosů příštích období,
 - výdajů příštích období.
- Výsledek hospodaření se sníží o zůstatky:
 - příjmů příštích období,
 - nákladů příštích období.

Jak už bylo zmiňováno v účetní části, jde o položky, které nebudou prokazatelně zúčtovány v období likvidace. Samozřejmě jsme v zákoně o daních z příjmů, tzn. případné úpravy se týkají těch potenciálních nákladů a výnosů, které by byly daňově účinné.

Diskuze k účetnímu a daňovému postupu - § 23/8/a ZDP

V literatuře můžeme najít dva možné postupy úprav, resp. okamžiky, kdy je potřeba výše uvedené úpravy v účetnictví či daních udělat. Pilátová uvádí, že je vhodné zúčtovat zůstatky přechodných účtů aktiv a pasiv při uzavírání knih za období před vstupem do likvidace. S poznámkou zvážit, jestli dotčené položky věcně nesouvisejí s dalším obdobím. Pak by bylo opodstatněné je zúčtovat až v období likvidace. Zatímco Děrgel (2019) s Truhlářovou (2013) se shodují na tom, aby se použil § 23 odst. 8 písm. a ZDP a výsledek hospodaření za období před vstupem do likvidace byl o zůstatky přechodných účtů upraven až v priznání k dani z příjmů za období před vstupem do likvidace. Dále Děrgel poukazuje na § 20 odst. 2 ZDP, kde je uvedeno: „u poplatníka, u něhož dochází ke zrušení s likvidací, je základem daně v průběhu likvidace i po jejím ukončení výsledek hospodaření upravený podle § 23 až § 33“. Toto ustanovení ZDP však neřeší postup u stanovení základu daně za poslední období před likvidací. (Pilátová a kol., 2017) (Děrgel, 2019), (Truhlářová, 2013)

Zajímavé je, že Děrgel v předchozích letech uvádí, že v období „před-likvidačním“ je potřeba zrušit rezervy, opravné položky a časová rozlišení, pokud nebudou zúčtovány během likvidace, dokonce uvádí příklady, kdy by toto bylo výhodnější, např. předplacené nájemné nebo oprava stavby za účelem dosažení lepší ceny při prodeji v období likvidace. (Děrgel,2007) Tímto tvrzením se vlastně shoduje s názorem Pilátové (2017).

Dle mého názoru by bylo lepší zúčtovat co nejvíce zůstatků dále neopodstatněných položek při uzavírání účetních knih, aby se v období likvidace řešilo již co nejméně záležitostí. Navíc, pokud by zůstatky na účtech časového rozlišení, dohadných účtech, rezerv a opravných položek přímo nesouvisely s obdobím likvidace, nemá smysl o nich dále účtovat. Takto provedené účetní úpravy se následně posoudí z hlediska daně z příjmů. Tak také budu postupovat ve své práci.

Ať již se bude postupovat v praxi jedním, nebo druhým způsobem, jak jsem popsala výše, důležité je, aby na konci byl správný základ daně z příjmů. Pokud tedy volím, že vše, co je možné, promítnu nejdříve do výsledku hospodaření, tím tedy i zprostředkovaně současně i do základu daně z příjmů, protože ten se od výsledku hospodaření odráží, tak již znovu neupravuji ještě navíc v přiznání k dani z příjmů za toto období. Tím se ctí zásada zákona o daních z příjmů, kdy náklad jako daňový, pokud splňuje podmínky zákona, lze v základu daně uplatnit pouze jednou, stejně tak výnos se zdaňuje pouze jednou - § 23/4/d ZDP.

Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku

Dalším specifikem je oblast daňových odpisů hmotného majetku, které nastává, pokud účetní období bezprostředně před likvidací je kratší než 12 kalendářních měsíců, tzn. je sice účetním obdobím, ale nesplňuje charakteristiku zdaňovacího období podle zákona o daních z příjmů. Jde o to, že v tomto případě se běžné zdaňovací období rozdělí na dvě období, za něž budou podána dvě daňová přiznání k dani z příjmů místo jednoho. První je za období před vstupem do likvidace, druhé za období, kdy je již společnost v likvidaci a skončí jinak běžné zdaňovací období.

Daňové odpisy se tomuto režimu přizpůsobují podle § 26 odst. 7 písm. a) bod 3 ZDP. V daňovém přiznání za období před vstupem do likvidace můžeme uplatnit polovinu roční výše daňových odpisů z odepisovaného hmotného majetku, který daná obchodní společnost měla v majetku na počátku tohoto zkráceného období. Druhou polovinu

odpisů je možno uplatnit v dalším přiznání za zdaňovací období, kdy už je společnost v likvidaci. Pro toto dělení daňových odpisů (dlouhodobého) hmotného majetku na poloviny není podstatné, kdy přesně v průběhu roku dochází ke vstupu do likvidace.

Toto ale neplatí u odpisů (dlouhodobého) nehmotného majetku a nehmotných částí fotovoltaických elektráren, protože zde se uplatňují měsíční daňové odpisy podle § 32a ZDP. Logicky tak vyplývá ze zákona o daních z příjmů, navíc potvrzují i výklady odborníků. (Děrgel, 2019) Znamená to tedy, že v období před vstupem do likvidace bude uplatněn daňový odpis (dlouhodobého) nehmotného majetku podle počtu kalendářních měsíců, kdy trvalo poslední účetní období před vstupem do likvidace.

Odpočet daňové ztráty z minulých let v období před vstupem do likvidace

Podle § 34 odst. 1 ZDP lze za nejvýše 5 bezprostředně navazujících zdaňovacích období po sobě jdoucích odečítat vzniklou daňovou ztrátu v předchozích obdobích. Zdaňovací období je však definováno v § 21a ZDP jako kalendářní rok či hospodářský rok, v každém případě je definováno jako období trvající alespoň 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců. O tom, jak výše uvedená ustanovení použít (vykládat) u zkráceného zdaňovacího období, se však zákon o daních z příjmů dále nevyjadřuje.

Z pokynu GFR k § 34 odst. 1 ZDP zpracovaného pro účely vyplnění daňového přiznání k dani z příjmů vyplývá, že daňovou ztrátu lze uplatnit v obdobích, která tvoří pouze část zdaňovacího období, pokud se za takové období sestavuje přiznání k dani z příjmů, a která se nacházejí mezi 5 zdaňovacími obdobími po období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta. A co více, při počítání celkového počtu možných 5 zdaňovacích období se k nim ani nepřihlíží, tzn. nezkracují, ale naopak mohou prodloužit lhůtu pro možné uplatnění odečtu daňové ztráty minulých let. Tedy v určitém případě, kdy by se proces likvidace prodloužil, lze daňovou ztrátu použít například až v 6 obdobích, za něž se podává přiznání k dani z příjmů právnických osob.

Placení záloh v období likvidace, které vychází z daňové povinnosti za období před vstupem do likvidace

Jako poslední specifikum je problematika placení záloh na daň z příjmů. Běžně se zálohy platí pololetně nebo čtvrtletně v závislosti na poslední známé daňové povinnosti, přesná pravidla stanovuje ZDP v § 38a. Pravidla pro běžné placení záloh počítají s tím,

že zdaňovací období trvá celý rok, tedy 12 kalendářních měsíců. Pokud je toto období kratší, jak předpokládáme dále v našem příkladu (trvá pouze 5 měsíců), stanoví zákon povinnost vypočítat zálohu trochu jiným, ale logickým postupem. Prostým dělením daňové povinnosti za zkrácené období jeho délkou (počtem měsíců) a následné vynásobení tohoto podílu 12 dostaneme tzv. fiktivní (předpokládanou) daňovou povinnost za celý rok. Následně se výše zálohy vypočte podle výše vypočtené „roční“ povinnosti. Pokud fiktivní daňová povinnost vychází v rozmezí vyšší jak 30 000 Kč a maximálně 150 000 Kč, bude záloha ve výši 40 % z této částky a bude placená pololetně, do 15.6. a do 15.12. zdaňovacího období (pokud uvažujeme běžné účetní období kalendářního roku). Pokud by daňová povinnost přesáhla 150 000 Kč, platí subjekt zálohu ve výši 25 % fiktivní roční daňové povinnosti čtvrtletně: 15.6., 15.9., 15.12, 15.3. násl. kalendářního roku, viz § 38a ZDP. (Děrgel,2019)

2.1.3 Vypořádání ostatních daní před vstupem do likvidace

Za stejné období a ve stejné lhůtě je potřeba vypořádat, tzn. podat daňová přiznání či vyúčtování ke všem dalším daním, k nimž je společnost registrována, a to v souladu s § 240c odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Jedná se o následující daně, které by mohly přicházet v úvahu:

- přiznání k dani z přidané hodnoty,
- přiznání k silniční dani,
- vyúčtování srážkové a zálohové daně z příjmů zaměstnanců,
- daň z nemovitých věcí,
- daň z nabytí nemovitých věcí.

Všechna daňová přiznání a vyúčtování daně je třeba podat nejpozději do 30 dnů od vstupu do likvidace. Pokud si představíme např. hypotetickou situaci, že obchodní společnost vstoupí do likvidace 1. března daného roku, je povinna podat daňové přiznání do 30 dnů to znamená do 31.března. (§ 240c odst. 1 DŘ)

Je třeba pamatovat i na tzv. sjednocení lhůt podle § 245 daňového řádu, které říká, že je třeba ve stejné lhůtě, jak je uvedeno výše, podat daňová přiznání či daňová vyúčtování k příslušným daním i za řádné zdaňovací období bezprostředně předcházející období před vstupem do likvidace, pokud tak již dříve nebylo učiněno.

V případě daně z přidané hodnoty nemusí jít o žádné „mimořádné“ daňové přiznání v souvislosti se vstupem do likvidace. Také u této daně musíme při podávání přiznání za období před vstupem postupovat podle § 240c odst.1 DŘ, který sjednocuje lhůty pro podání přiznání a vyúčtování do 30 dnů. Takže dle mého názoru, pokud je společnost plátcem DPH a má měsíční zdaňovací období, podává standardně přiznání za daný kalendářní měsíc do 25., čímž bude splněna i podmínka podle výše uvedeného ustanovení daňového řádu. Specifika u daně z přidané hodnoty se projeví až v daňovém přiznání za poslední období, kdy byl likvidovaný subjekt naposledy plátcem, tj. při zrušení registrace subjektu jako plátce DPH. Tuto situaci zatím neuvažujeme, v praxi lze předpokládat, že ke zrušení plátcovství k DPH dojde až po vstupu společnosti do likvidace. Vstup do likvidace znamená z pohledu zákona o dani z přidané hodnoty ukončení ekonomické činnosti tak, jak ji tento zákon chápe, tedy nastává důvod, kdy likvidovaná společnost – plátce DPH může požádat o dobrovolné zrušení registrace k DPH jako plátce daně podle § 106b/1/b ZDPH. Správce daně prověří podmínky žádosti o zrušení registrace. V případě jejich splnění rozhodne o zrušení registrace a doručí své rozhodnutí likvidované společnosti. Společnost přestává být plátcem ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí.

Pokud likvidovaná společnost půjde výše uvedeným způsobem, tak jako tak bude podávat poslední přiznání k dani z přidané hodnoty, ve kterém provede mimořádné – specifické vypořádání daně, až v průběhu likvidace. Proto budeme řešit až v následující části práce po vstupu společnosti do likvidace.

Specifická z výše uvedených daní je ještě situace u daně z nemovitých věcí. Ta jediná je daní, která se stanovuje „dopředu“ a podle stavu k 1.1. daného kalendářního roku. Tato daň je ve výše uvedeném přehledu uvedena, protože § 240c DŘ ji přímo nevylučuje, ale pro vypořádávání této daně za období před likvidací z logiky této daně není důvod. Blíže bude rozebráno v části 3 bakalářské práce.

2.1.4 Vypořádání pohledávek společnosti s ručením omezeným vůči společníkům obchodní korporace před likvidací

Ve své práci se zaměřuji spíše na menší společnosti s ručením omezeným přibližně těchto charakteristik:

- obrat do 7 mil. Kč,
- bilanční suma (suma aktiv) do 15 mil. Kč,
- průměrný počet zaměstnanců je 3.

Je to typická situace kapitálových společností, které vznikly přenesením podnikání z podnikatele – fyzické osoby (OSVČ) na právnickou osobu založenou takovou fyzickou osobou v okamžiku, kdy už neomezené riziko ručení podnikatele – fyzické osoby za případné podnikatelské neúspěchy začíná být neúnosné. Takto vzniká mnoho společností – tzv. jednočlenných, jejichž jediným společníkem a jednatelem je jedna a tatáž fyzická osoba. S přechodem formy podnikání z OSVČ na společnost s ručením omezeným je spojen zpravidla i přechod z vedení evidence příjmů a výdajů (daňové evidence) nebo dokonce jen z evidence příjmů (výdaje uplatňovány procentem z příjmů) k vedení (podvojného) účetnictví.

Ale ještě podstatnější je tato změna: V době, kdy byla tato fyzická osoba OSVČ – např. živnostníkem, bylo naprosto běžné vybrat peníze z pokladny nebo běžného účtu, zaúčtovat výběr jako osobní spotřebu, a tím bylo vše vyřešeno. Neboť majetek v podnikání je v tomto případě vlastnictvím (právním) fyzické osoby – podnikatele. V nové situaci, kdy, již fyzická osoba podniká prostřednictvím právnické osoby – např. společnosti s ručením omezeným, již výše uvedené není možné. Již se nejedná o vlastnictví (právní) fyzické osoby, i když 100 % stojí za danou společností, ale jde o vlastnictví dané právnické osoby.

Takto vybrané částky z účtu společnosti s ručením omezeným se stávají pohledávkami společnosti s ručením omezeným za svým společníkem účtovanými na účtech účtové skupiny 35 spolu s případnými skutečnými zápůjčkami nebo úvěry poskytnutými společností svému společníkovi. Mnoho účetních toto řeší tím, že ke konci rozvahového dne převedou takto vybrané peníze na pokladnu. Toto však nic neřeší, za dobu trvání s.r.o. se na pokladně fiktivně nahromadí velká suma peněz. Navíc stav hotovosti v účetnictví nemůže odpovídat fyzické inventuře pokladny. Skutečnost, že by se toto dít vůbec

nemělo, je zřejmá, ovšem je to často u malých neauditovaných společností běžná praxe. Proto je více než vhodné před vstupem do likvidace tento problém vyřešit, neboť by se částka jinak stala součástí likvidační podstaty společnosti. A taková pohledávka by se stala předmětem vymáhání likvidátora na společníkovi. V této souvislosti je potřeba si uvědomit, že se zde zneužívá toho, že tyto malé společnosti nemají povinný externí audit svého účetnictví.

Patrně jediným řešením, pokud společník nemůže takto vzniklou pohledávku společnosti splatit, např. vkladem částky na účet společnosti, je použití nerozděleného zisku (pokud byl v uplynulých letech podnikatelskou činností s.r.o. natvořen). Jelikož dobrovolná likvidace společnosti nebývá momentálním rozhodnutím, ale spíše plánovaným, lze toto realizovat. Musí být dodrženy některé zásady specifikované v § 40 ZOK. Ve zkratce lze říci, že si společnost vyplacením podílu na zisku nesmí přivodit úpadek. Podíl na nerozděleném zisku lze vyplatit na základě rozhodnutí valné hromady, která schvaluje účetní závěrku. Lze také vyplatit zálohu na podíl na zisku. V tom případě se sestaví mezitímní účetní závěrka k jinému než rozvahovému dni. I v tomto případě platí, že výplata zálohy na podíl na zisku nesmí společnost ohrozit. (Běhounek, 2019)

Když tedy společnost rozhodne o výplatě podílu na zisku, je schválená částka bezhotovostně vyplacena (výplata může být provedena i v hotovosti musí o tom však rozhodnout valná hromada nebo to musí být zakotveno ve společenské smlouvě viz §161 ZOK), podléhá však srážkové dani ve výši 15 %, pokud je společníkem fyzická osoba s bydlištěm v České republice (daňový rezident ČR), což předpokládáme. Tato daň je sražena a odvedena rovnou obchodní společností při výplatě podílu, tzn. společník již obdrží čistý podíl po zdanění.

Tímto způsobem získá společník, za kterým má organizace pohledávku nebo který „dluží“ peníze do pokladny, sumu potřebnou pro umoření svého dluhu. Může je vložit fyzicky do pokladny, pak se o této transakci nebude účtovat. Nebo pokud je pohledávka za ním evidovaná na účtu 355 (pohledávka za společníkem), proběhne zaúčtování takto 221 či 211/355.

Ale pozor, vyplatit podíl na zisku je možné pouze v období před vstupem do likvidace. Účelem likvidace je totiž uspokojit pohledávky třetích osob a společníků, s tím že jsou upřednostňovány zájmy věřitelů. Občanský zákoník proto zakazuje vyplacení podílu

na nerozděleném zisku, dokud nejsou uspokojeni všichni věřitelé, kteří si včas přihlásili pohledávky. (Josková a kol., 2017)

2.2 Vstup do likvidace a její průběh z účetního a daňového hlediska

2.2.1 Účetní aspekty vstupu do likvidace a jejího průběhu

Ke dni vstupu do likvidace společnost – účetní jednotka opět otevírá účetní knihy a sestaví zahajovací rozvahu, která odpovídá konečné rozvaze, jež byla sestavena na konci posledního „před-likvidačního“ období se zohledněním účetních specifik, jež byla popsána v předchozí části. Za sestavení zahajovací rozvahy je již zodpovědný likvidátor společnosti.

Vstupem do likvidace začíná pro likvidovanou společnost nové účetní období, které končí rozvahovým dnem jinak běžného účetního období, protože proces likvidace může trvat i několik let. Pokud však dojde k ukončení likvidace již v průběhu roku, končí toto období zpracováním návrhu na použití likvidačního zůstatku – podrobněji uvedeno v dalším textu.

Tato práce se zaměřuje na plánovanou likvidaci jednočlenné mikro účetní jednotky, společnosti s ručením omezeným, proto nadále vycházejme z předpokladu, že:

1. Likvidovaná společnost vstoupila do likvidace uprostřed jinak běžného účetního období, kterým je kalendářní rok, konkrétně k 1.6. daného roku.
2. Do konce daného kalendářního roku proběhne celý proces likvidace a dojde i k výmazu obchodní společnosti z obchodního rejstříku, tzn. dojde k jejímu zániku.

Na základě výše uvedených předpokladů se nám období od vstupu do likvidace do zániku společnosti (zánikem společnosti končí povinnost vést účetnictví za společnost) rozdělí z hlediska účetního, ale i daňového, jak bude uvedeno později, na následující etapy:

1. Od vstupu do likvidace do dne zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku
2. a ode dne následujícího po dni sestavení návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku do zániku společnosti (výmazu z obchodního rejstříku).

Období od vstupu do likvidace do dne zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku

Specifika účetnictví v tomto období odpovídají specifikům smyslu likvidace: V tomto období již vlastní podnikatelskou činnost likvidovaná společnost nevykonává, proto by se v účetnictví měly odrážet v podstatě účetní operace související s těmito ekonomickými transakcemi:

- se zpeněžováním majetku,
- vypořádáváním pohledávek
- a uspokojováním dluhů
- a s tím související vypořádání přechodných účtů aktiv a pasiv, opravných položek k majetku a rezerv v období likvidace,
- náklady na zaměstnance, kteří zůstali ještě v průběhu likvidace v pracovním vztahu vůči likvidované společnosti,
- náklady na odměnu likvidátora,
- „dobíhání“ nákladů a eventuálně výnosů souvisejících ještě s běžnou činností.

Předmětem zpeněžení majetku, včetně pohledávek a vypořádání dluhů jsou položky, které byly identifikovány v soupisu jmění, jež měl likvidátor povinnost sestavit ke dni vstupu společnosti do likvidace. Ten by měl vycházet i z inventarizace majetku a závazků, kterou měla společnost povinnost provést při uzavírání účetního období bezprostředně předcházejícího vstupu do likvidace.

Tabulka 6 Vypořádání majetku v období likvidace – předpokládané situace

Vypořádání zásob - prodej	MD	D	Vypořádní dlouhodobého majetku - prodej	MD	D
Prodej materiálu	311	642	Prodej dlouhodobého majetku	311,315	641
Odvod DPH z prodaného materiálu		343	Odvod DPH z prodeje dlouhodobého majetku		343
Prodej zboží	311	604	Vyřazení dlouhodobého majetku nedokončeného v důsledku prodeje	541	04x
Odvod DPH z prodaného zboží		343			
Prodej výrobků	311	601	Doodepsání zůstatkové ceny	541	07x,08x
Odvod DPH z prodeje výrobků		343	Vyřazení majetku	07x,08x	01x,02x
Vyřazení materiálu z důvodu prodeje	542	112	Vyřazení dlouhodobého majetku neodepisovaného v důsledku prodeje	541	03x
Vyřazení zboží z důvodu prodeje	504	132			
Vyřazení výrobků z důvodu prodeje	583	123			
Vypořádání zásob - jinak	MD	D	Vypořádání dlouhodobého majetku - jinak	MD	D
Fyzická likvidace materiálu	501	112	Fyzická likvidace dlouhodobého hmotného majetku odepisovaného	551	08x
Fyzická likvidace zboží	504	132	Vyřazení majetku v důsledku likvidace	08x	02x
Fyzická likvidace výrobků	583	123	Darování dlouhodobého majetku odepisovaného	543	08x,07x
Darování materiálu	543	112	Darování dlouhodobého majetku neodepisovaného	543	03x
Darování zboží	543	132	Odvod DPH z darovaného majetku (Pokud byl původně uplatněn nárok na odpočet)	543	343
Darování výrobků	543	123			
Odvod DPH z darovaných věcí (Pokud byl původně uplatněn nárok na odpočet)	543	343			
Z výše uvedených účetních nákladů jsou náklady v důsledku darování (účet 543) daňově neuznatelnými					

Zdroj: ČÚP, vlastní zpracování

V tabulce jsou uvedeny základní příklady účtování, které lze v průběhu likvidace v souvislosti s vypořádáním majetku, ať již dlouhodobého nebo oběžného, očekávat. Jedná se o možné případy vypořádání skladových zásob a dlouhodobého majetku. Ideální je, pokud se tyto položky podaří, pokud možno co nejvýhodněji, prodat. Další možností je fyzická likvidace neprodejného majetku nebo jeho darování. Fyzická likvidace musí být prokazatelně provedena (likvidační protokol, potvrzení od firmy, která odebrala majetek k likvidaci), jinak by náklady vyřazeného majetku nebyly daňově účinnými a vznikla by i nutnost provést dodatečný odvod DPH, pokud byl u takového majetku uplatněn nárok na odpočet daně na vstupu.

Dochází k úhradě pohledávek, jejichž splacení má případně likvidátor aktivně vymáhat. U problematických pohledávek často nezbyvá, než je z účetnictví vyřadit – odpis pohledávky. Související účetní operace s vyřazením pohledávky z účetnictví jinak, než jejím splacením ukazuje následující tabulka 7.

Tabulka 7 Účtování tvorby a zrušení OP a následný odpis pohledávky

Popis činnosti	MD	D
Vytvoření zákonné OP k pohledávce	558	391
Zrušení zákonné OP k pohledávce	391	558
Odepsání nedobytné pohledávky kryté daňovou OP	546D	311
Odepsání nedobytné pohledávky nekryté daňovou OP	546N	311

Zdroj: ČÚP, vlastní zpracování

Další možností, jak řešit problematickou pohledávku je její postoupení Účetní operace s postoupení spojené ukazuje tabulka 8.

Tabulka 8 Účtování o postoupení pohledávky

Popis činnosti	Částka	MD	D
Pohledávka v původní hodnotě	a	311	6xx
Postoupení pohledávky	b	315	646
Úhrada postoupené pohledávky	b	221	315
Odpis pohledávky - daňový	b	546D	311
Odpis pohledávky - nedaňový	c (a-b)	546N	311

Zdroj: ČÚP, vlastní zpracování

Samozřejmě v tomto období po vstupu do likvidace dochází k vyrovnávání dluhů vůči státu, zaměstnancům, dodavatelům apod.

Vypořádání přechodných účtů aktiv a pasiv, opravných položek k majetku a rezerv v období likvidace

Tabulka 9 Zúčtování účtů časového rozlišení a dohadných položek, v období po vstupu do likvidace

Číslo účtu	Popis činnosti	MD	D
381- Náklady příštích období	Účtování výdajů před vstupem do likvidace	381	211,221
	V období likvidace zúčtování do nákladů	5xx	381
382- Komplexní příjmy příštích období	Účtování výdajů v období před likvidací	50x,52x,53x,54x	211,32x
	Na konci období před vstupem do likvidace	382	555
	Zúčtování v období likvidace	555	382
383- Výdaje příštích období	Účtování v období před vstupem do likvidace	5xx	383
	Zúčtování v období likvidace	383	321
384- Výnosy příštích období	Účtování příjmů před vstupem do likvidace	211,221	384
	Výnos je v období likvidace	384	6xx
385- Příjmy příštích období	Účtování výnosu před vstupem do likvidace	385	6xx
	Příjem nastane v období likvidace	211,221	385
388-Dohadné účty aktivní	Odhad výnosů před vstupem do likvidace	388	64x,66x
	Zúčtování v období likvidace	311,315	388
	Zúčtování rozdílu v důsledku nepřesné částky, vyšší	64x,66x	311,315
	Zúčtování rozdílu v důsledku nepřesné částky, nižší	311,315	64x,66x
389- Dohadné účty pasivní	Odhad nákladů (hodnoty majetku) před vstupem do likvidace	5xx(04x,1xx)	389
	Zúčtování v období likvidace	389	321,379
	Zúčtování rozdílu v důsledku nepřesné částky, vyšší	321	5xx(04x,1xx)
	Zúčtování rozdílu v důsledku nepřesné částky, nižší	5xx(04x,1xx)	321

Zdroj: (Pilátová a kol., 2017, str. 192.)

Výše uvedená tabulka naznačuje standardní vypořádání účtů časového rozlišení a dohadných účtů, jejichž zůstatky po specifických úpravách přešly do tohoto účetního období z období bezprostředně předcházejícího vstupu do likvidace. Způsob vypořádání účtů opravných položek k majetku, nejčastěji zřejmě k pohledávkám, a účtů rezerv obsahuje tabulka 4 uvedená v části 2.1.1 této práce, která je věnována ještě období před vstupem do likvidace. K vypořádání by mělo docházet postupně, jak pomine důvod pro existenci těchto záležitostí, např. z titulu přijetí konečné faktury bude možné účtovat o finálním nákladu a dluhu (závazku), proto je možné rozpustit odpovídající položku z dohadného účtu pasivního. Nebo došlo k rozpuštění rezervy, neboť nastal důvod (účel), pro který se tvořila (zrealizovala se plánovaná oprava dlouhodobého majetku, záruční oprava apod.).

Náklady na zaměstnance a odměny likvidátora

Zaměstnancům náleží běžná mzda za odpracované měsíce v období před likvidací i v průběhu likvidace. V souvislosti s ukončováním pracovních poměrů musíme mimo řádných mezd řešit i případné odstupné podle § 67 zákoníku práce, který stanovuje výši odstupného podle délky trvání pracovního poměru. Odstupné je stanoveno ve výši: 1násobku průměrného výdělku u pracovního poměru trvajícím méně než rok, 2násobku, pokud pracovní poměr trval 1 až 2 roky, a pokud trval déle, pak zaměstnanci náleží 3násobek průměrného výdělku. Odstupné v této výši podle zákoníku práce podléhá pouze dani z příjmů (ze závislé činnosti) nikoliv odvodům na pojistné na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení. Odstupné je splatné po ukončení pracovního poměru, a to v nejbližším výplatním termínu. Průměrný výdělek se vypočte z hrubé mzdy, zúčtované a vyplacené za rozhodné období. Rozhodným obdobím je myšleno bezprostředně předcházející kalendářní čtvrtletí. (Vybíhal a kol., 2017), (Schmied, 2017)

Odměna likvidátora je z pohledu daně z příjmů považována za příjem ze závislé činnosti, který podléhá stejným pravidlům zdanění jako mzdy běžných zaměstnanců (§ 6/1/c ZDP), a stejně tak se na ni nahlíží z pohledu pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení. Způsob zdanění a účtování o mzdách zaměstnanců a odměně likvidátora obsahují níže uvedené tabulky 10 a 11.

Tabulka 10 Zdanění příjmů ze závislé činnosti běžného zaměstnance i likvidátora a příslušné účtování

Zdanění mzdy (odměny)	MD	D
Hrubá mzda (odměna)	521	331
Sociální pojištění zaměstnanec 6,5 % z hrubé mzdy	331	336
Zdravotní pojištění zaměstnanec 4,5 % z hrubé mzdy	331	336
Záloha na daň z příjmů 15 % z superhrubé mzdy	331	342
Sociální pojištění zaměstnavatel do 31.6.2019 25 % a od 1.7.2019 24,8 % z hrubé mzdy	524	336
Zdravotní pojištění zaměstnavatel 9 % z hrubé mzdy	524	336
Výplata čisté mzdy (odměny)	331	221,211
Odvod sociálního pojištění	336	221
Odvod zdravotního pojištění	336	221
Odvod záloh ze mzdy (odměny)	524	221

Zdroj: ČÚP, vlastní zpracování

Tabulka 11 Zdanění odstupného a příslušné účtování

Odstupné dle § 67 ZP- zdanění	MD	D
Odstupné zaměstnanci	521	333
Daň z příjmů 15 % z odstupného	333	342
Úhrada odstupného	333	221
Odvod zálohy na daň	342	221

Zdroj: ČÚP, vlastní zpracování

Velmi stručně řečeno je podstatou likvidace převod veškerého majetku na peníze. Uhradit všechny dluhy a likvidační zůstatek rozdělit mezi společníky. V účetnictví by tak měl v aktivech zůstat pouze majetek, který se použije na vypořádání likvidačního zůstatku, a v pasivech jen složky vlastního kapitálu, včetně výsledku hospodaření po zdanění za aktuální účetní období.

Pokud by se vypořádal (zpeněžil) veškerý majetek, vypadala by rozvaha na konci likvidačního procesu následovně:

Tabulka 12 Rozvaha likvidované společnosti na konci likvidačního procesu

AKTIVA		PASIVA	
Popis	Částka v Kč	Popis	Částka v Kč
Peněžní prostředky	a	Základní kapitál	b
		Nerozdělený zisk z minulých let	c
		Výsledek hospodaření z aktuálního účetního období	d
Aktiva celkem	a	Pasiva celkem	a
a = b + c + d			

Zdroj: vlastní zpracování

V Českém účetním standardu pro podnikatele č. 21 v části 5.1.2. věnované likvidaci je uvedeno:

„Ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku uzavře účetní jednotka v likvidaci účetní knihy a sestaví účetní závěrku, v níž případně vykáže daňový dluh nebo pohledávku.“

Před sestavením účetní závěrky by tedy ještě mělo dojít k zaúčtování výsledné daně z příjmů, která odpovídajícím způsobem sníží vlastní kapitál likvidované účetní jednotky prostřednictvím snížení účetního výsledku před zdaněním a vytvoří dluh vůči státu. V konečném důsledku (projeví se až v následujícím účetním období) se sníží výše majetku o částku daně. Pokud uvažujeme již jen peněžní prostředky, tak se sníží tyto peněžní prostředky.

Uvedený účetní standard již dále nic nevypovídá o tom, zda se v tomto účetním období má účtovat o případném nároku společníků společnosti na likvidační zůstatek. Odborníci se přiklánějí k názoru, že ano. (Josková a kol., 2017, str. 172) I já se domnívám, že je správné účtovat již v tomto období o nároku společníků na likvidační zůstatek a v následujícím období již jen účtovat o jeho vyplacení či uspokojení dluhů vůči státu.

Popsané transakce by se zaúčtovaly následovně:

Tabulka 13 Transakce spojené s rozdělením likvidačního zůstatku a předpis DPPO

Popis činnosti	MD	D
Předpis daně z příjmů právnické osoby	591	341
Nárok společníka na podíl na základním kapitálu	411	365
Nárok společníka na podíl na ostatních fondech	413	365
Nárok společníka na rezervním fondu	421	365
Nárok na podíl na účetním zisku za období před vstupem do likvidace a z minulých let	428	365
Podíl společníka na úhradě účetní ztráty za období likvidace	365	431
Nárok společníka na podíl na účetním zisku po zdanění za období likvidace	431	365
Daň vybíraná srážkou (15 %) z podílu na likvidačním zůstatku	365	342

Zdroj: ČÚP, vlastní zpracování

Konečná rozvaha ke dni zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku by pak tedy mohla vypadat takto:

Tabulka 14 Konečná rozvaha ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku

AKTIVA		PASIVA	
Popis	Částka v Kč	Popis	Částka v Kč
Peněžní prostředky	a	Základní kapitál	0
		Nerozdělený zisk z minulých let	0
		Výsledek hospodaření z aktuálního účetního období	0
		Dluh z titulu DPPO	f
		Dluh z titulu srážkové daně	g
		Dluh vůči společníkům z titulu podílu na likvidačním zůstatku	h
Aktiva celkem	a	Pasiva celkem	a
a = f + g + h			

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud společnost vstupuje do likvidace uprostřed běžného účetního období, údajům ve sloupci „za minulé účetní období“ odpovídají data z konečné rozvahy za období před dnem vstupu do likvidace.

Období po zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku

Pro účetní postup po dni zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku je třeba opět vyjít z Českého účetního standardu pro podnikatele č. 021 z části 5.1.2.:

„K následujícímu dni otevře účetní knihy a zaúčtuje případné vypořádání daní a vyplacení podílů společníků na likvidačním zůstatku. V případě, že není účtováno o dodatečných výsledkových operacích, není nutno již sestavovat účetní závěrku ke dni podání návrhu na výmaz účetní jednotky v likvidaci z veřejného rejstříku.“

Jak je vidět, v tomto období se již nepředpokládá nic dalšího než:

- úhrada dluhů vůči státu z titulu daně z příjmů právnických osob a z titulu „srážkové“ daně z vyplacených podílů na likvidačním zůstatku
- a výplata „čistých“ (tedy po zdanění) podílů na likvidačním zůstatku.

Tabulka 15 Účtování konečného vypořádání po skončení likvidačního procesu

Popis činnosti	MD	D
Odvod daně z příjmů právnické osoby	341	221
Odvod srážkové daně	342	221
Výplata čistých podílů na likvidačním zůstatku	365	221

Zdroj: ČÚP, vlastní zpracování

Proto již také účetní předpisy netrvaly na tom, aby se za toto období ještě sestavovala účetní závěrka. V ideálním případě je tak účetní závěrka sestavovaná ke dni zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku účetní závěrkou poslední.

2.2.2 Daňové aspekty vstupu do likvidace a jejího průběhu

Obdobně jako při účetním a daňovém řešení období bezprostředně před vstupem do likvidace je patrná úzká vazba postupu z hlediska daní (zejména daně z příjmů) na účetnictví, tak i v tomto období po vstupu do likvidace zůstává tato logika zachována. I z hlediska daní je smysluplné sledovat tato období:

1. Od vstupu do likvidace do dne zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku.
2. Ode dne následujícího po dni sestavení návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku do zániku společnosti (výmazu z obchodního rejstříku).

Období od vstupu do likvidace do dne zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku

Ustanovení § 240c zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v aktuálním znění, stanoví povinnost podat daňová přiznání či vyúčtování ke všem daním, k nimž je likvidovaná společnost registrována, do 15 dnů ode dne zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku, a to za období od vstupu do likvidace do dne zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku.

Je třeba zdůraznit: k nimž je likvidovaná společnost registrována. Období po vstupu do likvidace je mimo jiné obdobím, kdy jsou postupně rušeny registrace k jednotlivým daním právě z důvodu, že registrace postrádají svá opodstatnění. V průběhu likvidace

před zpracováním návrhu na použití likvidačního zůstatku tak může dojít ke zrušení registrace u těchto daní:

- Daň z přidané hodnoty – již vstup do likvidace umožňuje likvidované společnosti požádat o dobrovolné zrušení registrace, ovšem záleží na tom, zda je to účelné. Bude rozebráno v dalším výkladu.
- Silniční daň – s prodejem posledního automobilu, který je předmětem daně silniční, nastává důvod pro zrušení registrace k dani silniční.
- Daň z nemovitých věcí – s pozbytím poslední nemovité přestává být společnost poplatníkem daně z nemovitých věcí.
- Daň ze závislé činnosti vybíraná formou záloh z mezd a z odměn zaměstnanců a likvidátora – s ukončováním pracovněprávních vztahů a s vyplacením poslední odměny likvidátora nastává důvod pro zrušení registrace k dani ze závislé činnosti.

Může se tak stát, že v uvedené lhůtě se zpracovává již jen:

- Přiznání k dani z příjmů právnických osob
- a vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně – „srážkové“ daně.

Je to logické, protože daň z příjmů musí být vypořádána ještě za dosud nevypořádané účetní období od vstupu do likvidace do zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku. Registrace k „srážkové“ dani, její ponechání, je také opodstatněné, protože musí být ještě vypořádána případná srážková daň z výplat podílů na likvidačním zůstatku společníkům likvidované společnosti.

Poznámka ke „srážkové“ dani:

Daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně – tato daň se strhává z odměn zaměstnanců, pokud byli zaměstnáni na dohodu o provedení práce (do 10 000 Kč měsíční odměny včetně) nebo dohodu o pracovní činnosti (DPČ) či šlo o zaměstnání malého rozsahu na základě i pracovní smlouvy (do 3 000 Kč měsíční odměny včetně, platí i pro DPČ), a to za podmínky, že u zaměstnavatele – likvidované společnosti nepodepsali „prohlášení poplatníka k dani“, na základě kterého se uplatňují daňové slevy případně daňové bonusy při zúčtování měsíčních mezd či odměn. Avšak

vyúčtování této daně se týká i daně sražené z podílů na likvidačním zůstatku společníkům, která se sráží při výplatě podílu na likvidačním zůstatku, což nastává po ukončení likvidace. Proto pro rušení registrace k této dani nenastává důvod již v průběhu likvidace.

Z výše uvedených daní lze zaznamenat specifika v případě daně z přidané hodnoty a daně z příjmů právnických osob, proto jim bude věnován následující výklad.

Daň z přidané hodnoty v období likvidace

Během likvidace se může společnost rozhodnout, že v době, kdy již nevykonává žádnou ekonomickou činnost, již nechce být nadále plátcem DPH. Má možnost požádat o dobrovolné zrušení registrace k DPH podle § 106b odst.1 písm. b) ZDPH. Plátce přestane být plátcem následující den po doručení oznámení o zrušení registrace.

Při zrušení registrace nesmí plátce zapomenout na tzv. „dodanění“, tj. snížení předepsaným způsobem nároku na odpočet daně na vstupu nebo jeho části, který byl dříve uplatněn u majetku. Postup stanoví § 79 ZDPH. Majetku, který likvidovaná společnost prodá ještě před zrušením registrace plátcovství k DPH, se „dodanění“ netýká. Tam totiž bude daň z přidané hodnoty vypořádána při vlastním prodeji jako daň na výstupu.

Následující tabulka představuje přehled majetku, u kterého je třeba provést „dodanění“ daní z přidané hodnoty při ukončení registrace plátce daně, a také způsob provedení tohoto dodanění.

Tabulka 16 Snížení uplatněného odpočtu dle druhu majetku

Druh obchodního majetku	Rozsah snížení uplatněného odpočtu
Nedokončený majetek (např. výstavba provozní budovy před kolaudací, nedokončená instalace robotického zařízení, postupné – dosud neukončené – pořízení software)	Ve výši uplatněného nároku (tzn. celý dříve uplatněný nárok na odpočet se vrací)
Poskytnuté zálohy na plnění, která se do dne zrušení registrace neuskutečnila	Ve výši uplatněného nároku (tzn. celý dříve uplatněný nárok na odpočet se vrací)
Jednouúčelové poukazy , které se do dne zrušení registrace nevyužily k úhradě skutečné spotřeby zboží nebo služby	Ve výši uplatněného nároku (tzn. celý dříve uplatněný nárok na odpočet se vrací)
Zásoby (např. materiál či zboží na skladě, ale i drobný hmotný majetek, který nebyl vydán do spotřeby)	Ve výši uplatněného nároku (tzn. celý dříve uplatněný nárok na odpočet se vrací)
Dlouhodobý majetek • dl. hmotný majetek podle zákona o daních z příjmů, • majetek užívaný na základě smlouvy o fin. leasingu, kdy je ze smlouvy zřejmé, že vlastnictví přejde na uživatele, • dl. nehmotný majetek odpisovaný podle zákona o daních z příjmů, • pozemky, • dokončená technické zhodnocení na dlouh. majetku – podle ZDPH se každé dokončené technické zhodnocení považuje za samostatný majetek.	Pro stanovení výše „vráceného“ odpočtu se použije přiměřeně jednorázová úprava odpočtu podle § 78d/2 ZDPH. Úprava odpočtu se týká pouze dlouhodobého majetku, u něhož v době zrušení registrace dosud neuplynula lhůta pro úpravu odpočtu: • 10 let u staveb, jednotek (nebytových jednotek a bytů), jejich technického zhodnocení a pozemků, • 5 let u ostatního dlouhodobého majetku. Majetek „starší“ úpravě odpočtu nepodléhá.
Drobný majetek daný do spotřeby a pořízený v období zahrnujícím měsíc zrušení registrace a 11 předcházejících měsíců, u něhož byl uplatněn odpočet alespoň ve výši 2 100 Kč.	Částka snížení nároku se určí jako součin 1/12 z uplatněného nároku a počtu celých kalendářních měsíců tohoto období, za které tento majetek nebyl obchodním majetkem plátce.
Majetek nabytý bez daně specifickým způsobem – privatizací, v rámci nabytí obchodního závodu, dědicem, který pokračoval v činnosti zůstavitele jako plátce – doslovně viz § 79a odst. 4 ZDPH.	Majetek se roztrídí do výše uvedených kategorií a provede se odpovídajícím způsobem jeho „dodanění“. V tomto případě nárok na odpočet u majetku plátce neuplatnil, ale uplatnil jej jeho předchůdce, jenž neměl povinnost vracet uplatněný odpočet DPH výše uvedeným způsobem.

Zdroj: (Lexová, 2019)

Nejčastěji bude pravděpodobně docházet k vypořádání DPH při zrušení registrace u dlouhodobého majetku, způsob úpravy odpočtu ukazuje následující výpočet:

Tabulka 17 Vzorce pro výpočet úprav odpočtu daně

$\text{Úprava odpočtu daně} = \frac{\text{DPH na vstupu} * (\text{Nový ukazatel} - \text{Starý ukazatel nároku na odpočet})}{5 \text{ (movité věci) nebo } 10 \text{ (nemovité věci)}}$	
$\text{Jednor. úprava odpočtu daně} = \text{Úprava odpočtu daně} * \text{počet roků do konce lhůty}$	

Zdroj: (Děrgel 2019, str. 64)

Pokud by tedy došlo ke zrušení registrace k dani z přidané hodnoty a likvidovaná společnost by ještě měla dlouhodobý majetek (viz kategorie ve výše uvedené tabulce), u kterého byl dříve uplatněn nárok na odpočet DPH na vstupu, a zároveň ještě neuplynuly lhůty 5 nebo 10 let, pak je třeba provést úpravu původního odpočtu (jeho snížení, dodanění) výše uvedeným způsobem v posledním daňovém přiznání k DPH. Je to tak proto, že pak se již stane z likvidované společnosti neplátce DPH, který již při případném prodeji majetku žádnou DPH na výstupu neodvede. V části 3.2.4 této práce je uveden konkrétní příklad takového vypořádání daně z přidané hodnoty.

Daň z příjmů právnických osob v období likvidace

Daň z příjmů právnických osob standardně posoudí jednotlivé položky z účetnictví z hlediska vlivu na základ daně. Na konci účetního období se základ daně z příjmů odvodí obvyklým způsobem z (účetního) výsledku hospodaření tzv. postupem transformace, který byl již naznačen v části 2.1.2 této práce věnované stanovení základu daně za období bezprostředně předcházející vstupu do likvidace.

Specifikem zůstává možnost uplatnění daňových odpisů z (dlouhodobého) hmotného majetku v poloviční výši, pokud, jak předpokládáme, období od vstupu do likvidace do dne zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku je kratší než 12 kalendářních měsíců. I v daňovém přiznání k dani z příjmů za toto období lze uplatnit daňovou ztrátu z minulých let a tím snížit daňový základ. Bližší výklad – viz část 2.1.2 této práce.

Likvidace může trvat i několik let, kdyby to tak bylo, tak je v průběhu likvidace potřeba podávat přiznání k dani z příjmů právnických osob průběžně v řádných termínech tak dlouho, dokud bude trvat proces likvidace. Daňová přiznání v tomto období se označují typem C dle pokynů k vyplnění přiznání DPPO pro právnické osoby podávající přiznání v období likvidace.

Daňové posouzení a zdanění odměny likvidátora

Odměna likvidátora a odvody pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení hrazené likvidovanou společností jsou daňově účinné náklady. Způsob zdanění a stanovení odvodů již byly uvedeny v části 2.2.1 této práce.

Zde se jen zamysleme, kolik může taková odměna činit. I např. s ohledem na to, že likvidátorem může být sám společník likvidované společnosti.

Výše odměny likvidátora není zákonem stanovena, jediným limitem by mělo být respektování dobrých mravů. Vodítkem pro odměňování může být způsob odměňování likvidátora, kterého jmenuje soud, což ale není případ této práce. Odborníci hovoří o následujících třech základních modelech odměňování (Josková a kol., 2017):

- Odměna závislá na skutečně vynaloženém času.
- Odměna ve výši procentuálního podílu na likvidačním zůstatku.
- Sjednání pevné odměny bez ohledu na výši likvidačního zůstatku.

V této práci v části 3 (aplikační části) jsem zvolila formu jednorázové odměny likvidátorovi za celé období likvidace relativně malé společnosti s ručením omezeným. Předpokládám, že likvidace nebude trvat dlouho (je plánovaná, tedy trochu připravená), proto by zvolená výše odměny – viz aplikační část 3.2.5 mohla odpovídat výši obvyklé.

Zdanění podílů společníků na likvidačním zůstatku

Vyplacení podílu na zisku, pokud není stanoveno jinak, je vždy v penězích. Jiná dohoda, například naturální plnění, musí být sepsána písemně, nebo musí být tato možnost obsažena ve společenské smlouvě. Využití přichází v úvahu, když by společník chtěl nějaký majetek likvidované společnosti získat do svého vlastnictví. Pokud by se jednalo o nemovitou věc je to také možné. Společník v tomto případě nemusí zaplatit daň z nabytí nemovitých věcí, protože podíl na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě není

považován za úplatný převod nemovité věci. A předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je právě úplatné nabytí vlastnického práva k nemovitým věcem. (Koordinační výbor).

Podíl na likvidačním zůstatku je příjmem společníka. Předpokládáme malou jednočlennou společnost s ručením omezeným, kdy jediným společníkem je fyzická osoba s bydlištěm v ČR (daňový rezident ČR). Pro takového společníka se pak jedná o příjem podle § 10 zákona o daních z příjmů.

Základ daně se stanoví jako rozdíl mezi příjmem v podobě podílu na likvidačním zůstatku a souvisejícími výdaji, kterými v tomto případě může být jen nabývací cena podílu, tzn. za kolik kdysi společník získal svůj podíl v likvidované společnosti. Zdanění ve správné výši provádí likvidovaná společnost – plátce příjmu, a to formou sražení daně ve výši 15 % z popsaného rozdílu. Společník – fyzická osoba – daňový rezident ČR tak obdrží již čistý podíl – po zdanění, který již znovu nezdaňuje ani neuvádí do daňového přiznání. (§ 10 a § 36 ZDP)

Nabývací cena podílu je definována § 24 odst. 7 ZDP jako hodnota splaceného vkladu, hodnota nepeněžitého vkladu a pořizovací cena majetkové účasti, když společník nabytí obchodní podíl „koupí“ (úplatným převodem) od jiné osoby.

15% srážková daň musí být dle § 38d zákona o daních z příjmů při výplatě sražena a odvedena nejpozději do konce následujícího kalendářního měsíce.

Pro lepší představu způsobu dělení a zdanění likvidačního zůstatku a výpočtu srážkové daně si vymodelujeme krátký příklad. Předpokládejme, že má likvidovaná společnost dva společníky – fyzické osoby s bydlištěm v ČR. Jeden společník (společník A) vložil a také splatil do společnosti (do základního kapitálu) 100 000 Kč a druhý (společník B) 200 000 Kč, přičemž celková hodnota základního kapitálu likvidované společnosti před vypořádáním likvidačního zůstatku tedy činí 300 000 Kč.

Uvedené částky jsou nabývacími cenami podílů společníků. Společník A vlastní 33,3% obchodní podíl ve společnosti a společník B vlastní 66,6% obchodní podíl. Likvidační zůstatek je ve výši 900 000 Kč. Výpočet bude potom vypadat takto:

Předpokládejme, že celkový likvidační zůstatek k rozdělení činí 900 000 Kč. Pak jeho rozdělení mezi společníky a zdanění proběhne následujícím způsobem:

Společník A má nárok na 1/3, tedy na částku 300 000 Kč.

Zdanění podílu:

$$15 \% \text{ z } (300\,000 - 100\,000) = 15 \% \text{ z } 200\,000 = 30\,000 \text{ Kč}$$

30 000 Kč je výše srážkové daně a výše čistého podílu na likvidačním zůstatku společníka A k výplatě je 270 000 Kč (300 000 Kč – 30 000 Kč).

Společník B má nárok na 2/3, tedy na částku 600 000 Kč.

Zdanění podílu:

$$15 \% \text{ z } (600\,000 - 200\,000) = 15 \% \text{ z } 400\,000 = 60\,000 \text{ Kč}$$

60 000 Kč je srážková daně a výše čistého podílu na likvidačním zůstatku společníka B k výplatě je 540 000 Kč (600 000 Kč – 60 000 Kč).

Období po zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku

Jak už bylo popsáno dříve u účetních aspektů, v tomto období se očekává v podstatě již jen výplata podílů na likvidačním zůstatku společníkům a doplatek daňových povinností. Pokud by se stalo, že ještě po zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku vznikne zdanitelný výnos, tedy důvod k dodatečné daňové povinnosti z titulu daně z příjmů, pak je řešení následující: Tato situace už by nebyla řešena žádným samostatným přiznáním k dani z příjmů, ale jak stanoví daňový řád v § 240c odst. 4, podá likvidovaná společnost pouze dodatečné daňové přiznání za předešlé období, tedy v našem případě za období od vstupu do likvidace do dne zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku. (Děrgel, 2019)

O zrušení registrace k dani z příjmů právnických osob požádá společnost po podání posledního přiznání k této dani. Stejně tak po vypořádání daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z podílů na likvidačním zůstatku lze požádat o zrušení registrace k této dani.

3 Prezentace procesu dobrovolného ukončení činnosti jednočlenné společnosti s ručením omezeným z účetního a daňového hlediska

Celý proces dobrovolného ukončení činnosti bude názorně prezentován na modelovém příkladu jednočlenné společnosti s ručením omezeným, označme ji AV s.r.o. Společnost má jediného společníka, který je zároveň jediným jednatelem společnosti.

Bližší ekonomická specifika obchodní společnosti:

Předmětem podnikání jsou těžké manipulace, což je práce velmi namáhavá. Pro představu uvedu jen dva příklady z množství činností firmy s takovýmto zaměřením. Například provádí nakládky a překládky nadměrných nákladů (generátorů, turbín apod.) ať přímo u výrobce, nebo z důvodu špatných průjezdů městem překládky přímo na silnici. Náklad se přeloží pomocí hydraulických zvedáků použitých na sestavené speciální konstrukci v podstatě jako portálový jeřáb či jinak, na nízké manipulační, dálkově řízené podvozky. Takto může souprava snáze projet složitou trasu. Následně proběhne překládka zpět na auto. Druhým nejčastějším předmětem činnosti společnosti je manipulace se stroji nebo zařízeními o hmotnosti několika desítek tun v továrnách. Zákazník si objedná například nový stroj, ten přijede až do areálu na automobilu. Práce pro společnost AV s.r.o. začíná však již v okamžiku, kdy je nový stroj na cestě. Neboť ten starý je třeba vyzvednout ze stávajícího základu a přesunout někam, kde bude uskladněn, nebo naložit na auto k odvozu. K těmto starým strojům často neexistuje dokumentace, proto je manipulace s nimi velmi obtížná a nebezpečná, posouzení hmotností, těžiště a dalších důležitých věcí je otázkou zkušeností získaných dlouholetou praxí. Jedno mají všechny zakázky společné, jsou časově náročné, často je potřeba pracovat o víkendu nebo v noci, práce je fyzicky i psychicky náročná.

Společník nemá svoji společnost komu předat. Vzhledem ke specifické činnosti předmětu podnikání ji ani nelze prodat, proto se rozhodl pro dobrovolné ukončení činnosti společnosti, tedy pro zrušení společnosti s likvidací.

Společnost splňuje kritéria mikro účetní jednotky a je měsíčním plátcem DPH. Běžným účetním obdobím této společnosti je kalendářní rok. Při založení vložil společník vklad ve výši základního kapitálu v hodnotě 200 000 Kč. Před zahájením procesu ukončování

činnosti zaměstnává společnost s ručením omezeným 3 zaměstnance, z nichž jeden je právě společník a jednatel v jedné osobě. Společnost podniká částečně ve vlastní budově, ale také v pronajatých prostorách. Důležitý je také fakt, že majitelem pronajímaných pozemků a budov společnosti AV s.r.o. je sám společník společnosti.

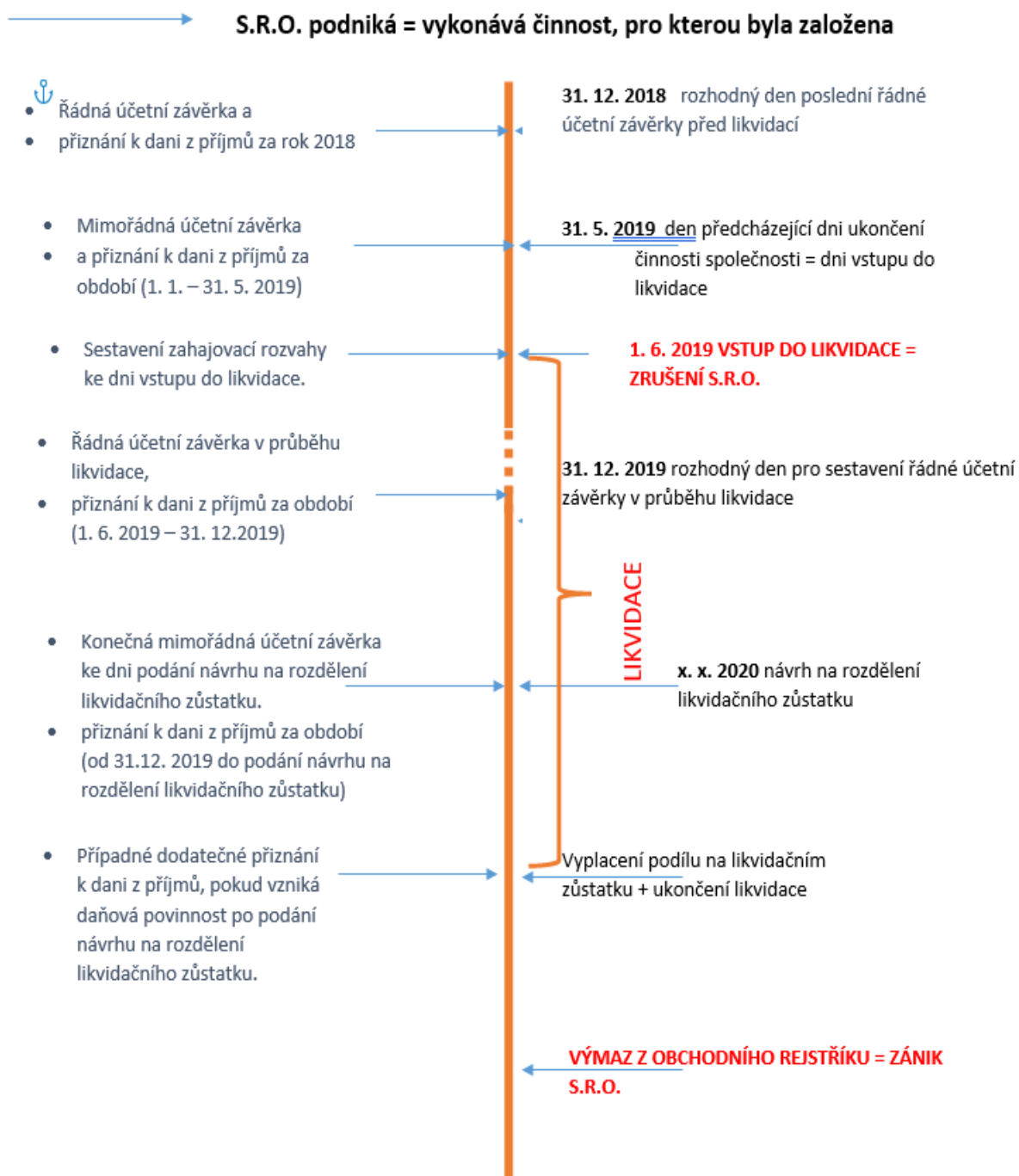
Výběr modelové společnosti s ručením omezeným, co se týče velikosti, předmětu činnosti a položek majetku a dluhů (závazků), je inspirován skutečnou situací jedné menší společnosti, ve které jsem zodpovědná za vedení účetnictví a daňové posouzení běžných záležitostí. Modifikace v této práci uvedeného modelového příkladu spočívá:

1. v doplnění dalších složek majetku, přechodných účtů aktiv a pasiv a dluhů (závazků) do rozvahy společnosti;
2. ve volbě data vstupu do likvidace.

Důvodem těchto úprav je záměrně ztížit účetní a daňové řešení dobrovolné likvidace obchodní společnosti, aby toto řešení nabízelo více odpovědí, jak správně účetně a daňově postupovat v průběhu procesu ukončení činnosti společnosti s ručením omezeným formou likvidace.

Předpokládejme, že jediný společník, který vykonává působnost valné hromady rozhodl o dobrovolném ukončení činnosti své společnosti k 1.6.2019. Tímto dnem tedy je z právního hlediska společnost zrušena a vstupuje do likvidace. Likvidátorem, který v průběhu likvidace nahrazuje svou pravomocí statutární orgán společnosti, je sám společník a jednatel v jedné osobě. Zákon o obchodních korporacích tuto možnost připouští a společník má tak celý proces pod kontrolou.

Proces, který v souvislosti s tímto rozhodnutím obchodní společnost čeká, vystihuje následující schéma časové osy:



Obrázek 1 Grafické znázornění postupu likvidace v čase, harmonogram ukončování účetních období

Zdroj: ČÚP, DŘ, vlastní zpracování

3.1 Období před vstupem do likvidace – účetní a daňové aspekty

Za období, které již není běžným účetním obdobím, ale je zkrácené a bezprostředně předchází dni zrušení společnosti s likvidací, se sestavuje mimořádná účetní závěrka v rozsahu pro mikro účetní jednotky, za jejíž zhotovení je zodpovědný ještě statutární orgán společnosti, tedy jednatel, který je zároveň jediným společníkem. Účetní závěrka bude obsahovat:

- rozvahu ve zkráceném rozsahu (zákonem stanovenou pro mikro účetní jednotky),
- výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu
- a přílohu v účetní závěrce v rozsahu základních informací podle § 39 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., v aktuálním znění.

Jedná se o mimořádnou účetní závěrku za období 1.1.2019 – 31.5.2019, která musí být sestavena do 30 dnů od vstupu do likvidace, v našem případě tedy do 1.7.2019.

Za stejné období a ve stejné lhůtě je potřeba vypořádat, tzn. podat daňová přiznání či vyúčtování ke všem dalším daním, k nimž je společnost registrována. V našem případě to bude:

- přiznání k dani z přidané hodnoty,
- přiznání k silniční dani,
- vyúčtování srážkové a zálohové daně z příjmů zaměstnanců.

Přiznání k dani z nemovitých věcí se podávat nebude, neboť jen u této daně se stanovuje daň dopředu, na budoucí období podle stavu vždy k 1.1. daného roku. Proto v tomto případě není co vypořádávat.

Struktura dalšího textu této podkapitoly kopíruje logický postup účetního a daňového řešení (z hlediska daně z příjmů) a je následující:

- Nejdříve bude představena ekonomická situace společnosti AV s.r.o. před jejím vstupem do likvidace prostřednictvím informací z účetnictví.
- Následně budou v účetnictví zachyceny účetní operace specifické = související se vstupem společnosti do likvidace.

- Nakonec budou řešena daňová specifika (z hlediska daně z příjmů právnických osob) v daňovém přiznání za toto poslední „podnikatelské“ období související se vstupem společnosti do likvidace, která ovlivní výsledný základ daně nebo daňovou ztrátu za toto období.

3.1.1 Ekonomická situace společnosti AV s.r.o. před jejím vstupem do likvidace – informace z účetnictví

Společnost AV s.r.o. před zahájením jakýchkoliv úprav v souvislosti s jejím vstupem do likvidace, má strukturu aktiv a pasiv, tedy majetku a zdrojů financování, kterou v plném rozsahu vystihuje následující rozvaha. Rovněž není zohledněno zdanění daní z příjmů právnických osob, které nastoupí v logickém sledu až po zohlednění účetních úprav v souvislosti se vstupem společnosti do likvidace.

Rozvaha v tomto místě práce slouží jako přehled o struktuře aktiv a pasiv společnosti za období před vstupem do likvidace. Protože jde o rozvahu pracovní, není v tabulce uveden sloupec pro minulé období, protože nemá pro další využití nyní význam. Tabulka rozvahy bude sloužit pro další práci, kdy ji dále po logických částech rozeberu na jednotlivé položky aktiv a pasiv a tímto rozbořím ekonomickou situaci společnosti s.r.o. před jejím vstupem do likvidace.

Tabulka 18 Přehled aktiv a pasiv společnosti AV s.r.o. za období před vstupem do likvidace

Označení	AKTIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období		
a	b	c	Brutto 1	Korekce 2	Netto 3
	AKTIVA CELKEM (A. + B. + C. + D.)	1	8 404	1 411	6 993
B.	Stálá aktiva (B.I. + B.II. + B.III.)	3	4 063	1 279	2 784
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (součet B.I.1. až B.I.5.2.)	4	360	260	100
2.	Ocenitelná práva	6	360	260	100
2.1.	Software	7	360	260	100
4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	10			
5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný	11			
5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	13			
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek (součet B.II.1. až B.II.5.2.)	14	3 703	1 019	2 684
1.	Pozemky a stavby	15	1 790	302	1 488
1.1.	Pozemky	16	360		360
1.2.	Stavby	17	1 430	302	1 128
2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	18	1 848	717	1 131
5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný	24	65		65
5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	26	65		65
C.	Oběžná aktiva (C.I. + C.II. + C.III. + C.IV.)	37	4 309	132	4 177
C.I.	Zásoby (součet C. I.1. až C.I.5.)	38	45		45
1.	Materiál	39	45		45
C.II.	Pohledávky (C.II.1 + C.II.2 + C.II.3)	46	1 202	132	1 070
1.	Dlouhodobé pohledávky	47			
1.5.	Pohledávky - ostatní	52			
5.1.	Pohledávky za společníky	53			
2.	Krátkodobé pohledávky	57	1 202	132	1 070
2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	58	1 022	132	890
2.4.	Pohledávky - ostatní	59	180		180
4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	60	180		180
C.IV.	Peněžní prostředky (C.IV.1. + C.IV.2.)	75	3 062		3 062
1.	Peněžní prostředky v pokladně	76	45		45
2.	Peněžní prostředky na účtech	77	3 017		3 017
D.	Časové rozlišení aktiv	78	32		32
D.1.	Náklady příštích období	79	32		32

Zdroj: vlastní zpracování, (Procházková, 2019)

Tabulka 19 Přehled aktiv a pasiv společnosti AV s.r.o. za období před vstupem do likvidace

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účet. období
		c	
a	b		5
	PASIVA CELKEM (A. + B. + C. + D.)	1	6 993
A.	Vlastní kapitál (A.I. + A.II. + A.III. + A.IV. + A.V. + A.VI.)	2	4 440
A.I.	Základní kapitál (A.I.1. + A.I.2. + A.I.3.)	3	200
1.	Základní kapitál	4	200
A.III.1.	Rezervní fond	16	0
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-) (A.IV.1. + A.IV.2.)	18	3 550
1.	Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)	19	3 550
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	21	690
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)	22	
B + C.	Cizí zdroje (součet B. + C.)	23	2 527
B.3.	Rezervy podle zvláštních předpisů	28	162
C.	Závazky (součet C.I. + C.II. + C.III.)	29	2 365
C.I.	Dlouhodobé závazky (součet C. I.1. až C.I.9.)	30	160
2.	Závazky k úvěrovým institucím	34	160
C.II.	Krátkodobé závazky (součet C. II.1. až C.II.8.)	45	2 205
3.	Krátkodobé přijaté zálohy	50	
4.	Závazky z obchodních vztahů	51	2 010
8.	Závazky ostatní	55	195
8.3.	Závazky k zaměstnancům	58	83
8.4.	Závazky ze sociálního a zdravotního pojištění	59	50
8.5.	Stát – daňové závazky a dotace	60	49
8.6.	Dohadné účty pasivní	61	13
D.	Časové rozlišení pasiv	66	26
D.2.	Výnosy příštích období	68	26

Zdroj: vlastní zpracování, (Procházková, 2019)

Přehled dlouhodobého majetku – stálých aktiv společnosti AV s.r.o.

Následuje tabulka, ve které je podrobně rozepsán dlouhodobý majetek společnosti, který je obsahem oddílu B. výše uvedené pracovní rozvahy. Pro lepší orientaci je číslo řádku totožné s číslem řádku v rozvaze, pokud se tedy číslo opakuje, je to proto, že je na řádku rozvahy kumulováno více položek.

Tabulka 20 Rozpis dlouhodobého majetku společnosti AV s.r.o. před vstupem do likvidace

Dlouhodobý majetek - účtová třída 0					
č.ř.				Pořizovací cena	Zůstatková cena
Dlouhodobý nehmotný majetek -01					
7	SW-systém			360 000 Kč	100 000 Kč
Dlouhodobý hmotný majetek -02					
16	Pozemek			360 000 Kč	360 000 Kč
17	Sklad (budova)			1 230 000 Kč	940 950 Kč
17	Technické zhodnocení majetku v nájmu-střecha			200 000 Kč	187 000 Kč
	Součet ř.17				1 127 950 Kč
18	Hydraulický systém			820 000 Kč	559 650 Kč
18	Obráběcí centrum			596 000 Kč	331 525 Kč
18	Automobil - úvěr			431 986 Kč	240 292 Kč
	Součet ř.18				1 131 467 Kč
Nedokončený dlouhodobý majetek-04					
26	Motor			9 000 Kč	9 000 Kč
26	Nedokončený dlouhodobý majetek			56 000 Kč	56 000 Kč
	Součet ř.26				65 000 Kč

(Zdroj: vlastní zpracování)

V tabulce je uveden majetek společnosti, pro vysvětlení dalších operací, které budou s majetkem provedeny, jej stručně popíšu:

- SW – systém: Jedná se o strojírenský 3D CAD systém vč. množství doplňků. Software by společník rád získal do vlastnictví.
- Pozemek + budova skladu: Společnost pozemek s budovou skladu zakoupila v roce 2012, nachází se na okraji průmyslové zóny města. V rámci likvidace je záměrem tyto nemovité věci prodat.

- Technické zhodnocení majetku, jenž má společnost v nájmu: Technické zhodnocení bylo provedeno na kancelářské budově v nájmu po dohodě s majitelem budovy, tedy společníkem. Současně bylo smluvně ujednáno (majitel budovy dal písemný souhlas), že společnost bude toto zhodnocení odepisovat. Vzhledem k povaze majetku je záměrem „odkoupit“ toto technické zhodnocení majitelem budovy – společníkem.
- Hydraulický systém a obráběcí centrum jsou zařízení, která společnost využívá ke své činnosti, a v průběhu likvidace budou prodána.
- Automobil byl zakoupen v roce 2017 a na nákup byl použit podnikatelský úvěr, který ještě není úplně splacen. V období likvidace dojde k doplacení a společník si automobil od společnosti následně odkoupí.
- Motor: Společnost zakoupila motor jako pohonnou jednotku pro sestavení pracovního zařízení vlastními silami. Montáž započala, ale k dokončení již z důvodu likvidace nedojde a motor bude prodán v období likvidace.
- V položce nedokončený hmotný majetek je zohledněno započaté technické zhodnocení střechy (byla plánována úprava střechy, aby se zvětšil půdní prostor budovy a plánovalo se i zateplení), včetně nakoupené krytiny, která dosud při technickém zhodnocení nebyla zcela spotřebována. Společník jako vlastník budovy si odkoupí zbytek materiálu a vyrovná se za investované prostředky se společností.

Přehled krátkodobého majetku – oběžných aktiv společnosti AV s.r.o.

- Na skladě má společnost pouze materiál v podobě malého množství hutního materiálu v celkové hodnotě 45 tis. Kč pro výrobu manipulačních přípravků, spíše ve formě zbytků. Vzhledem k množství se společnost rozhodla darovat jej odborné škole ke zpracování v dílnách, je domluveno se školským zařízením sepsání řádné darovací smlouvy.
- Krátkodobé pohledávky v celkové výši 1 202 tis Kč jsou z větší části bezproblémové. Pouze na pohledávku ve výši 132 tis. Kč byla vytvořena v loňském roce zákonná opravná položka ve výši 100 % hodnoty pohledávky,

jelikož se dlužník ocitl v insolvenční. Pohledávka společnosti byla včas a řádně přihlášena u insolvenčního správce.

Přehled časového rozlišení v aktivech

- Společnost má na účtu 381 – Náklady příštích období zaúčtované nájemné za skladovací prostory uhrazené v lednu 2019. Nájemné je placeno na 6 měsíců dopředu. Ke dni 31.5.2019 je v zůstatku „předplacené“ nájemné na měsíc červen 2019 ve výši 30 000 Kč. A dále je zde časově rozlišena daň z nemovitých věcí na období od 1.6.2019 do konce roku ve výši 2 287 Kč, která byla v květnu 2019 zaplacená na celý rok 2019. Zůstatek na účtu 381 bude ponechán, protože má své opodstatnění. Nájemní vztah před vstupem do likvidace nebyl ukončen. V období likvidace bude nájemné za červen 2019 přeúčtováno do nákladů a daň z nemovitých věcí také.

Přehled vlastního kapitálu

- Základní kapitál ve výši 200 tis. Kč je splacen v plné výši.
- Nerozdělený zisk minulých let představuje zisky vytvořené v předchozích obdobích, které si společník nevyplatil ve formě podílů na zisku, ale ponechal je ve společnosti k dalšímu financování její činnosti.
- Výsledek hospodaření – zisk představuje ještě částku před zdaněním daní z příjmů právnických osob za účetní období těsně před vstupem do likvidace. Jeho výsledný stav po zdanění bude pak v následujícím období převeden na účet nerozděleného zisku z minulých let.

Přehled cizího kapitálu

- **Rezervy** tvořené podle zvláštních předpisů byly vytvořeny na opravu hydraulického systému, jenž je součástí dlouhodobého majetku společnosti – viz část Přehled dlouhodobého majetku – stálých aktiv společnosti AV s.r.o. Uskutečnění opravy bylo plánováno v roce 2020. Společnost začala tvořit rezervu v roce 2017 při splnění podmínek pro její tvorbu podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, a to včetně podmínky, že odpovídající částky ve výši rezervy má být včas převedena na extra bankovní

účet, který měl být použit pouze pro účely čerpání peněžních prostředků na opravu.

Vzhledem ke vstupu společnosti do likvidace se již plánovaná oprava hydraulického systému neuskuteční, proto rezerva v účetnictví ztrácí opodstatnění.

- V **dlouhodobých závazcích** je evidován úvěr, který byl použit na nákup automobilu uvedeného v dlouhodobém majetku společnosti – viz část Přehled dlouhodobého majetku – stálých aktiv společnosti AV s.r.o. Částka 160 tis. Kč je zbývajícím doplatek, v období likvidace bude úvěr doplacen.
- **Krátkodobé závazky tvoří tyto záležitosti:**

Závazky vůči dodavatelům z obchodního styku, které budou v plné výši uhrazeny v pořadí podle splatnosti v období likvidace.

Společnost eviduje jako ostatní dluh kauci, kterou společnosti AV s.r.o. uhradil nájemce. Nájemní smlouva (AV s.r.o. je pronajímatel) končí v období likvidace, kdy proběhne i konečné vyúčtování nájmu. Kauce je v rozvaze zahrnuta do položky Závazky z obchodních vztahů.

Závazky k zaměstnancům a k institucím sociálního a zdravotního pojištění budou uhrazeny v období likvidace.

Položku: Stát – daňové závazky a dotace v pasivech rozvahy v celkové výši 49 tis. Kč tvoří:

- Závazky z titulu daně za závislé činnosti ve výši 39 833 Kč – zálohy sražené z mezd za 5/2019 hrazené v 6/2019, tedy v období likvidace.
- Závazky z titulu DPH – daňový dluh z přiznání k DPH ve výši 9 084 Kč za období 5/2019 bude uhrazen v období likvidace v 6/2019.
- Nedoplatek silniční daně za období před vstupem do likvidace na základě daňového přiznání podaného za toto období ve výši 260 Kč, úhrada proběhne v 6/2019.
- Po zaúčtování daně z příjmů právnických osob za toto „před-likvidační“ období se tato položka ještě zvýší o vypočítanou daň.

- **Dohadné položky (dohadné účty pasivní)** bylo potřeba vytvořit k nákladům na spotřebu elektrické energie, které vznikly v období před vstupem do likvidace, ale budou vyúčtovány až v červnu 2019, tedy v období likvidace.

Přehled časového rozlišení v pasivech

- Jedná se o platbu přijatého nájemného, které bylo společností AV s.r.o. nájemcem uhrazeno v lednu 2019 na období od 1.1.2019 do 30.6.2019. Protože se uzavírá účetní období k 31.5.2019, na účtu 384 zůstává jen výše nájemného připadající na měsíc červen 2019, který již je v období likvidace, tedy v novém účetním období.

3.1.2 Účetní operace specifické, které souvisejí se vstupem společnosti do likvidace

V souvislosti se vstupem společnosti do likvidace je třeba provést specifické účetní úpravy s odpovídajícím daňovým dopadem z hlediska daně z příjmů, viz dříve popsané úpravy podle § 23/8 ZDP. Jde tu o posouzení zůstatků na přechodných účtech aktiv a pasiv a účtech rezerv z pohledu toho, zda ještě dojde k jejich zúčtování v období likvidace, či zda již ztratily opodstatnění, když už společnost své podnikatelské aktivity ukončila.

Posouzení přechodných účtů aktiv a pasiv

Posuzované položky výše uvedené pracovní rozvahy uvádí následující tabulka:

Tabulka 21 Posouzení přechodných účtů aktiv a pasiv společnosti AV s.r.o. před vstupem do likvidace

Položka	Účet	Posuzovaná částka v Kč	Zůstává do období likvidace/bude rozpuštěna-nemá opodstatnění
Aktiva	381- Náklady příštích období	32287	Zůstává
Pasiva	384- Výnosy příštích období	26000	Zůstává
Pasiva	389- Dohadné účty pasivní	13000	Zůstává

Zdroj: vlastní zpracování

Náklady příštích období na účtu 381 v aktivech ve výši 32 287 Kč a výnosy příštích období v pasivech na účtu 384 ve výši 26 000 Kč představují položky podrobněji popsané výše, které budou zúčtovány v období likvidace, proto mají své opodstatnění a má smysl ponechat je v účetnictví.

Dohadné položky pasivní ve výši 13 000 Kč (bližší specifikace výše) zůstávají taktéž v rozvaze, neboť se jedná o odhady nákladů, které budou na základě přijatých faktur v období likvidace prokazatelně zúčtovány.

Posouzení vytvořených opravných položek a rezerv

Společnost v roce 2018 vytvořila zákonnou opravnou položku k pohledávce v insolventi. Opravná položka zůstane v účetnictví a bude na rozhodnutí likvidátora, jak s pohledávkou naloží v období likvidace.

Vytvořená rezerva na opravu hydraulického systému (dlouhodobého hmotného majetku), postrádá v účetnictví smysl, a to z hlediska toho, že společnost již plánovanou opravu majetku neuskuteční. Proto již v účetním období předcházejícím vstupu do likvidace bude vytvořená rezerva rozpuštěna v plné výši.

Tabulka 22 Účtování tvorby a rozpouštění rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku

		MD	D
Vytvoření rezervy - minulé období	162 000 Kč	552	451
Zrušení vytvořené rezervy, nebo její snížení	162 000 Kč	451	552

Zdroj: ČÚP, vlastní zpracování

Výše uvedená tabulka připomíná, jakým způsobem byla rezerva v uplynulých letech natvořena (552/451). Do účetního období před vstupem do likvidace se promítne účtování z posledního řádku tabulky, tedy náklady společnosti za toto období se sníží o 162 tis. Kč zápisem 451/552.

Zrušení zákonného rezervního fondu

Zákonný rezervní fond, který byl kdysi vytvořen v souladu s tehdy platným obchodním zákoníkem (zákon č. 513/1991 Sb., který byl zrušen – od 1.1.2014 již neplatí) a figuruje v částce 20 000 Kč ještě i v „před-likvidačním“ období stále ve vlastním kapitálu společnosti AV s.r.o., již měl být dávno zrušen.

To se však nestalo. Vypořádání této záležitosti není totiž úplně jednoduché, tak by nebylo vhodné odsunovat tento problém do období likvidace. Rozpuštění rezervního fondu nelze provést pouhým přeúčtováním na jiný vhodný účet. Je třeba, aby účtování předcházely nutné právní kroky, které jsou následující:

- Sestavení řádné nebo mimořádné účetní závěrky.
- Test insolvence podle § 350 zákona o obchodních korporacích.
- Svolání valné hromady, která rozhodne o naložení s rezervním fondem.

(Zdražilová, 2014)

Jelikož se jedná o plánovanou likvidaci společnosti, jeví se jako vhodné, aby v období po skončení běžného účetního období roku 2018 jediný společník, který vykonává působnost valné hromady při schválení řádné účetní závěrky za rok 2018, rozhodl o způsobu vypořádání rezervního fondu.

Jelikož rezervní fond vznikl z dříve natvořeného zisku společnosti, jsou v podstatě 2 možnosti, jak situaci řešit:

- Převést zůstatek na účet nerozdělených zisků minulých let – účet 428 a zde ponechat stejnému osudu jako ostatní nerozdělené zisky minulých let, které tu už jsou,
- nebo převést na nerozdělené zisky minulých let a následně rozhodnout o výplatě podílu na zisku ve výši právě „zrušeného“ rezervního fondu.

U druhé možnosti by pak právě nastoupil test insolvence, který znamená, že výplata podílů na zisku nesmí způsobit, že se výše vlastního kapitálu společnosti dostane do záporné výše a dále, že výplata podílů na zisku neohrozí schopnost společnosti dostát svým splatným závazkům, tedy její likviditu.

Pokud se podíváme do pracovní rozvahy, vidíme, že výše rezervního fondu v porovnání s výší vlastního kapitálu je poměrně nízká a na bankovním účtu je dostatek peněžních prostředků, které jsou okamžitě likvidní, proto lze předpokládat, že společnost AV s.r.o. v období mezi 31.12.2018 a 31.5.2019 test insolvence splní. V pracovní rozvaze již hodnota rezervního fondu v pasivech není uvedena, neboť tato rozvaha byla sestavena po vypořádání tohoto fondu, jak bude popsáno dále.

Jestliže dojde k výplatě podílu na zisku ve výši rezervního fondu, tedy v částce 20 000 Kč, pak ještě v účetním období před vstupem do likvidace proběhnou tyto účetní operace:

Tabulka 23 Tabulka účtování po rozhodnutí o výplatě rezervního fondu

		MD	D
Převedení na nerozdělený zisk z minulých let	20 000 Kč	421	428
Závazek k výplatě podílu na zisku společníkovi	20 000 Kč	428	364
Srážková daň 15% z vyplaceného podílu	3 000 Kč	364	342
Výplata "čistého" podílu na zisku z běžného účtu	17 000 Kč	364	221
Úhrada sražené daně z vyplaceného podílu	3 000 Kč	342	221

Zdroj: ČÚP, ZDP, vlastní zpracování

Výplata podílů na zisku podléhá 15% dani z příjmů, neboť společníkem je fyzická osoba s bydlištěm v ČR, tedy daňový rezident ČR. Daň sráží z hrubé výše podílu na zisku společnost, která podíl vyplácí. Společníkovi posílá již čistý zisk po zdanění. Výše uvedené proběhlo před sestavením dříve uvedené pracovní rozvahy.

Po zohlednění výše uvedeného, tzn. zaúčtování rozpuštění rezervy, je sestavena konečná výsledovka společnosti AV s.r.o. za období před vstupem do likvidace před zdaněním daní z příjmů právnických osob. Touto výsledovkou začíná následující část této práce.

3.1.3 Daňová specifika (z hlediska daně z příjmů právnických osob) v daňovém přiznání za poslední „podnikatelské“ období společnosti AV s.r.o.

Modelová společnost AV s.r.o. vstoupila do likvidace k 1.6.2019, podle výše uvedené teorie musí tedy do 30 dnů podat daňové přiznání za období od 1.1.2019 do 31.5.2019. Doučtovala tedy všechny účetní případy daného období a sestavila výsledovku. Výsledovka je v tisících Kč, a to pro příklad plně postačuje. Podstatný je výsledek hospodaření, který je potřeba upravit (transformovat) na základ daně použitím připočitatelných položek a současně také položek odčitatelných, které budou snižovat výsledek hospodaření, včetně případných úprav podle § 23 odst. 8 písm. a) ZDP.

Tabulka 24 Výsledovka AV s.r.o. za období před vstupem do likvidace po specifických účetních úpravách souvisejících se vstupem do likvidace

Výsledovka v tis. Kč, období : 1.1.2019 - 31.5.2019					
Náklady			Výnosy		
501	Spotřeba materiálu	302	602	Tržby z prodeje služeb	3 382
502	Spotřeba energie	26,7	604	Tržby za zboží	42
504	Prodané zboží	37	648	Ostatní provozní výnosy	10
511	Opravy a udržování	93,5	662	Úroky	0,2
512	Cestovné	21	668	Ostatní finanční a mim. výnosy	0,5
513	Náklady na reprezentaci	13	Výnosy celkem		3434,7
518	Ostatní služby	932			
521	Mzdové náklady	602			
524	Zákonné sociální náklady	189			
525	Ostatní sociální pojištění	30			
527	Zákonné sociální náklady	7,5			
528	Ostatní sociální náklady	9			
531	Daň silniční	1,3			
532	Daň z nemovitých věcí	1,6			
538	Ostatní daně a poplatky	1			
543	Poskytnuté dary	6			
545	Ostatní pokuty a penále	4			
548	Ostatní provozní náklady	229,4			
551	Odpisy dlouhodobého majetku	232	Výnosy celkem		3 434,7
552	Rozpuštění rezervy	-162	Náklady celkem		2 582,7
562	Úroky	1,7	Výsledek hospodaření (zisk před zdaněním)		852
568	Ostatní finanční náklady	5			
Náklady celkem		2 582,7			

Zdroj: vlastní zpracování

Z hlediska daně z příjmů se do konečné daňové povinnosti za zkrácené období před vstupem do likvidace promítá specifikum polovičních daňových odpisů. Při transformaci na základ daně tedy potřebujeme níže uvedené podklady k odpisům majetku.

Tabulka 25 Stanovení daňových odpisů společnosti AV s.r.o. za období před vstupem do likvidace

Popis majetku	Pořízení	PC	Odp. skup.	Odepsáno k 31.12.2018	Roční odpis 2019	Odpis uplatněný za období k 31.5.2019	ZC 31.5.2019
SW systém	3/2017	360 000 Kč		210 000 Kč	120 000 Kč	50 000 Kč	100 000 Kč
Pozemek	2/2012	360 000 Kč	neodepisuje se				360 000 Kč
Budova sklad	2/2012	1 230 000 Kč	5.	268 140 Kč	41 820 Kč	20 910 Kč	940 950 Kč
Technické zhodnocení majetku v nájmu	4/2017	200 000 Kč	5.	9 600 Kč	6 800 Kč	3 400 Kč	187 000 Kč
Hydraulický systém	1/2016	820 000 Kč	3.	217 300 Kč	86 100 Kč	43 050 Kč	559 650 Kč
Obráběcí centrum	6/2017	596 000 Kč	2.	198 170 Kč	132 610 Kč	66 305 Kč	331 525 Kč
Automobil	7/2017	431 986 Kč	2.	143 636 Kč	96 117 Kč	48 059 Kč	240 291 Kč
Pořizovací cena majetku celkem							3 997 986 Kč
Uplatněné odpisy celkem (z toho za období před vstupem do likvidace 231 724,-Kč)							1 278 570 Kč
Zůstatková cena majetku celkem							2 719 416 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce odpisů je pod označením PC uvedena pořizovací cena majetku, pod označením ZC cena zůstatková ke konci období, které předchází období likvidace. Je uveden také roční odpis, který by byl uplatněn v případě, že by společnost nebyla ve zkráceném období před vstupem do likvidace, ale v klasickém zdaňovacím období. Skutečně uplatněný odpis je u dlouhodobého hmotného majetku odpisovaného v poloviční výši ročního odpisu, a to v souladu se zákonem o daních z příjmů. Software – dlouhodobý nehmotný majetek se odepisuje podle § 32a zákona o daních z příjmů, a to rovnoměrně po dobu 36 měsíců, proto se za zkrácené období před vstupem do likvidace uplatní odpis ve výši 5i měsíčních odpisů.

Společnost má nastaveno ve svých vnitřních směrnících, že účetní odpisy odpovídají výši daňových odpisů. Učinila tak hlavně z důvodu eliminace chyb. Pokud by tomu tak nebylo, museli bychom zjišťovat rozdíl mezi odpisy účetními a daňovými. Jestliže by byly účetní odpisy vyšší než daňové, musel by se pro účely stanovení základu daně z příjmů o rozdíl v odpisech výsledek hospodaření zvýšit. Pokud by to bylo naopak, tedy daňové odpisy by byly vyšší než účetní, snižoval by se výsledek hospodaření o tento rozdíl. Příslušná úprava by se provedla v přiznání k dani z příjmů právnických osob.

Je otázkou, zda nastavení účetních odpisů ve výši odpisů daňových je v souladu s účetními předpisy. Pravdou však je, že řada společností, které nepodléhají externímu auditu, volí tento jednodušší postup, který na druhé straně opravdu eliminuje možnost chyby ze špatného zohlednění rozdílu mezi účetním a daňovými odpisy při stanovení základu daně.

Kdyby měla společnost v minulých letech daňovou ztrátu, mohli bychom ji uplatnit, je to možné jak v období před vstupem do likvidace, tak i v období likvidace.

Tabulka 26 Transformace výsledku hospodaření společnosti AV s.r.o. na základ daně z příjmů za období před vstupem do likvidace (v tis. Kč)

Úprava výsledku hospodaření (v tis.Kč) na základ daně z příjmů		
Výnosy za zdaňovací období	3434,7	Výpočet VH
Výdaje za zdaňovací období	2582,7	
Výsledek hospodaření před zdaněním za účetní období	852	
Náklady na reprezentaci (513)	13	Zvýšení výsledku hospodaření
Ostatní sociální náklady (528)	9	
Ostatní pokuty a penále (545)	4	
Poskytnuté dary (543)	6	
Základ daně z příjmů	884	Snížení základu daně
Poskytnuté dary (po testu)	6	
Upravený základ daně	878	Výpočet daně
Zaokrouhlení základu daně na tisíce	878	
Daň z příjmu právnické osoby 19 %	166,82	
Disponibilní zisk = výsledek hospodaření po zdanění	685,18	

Zdroj: vlastní zpracování

Závazek z titulu daně z příjmů právnické osoby ve výši 166 823 Kč za období před vstupem do likvidace bude uhrazen v období likvidace. Do konečné rozvahy za období před vstupem do likvidace se promítne do odpovídajícího zvýšení závazků vůči státu. Daň z příjmů právnických osob samozřejmě sníží i výsledek hospodaření aktuálního účetního období, tedy vlastní kapitál. Po zaúčtování daně 591/341 lze uzavřít účetní knihy a sestavit konečnou rozvahu a výkaz zisku a ztráty za „před-likvidační“ období. Záměrně je vše sestavováno v plném rozsahu, aby i rozvaha měla dostatečnou vypovídací schopnost.

Vysoká škola polytechnická Jihlava

Tabulka 27 Konečná rozvaha společnosti AV s.r.o. za období před vstupem do likvidace – aktiva (v tis. Kč) -

ROZVAHA v plném rozsahu ke dni: 31.5.2019 (tisících Kč) IČ: Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. Sestaveno dne: 31.5.2019 . Předmět podnikání účetní jednotky: manipulace s nákladem V likvidaci: Ano						
			Název a sídlo účet. jednotky			
			AV s.r.o.			
			Jihlava 58601			
Označení	AKTIVA	Číslo řádku	Období před vstupem do likvidace			Minulé období
a	b	c	Brutto 1	Korekce	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (A. + B. + C. + D.)	1	8 404	1 411	6 993	6 384
B.	Stálá aktiva (B.I. + B.II. + B.III.)	3	4 063	1 279	2 784	3 016
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (součet B.I.1. až B.I.5.2.)	4	360	260	100	150
2.	Ocenitelná práva	6	360	260	100	150
2.1.	Software	7	360	260	100	150
4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	10		0	0	
5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	11			0	
5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	13			0	
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek (součet B.II.1. až B.II.5.2.)	14	3 703	1019	2 684	2 866
1.	Pozemky a stavby	15	1 790	302	1 488	1 512
1.1.	Pozemky	16	360		360	360
1.2.	Stavby	17	1 430	302	1 128	1 152
2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	18	1 848	717	1 131	1 289
5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	24	65		65	65
5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	26	65		65	65
C.	Oběžná aktiva (C.I. + C.II. + C.III. + C.IV.)	37	4 309	132	4 177	3 368
C.I.	Zásoby (součet C. I.1. až C.I.5.)	38	45		45	85
1.	Materiál	39	45		45	85
C.II.	Pohledávky (C.II.1 + C.II.2 + C.II.3)	46	1 202	132	1 070	1 227
1.	Dlouhodobé pohledávky	47				
1.5.	Pohledávky - ostatní	52				
2.	Krátkodobé pohledávky	57	1 202	132	1 070	1 227
2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	58	1 022	132	890	1 227
2.4.	Pohledávky ostatní	59	180		180	
4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	60	180		180	
C.IV.	Peněžní prostředky (C.IV.1. + C.IV.2.)	75	3 062		3 062	2 056
1.	Peněžní prostředky v pokladně	76	45		45	38
2.	Peněžní prostředky na účtech	77	3 017		3 017	2 018
D.	Časové rozlišení aktiv	78	32		32	0
D.1.	Náklady příštích období	79	32		32	0

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 28 Konečná rozvaha společnosti AV s.r.o. za období před vstupem do likvidace – pasiva (v tis. Kč)

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Období před vstupem do likvidace	Minulé období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (A. + B. + C. + D.)	1	6 993	6 384
A.	Vlastní kapitál (A.I. + A.II. + A.III. + A.IV. + A.V. + A.VI.)	2	4 435	3 770
A.I.	Základní kapitál (A.I.1. + A.I.2. + A.I.3.)	3	200	200
1.	Základní kapitál	4	200	200
A.III.1.	Rezervní fond	16	0	20
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-) (A.IV.1. + A.IV.2.)	18	3 550	2 908
1.	Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)	19	3 550	2 908
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	21	685	642
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)	22		
B + C.	Cizí zdroje (součet B. + C.)	23	2 532	2 614
B.3.	Rezervy podle zvláštních předpisů	28	0	160
C.	Závazky (součet C.I. + C.II. + C.III.)	29	2 532	2 454
C.I.	Dlouhodobé závazky (součet C. I.1. až C.I.9.)	30	160	208
2.	Závazky k úvěrovým institucím	34	160	208
C.II.	Krátkodobé závazky (součet C. II.1. až C.II.8.)	45	2 372	2 246
3.	Krátkodobé přijaté zálohy	50		
4.	Závazky z obchodních vztahů	51	2 010	1 991
8.	Závazky ostatní	55	362	255
8.3.	Závazky k zaměstnancům	58	83	136
8.4.	Závazky ze sociálního a zdravotního pojištění	59	50	81
8.5.	Stát – daňové závazky a dotace	60	216	38
8.6.	Dohadné účty pasivní	61	13	
D.	Časové rozlišení pasiv	66	26	
D.2.	Výnosy příštích období	68	26	

Zdroj: zpracování vlastní

Tabulka 29 Výkaz zisku a ztráty společnosti AV s.r.o. za období před vstupem do likvidace 1.část (v tis. Kč)

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	1	3 382	6 882
II.	Tržby za prodej zboží	2	42	179
A.	Výkonová spotřeba(součet A.1. až A.3.)	3	1 425	3 127
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	4	37	37
2.	Spotřeba materiálu a energie	5	329	790
3.	Služby	6	1 059	2 300
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	7		
C.	Aktivace (-)	8		
D.	Osobní náklady (součet D.1.-D.2)	9	838	2 005
D.1.	Mzdové náklady	10	602	1 445
2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	236	560
2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	219	516
2.2.	Ostatní náklady	13	17	44
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti (součet E.1. až E.5.)	14	232	666
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	232	534
1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	232	534
1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	17		
2.	Úpravy hodnot zásob	18		
3.	Úpravy hodnot pohledávek	19	-	132
III.	Ostatní provozní výnosy (součet III.1 až III.3.)	20	10	24
1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21		
2.	Tržby z prodaného materiálu	22		
3.	Jiné provozní výnosy	23	10	24
F.	Ostatní provozní náklady (součet F.1. až F.5.)	24	81	582
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25		
2.	Prodaný materiál	26	-	160
3.	Daně a poplatky	27	4	20
4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	- 162	162
5.	Jiné provozní náklady	29	239	240
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	30	858	705

Zdroj: zpracování vlastní

Tabulka 30 Výkaz zisku a ztráty společnosti AV s.r.o. za období před vstupem do likvidace 2.část (v tis. Kč)

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly (součet IV. 1 + IV.2.)	31	0	0
1.	Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba	32		
2.	Ostatní výnosy z podílů	33		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34		
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (souč. V. 1 + V.2.)	35	0	0
1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládající nebo ovládaná osoba	36		
2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38		
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy (součet VI. 1 + VI.2.)	39	0	1
1.	Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba	40		
2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41	0	1
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42		
J.	Nákladové úroky a podobné náklady (součet J.1 + J.2.)	43	2	16
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44	0	16
J.2	Ostatní nákladové úroky podobné náklady	45	2	
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	1	1
K.	Ostatní finanční náklady	47	5	
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	48	-6	-15
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	49	852	690
L.	Daň z příjmů (součet L. 1 + L.2.)	50		
L.1. 2.	Daň z příjmů splatná	51	167	48
	Daň z příjmů odložená (+/-)	52		
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	53	685	642
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	54		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	55	852	690
	Čistý obrát za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.:	56	3435	7 592

Zdroj: zpracování vlastní

3.2 Průběh likvidace společnosti AV s.r.o. – účetní a daňové aspekty

V průběhu likvidace společnost AV s.r.o. zpeněžuje likvidační podstatu, vypořádává své pohledávky a závazky (dluhy). V této části se tedy zaměříme na účetní a daňové dopady tohoto vypořádání podle jednotlivých složek majetku a dluhů.

3.2.1 Vypořádání dlouhodobého majetku v průběhu likvidace

Pokud hmotný majetek společnosti není zatížen úvěrem, je jednoduché jej prodat. Likvidátor musí stále myslet na to, aby majetek zpeněžil co nejlépe, tzn. aby bylo dosaženo co nejvyššího likvidačního zůstatku, proto se snaží majetek prodávat za co nejvýhodnější cenu. Cena je pouze otázkou nabídky a poptávky. Více se v další části budu věnovat majetku, u kterého není tak zřejmé, jak s ním naložit.

Vlastní-li společnost hmotný nebo nehmotný majetek (nemyslíme nyní peníze), který by si chtěl společník nechat, je to možné. Takový majetek nebude předmětem prodeje. Hodnota tohoto majetku se započte na podíl na likvidačním zůstatku. Znamená to v praxi, že společník, kterého se to týká, obdrží podíl na likvidačním zůstatku vyplácený v penězích ponížený o hodnotu takového majetku. Společník si může vybraný majetek i odkoupit, a to za cenu stanovenou likvidátorem, jen je potřeba dát pozor na situaci, kdy by likvidátorem byl sám společník. (Josková a kol., 2018)

Pak je potřeba řádně zvážit, za jakou cenu k odkupu dojde. Je třeba v tomto případě postupovat stejně jako v případě obchodování mezi spojenými osobami, tedy snažit se zachovat cenu obvyklou. Důvodem je ustanovení zákona o daních z příjmů v § 23 odst. 7 o dodržování cen obvyklých, aby záměrně nedocházelo u subjektů ke snižování základu daně z příjmů. Pokud dále není uvedeno jinak, jedná se při stanovení ceny mezi společností AV s.r.o. a jeho společníkem o cenu obvyklou. Ta by se v praxi stanovila na základě znaleckého posudku, u běžných položek majetku lze použít i cenu zjištěnou běžně na trhu, např. z bazaru.

Přehled o prodeji hmotného a nehmotného majetku je uveden v následující souhrnné tabulce. Jsou zde vidět účetní dopady tohoto prodeje, včetně ještě uplatněných odpisů a vyřazení majetku. U prodeje majetku je vyčíslena i DPH, neboť společnost je dosud plátcem. Majetek má přiřazené pořadové číslo a v dalším textu pod tabulkou je podrobnější popis toho, jak je s majetkem naloženo, včetně naznačení dalších možností.

Tabulka 31 Prodej a zaúčtování vypořádání dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku společnosti AV s.r.o. v průběhu likvidace

Poř.číslo	POPIS	POŘ.CENA	ZC	Popis činnosti	Částka	MD	D
1	SW systém	360 000,00 Kč	100 000 Kč	odkoupil společník	110 000 Kč	355	641
					23 100 Kč		343
				odpis zůstatkové ceny	100 000 Kč		073
				vyřazení v pořizovací ceně	360 000 Kč		013
2	Technické zhodnocení	200 000 Kč	187 000 Kč	odprodej společníkovi (pronajímateli) za ZC	187 000 Kč	355	648
					39 270 Kč		343
					187 000 Kč		081
				vyřazení z majetku	200 000 Kč		021
3	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek (TZ budovy v nájmu)	56 000,00 Kč	neodepisuje se	odprodej pronajímateli za pořizovací cenu	56 000 Kč	355	641
					11 760 Kč		343
				vyřazení z majetku	56 000 Kč		042
4	Pozemek	360 000,00 Kč	360 000 Kč	prodej s budovou			
				vyřazení	360 000 Kč	541	031
	Budova	1 230 000,00 Kč	940 950 Kč	prodej	2 230 000 Kč	315	641
				odpis zůstatkové ceny	940 950 Kč	541	081
				vyřazení v pořizovací ceně	1 230 000 Kč	081	021
5	Hydraulický systém	820 000,00 Kč	559 650 Kč	prodej majetku	530 000 Kč	315	641
					111 300 Kč		343
				odpis zůstatkové ceny	559 650 Kč		082
				vyřazení v pořizovací ceně	820 000 Kč		022
	Obráběcí centrum	596 000,00 Kč	331 830 Kč	prodej majetku	290 000 Kč	315	641
					60 900 Kč		343
				odpis zůstatkové ceny	331 525 Kč		082
				vyřazení v pořizovací ceně	596 000 Kč		022
6	Automobil	431 986,00 Kč	240 291 Kč	prodej společníkovi v ceně obvyklé	300 000 Kč	355	641
					63 000 Kč		343
				odpis zůstatkové ceny	240 292 Kč		082
				vyřazení v pořizovací ceně	431 986 Kč		022
				předčasné splacení úvěru	160 000 Kč		221
				poplatek za předčasné splacení 5 % z dopl. istiny	8 000 Kč		544
7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek (motor)	9 000,00 Kč	neodepisuje se	prodej	5 000 Kč	315	641
					1 050 Kč		343
				vyřazení z majetku	9 000 Kč		042

Zdroj: zpracování vlastní

Diskuze k možnostem vypořádání dlouhodobého majetku v průběhu likvidace

- „Prodej“ software – převod práv k užívání

Možnost „prodeje“ SW je upravena rozhodnutím Soudního dvora Evropské unie (rozsudek soudního dvora) o tom, že SW lze za splnění určitých podmínek „prodat“, tzn. převést právo užívání na jinou osobu. Podmínkou je být prokazatelně majitelem – oprávněným uživatelem software, tedy licence. SW nelze prodat v případě časové omezenosti licence, nebo software, u kterého se platí měsíční poplatek za užívání. (Mirovská, 2012)

Společník má zájem o software, odkoupí jej za cenu obvyklou. Obvyklá cena u programu, byla konzultována s odborníky z oboru, vzhledem k tomu že nebylo možno zjistit cenu obvyklou na trhu.

- **Technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku v nájmu**

Technické zhodnocení najatého dlouhodobého hmotného majetku může mít v účetnictví a účetně a daňově jej odepisovat i nájemce, pokud nájemce toto technické zhodnocení hradil. Nájemce musí mít o tom s pronajímatelem písemnou dohodu, kde bude vyjádřen souhlas pronajímatele s daňovým odepisováním technického zhodnocení. (§ 28/3 ZDP) V případě, že dochází k ukončení nájemní smlouvy, může se pronajímatel s nájemcem vyrovnat několika způsoby, typické jsou:

- Pronajímatel nahradí nájemci provedené technické zhodnocení ve výši daňové zůstatkové ceny, tzn. ve výši ceny, která dosud nemohla být daňově odepsána.
- Nájemce technické zhodnocení na vlastní náklad odstraní a uvede věc do původního stavu. Náklad na uvedení věci do původního stavu bude daňovým nákladem.
- Technické zhodnocení bude přenecháno pronajímateli bez jakéhokoli vyrovnání, pak bude pro nájemce daňová zůstatková cena tohoto technického zhodnocení nedaňovým nákladem.

(Technické zhodnocení)

Vzhledem k tomu že nájemce a pronajímatel, jak je uvedeno v úvodu kapitoly 3, jsou podle zákona o daních z příjmů (§ 23/7 ZDP) osoby spojené – blízké, musí se jejich rozhodování tomuto podřídit, aby nedošlo k podezření, že jednají s úmyslem záměrně snižovat základ daně z příjmů. Musí proto mezi sebou obchodovat v cenách obvyklých, tj. cenách v souladu se zákonem o oceňování majetku. Dalším důležitým prvkem v rozhodování je požadavek na to, aby byl majetek zlikvidován co nejefektivněji.

Z těchto důvodů tudíž zavrhnou variantu přenechání provedeného technického zhodnocení pronajímateli bezúplatně, kdy by se musela zůstatková cena technického zhodnocení zaúčtovat do nákladů daňově neúčinných. Do původního stavu věc uvést nelze (technické zhodnocení střechy). Poslední a správnou možností je tedy finanční náhrada provedeného technického zhodnocení nájemci – „odprodej“ technického zhodnocení majetku, a to skutečně za daňovou zůstatkovou cenu, aby nemuselo dojít k tomu, že částka rozdílu

mezi daňovou zůstatkovou cenou a výší náhrady od pronajímatele, kdyby byla nižší, by nebyla daňovým nákladem dle ZDP § 24 odst. 2 písm. tb).

Celá tato problematika technického zhodnocení je významně ovlivněna zákonem o daních z příjmů, konkrétně těmito ustanoveními: § 23/3, § 24 odst.2 písm. tb), § 29/6. Jejich aplikace byla v této části použita.

Závěr tedy: Pronajímatel – společník „odkoupil“ technické zhodnocení v zůstatkové ceně.

- **Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek**

Na účet 042 se účtují částky související s pořizováním dlouhodobého hmotného majetku do okamžiku, než bude ve stavu způsobilém k jeho užívání. Společnost výhodně zakoupila střešní krytinu a započala s technickým zhodnocením zbývajících částí střechy, ale tento svůj záměr již z důvodu likvidace nedokončí. Vhodným řešením a v praxi asi jediným možným je vyrovnat se s pronajímatelem – společníkem, kterému nedokončená investice alespoň částečně zhodnotila jeho majetek. V rámci toho dojde i k odprodeji zbývajících materiálu, který ještě nebyl při stavbě zpracován, společníku – majiteli budovy, aby opravu dokončil sám. I v tomto případě musí dojít k vypořádání za cenu obvyklou.

- **Pozemek zastavěný budovou skladu**

Pozemek s budovou stojící na okraji průmyslové zóny je velmi lukrativní, likvidátor jej prodal (třetí osobě) velmi rychle. Po uhrazení kupní ceny bude doručen na katastr nemovitostí návrh na vklad, na jehož základě přejde vlastnické právo ze společnosti AV s.r.o. na nového majitele.

Pozemek tvoří s budovou tzv. funkční celek, definice tohoto pojmu je obsažena v § 48 odst. 3 zákona o DPH, vymezení vztahu pozemku je důležitým kritériem pro určení sazby DPH. Pro účely DPH je pozemek zbožím a předmětem daně je jeho dodání za úplatu, kde se předpokládá také převod vlastnického práva na nového vlastníka. (DPH u nemovitých věcí)

Tento funkční celek (pozemek s budovou) už byl zakoupen jako starší stavba, tudíž už při nákupu společností se z hlediska DPH jednalo o osvobozené plnění, tzn. společnost nemusela vedle kupní ceny platit při jeho pořizování DPH, neboť k transakci došlo

po více jak 5 letech od kolaudace. Společnost AV s.r.o. neprováděla na budově žádné stavební úpravy, které by podléhaly kolaudaci. Nyní v období likvidace v roce 2019 bude prodej těchto nemovitých věcí z hlediska DPH opět od daně osvobozen, neboť je logicky stále splněn 5letý test od kolaudace pro osvobození. Společnost AV s.r.o. jako plátce DPH by se mohla dohodnout s kupujícím, že DPH u této transakce bude uplatněna (§ 56/6 ZDPH), ale tuto možnost neuvažují. (DPH u nemovitých věcí)

- **Prodej hydraulického systému a obráběcího centra**

Hydraulický systém – jedná se o zařízení používané pro zvedání, tažení či tlačení objektu. Je to zařízení, pro které je dobré hledat kupce z řad firem, které podnikají v podobném oboru činnosti, protože dokáží ocenit hodnotu. V tomto případě je přínosem při prodeji, že je likvidátorem sám společník a jednatel v jedné osobě, neboť se v této problematice velmi dobře vyzná, a může tak potencionální kupce přímo oslovit.

Obráběcí centrum – toto už je zařízení běžně používané a potencionálním kupcem může být téměř kdokoliv.

- **Prodej automobilu zatíženého úvěrem**

Jelikož byl automobil pořízen na úvěr, který nebyl doposud splacen, je třeba při nakládání s majetkem respektovat i ustanovení úvěrové smlouvy. Zde je zájmem likvidované společnosti, ale pravděpodobně i podmínkou věřitelů, aby po vstupu do likvidace byl úvěr co nejdříve doplacen.

Předčasnému splacení úvěru obecně předchází oznámení úmyslu splatit zbývající částku věřiteli. Další postup se lehce odlišuje podle toho, kdo je věřitelem. Věřitelé požadují mimo jistiny zaplatit i odškodné za předčasné ukončení. Jeho výše je uvedena v konkrétní smlouvě, pokud není uvedeno jinak. Například dle úvěrových obchodních podmínek Moneta leasing s.r.o. musí být žádost podána písemně nejpozději 30 dní před zamýšleným datem úhrady (toto musí být k datu splatnosti jedné z řádných splátek). Poskytovatel úvěru musí souhlasit. Klient - dlužník se splátkou jistiny a úroků uhradí i odškodné ve výši, která se skládá ze dvou částí: *„rozdíl mezi hodnotou původně sjednaných budoucích (tj. dosud nesplacených) splátek úvěru diskontovaných (odúročných) úrokovým koeficientem ve výši 0,2 %, maximálně však diskontovaných ve výši úrokové sazby sjednané v úvěrové smlouvě a součtem předčasně splacené jistiny a současné hodnoty (na základě žádosti nově sjednaných splátek zbývající části úvěru), zbývá-li ještě k úhradě*

diskontovaných úrokovým koeficientem ve výši 0,2 % maximálně však diskontovaných ve výši úrokové sazby sjednané ve smlouvě“ (Moneta leasing, s.r.o., Úvěrové obchodní podmínky ve znění účinném od 1.7.2016, bod 14 písm. a).

Dále pak musí společnost počítat s náklady spojenými s administrací úvěru. Pokud je úvěr s fixní sazbou, je tento poplatek 1 500 Kč + DPH a v případě, že je úvěr s pohyblivou sazbou, je výše poplatku 5 000 Kč + DPH.

Dalším příkladem podmínek předčasného splacení úvěru může být úvěr od Equa bank a.s., základní podmínky pro předčasné ukončení jsou téměř stejné. Klient musí 14 dní předem předložit žádost a banka musí souhlasit s předčasným splacením. I zde banka náúčtuje klientovi poplatek, ten je určen sazebníkem, poplatkem je 5 % z předčasně splacené jistiny, minimálně 3 000 Kč. Z těchto dvou příkladů je, myslím, zcela zřejmé, že poplatek za předčasné splacení úvěru je v kompetenci banky, která si jej určí dle vlastních podmínek. V úvahu musí vzít snad jen to, že výhodnější podmínky mohou být její konkurenční výhodou. Problematika řešení dodatečných nákladů vzniklých v souvislosti s předčasným ukončením úvěrové smlouvy jejím splacením je velmi široké téma, pro kterou v této práci není prostor.

V průběhu likvidace byl úvěr včetně vedlejších nákladů doplacen a automobil za cenu obvyklou odprodán společníkovi.

3.2.2 Vypořádání oběžného majetku v průběhu likvidace

Pro prezentaci vypořádání oběžného majetku, konkrétně zásob a pohledávek, jsem opět zvolila tabulku. V tabulce je vidět konkrétní účtování, které bylo provedeno v závislosti na tom, jak bylo s jednotlivými majetkovými položkami naloženo. Popis je uveden pod tabulkou a vždy je označen pořadovým číslem oddílu tabulky.

Tabulka 32 Vypořádání zásob a pohledávek společnosti AV s.r.o. v průběhu likvidace

Poř.číslo	Popis	Celkem	Dílčí částka	Popis činnosti	Částka	MD	D
1	Materiál na skladě	45 000,00 Kč		dar školskému zařízení	45 000 Kč	543	112
					9 450 Kč	543	343
2	Pohledávky z obchodních vztahů (ostatní)- 315	53 000,- Kč		reklamace nebyla uznána (fyzická likvidace)	53 000 Kč	501	315
3	Pohledávky z obchodních vztahů - 311	969 000,-Kč	738 000,- Kč pohledávky	úhrada pohledávky	738 000 Kč	221	311
			99 000,- Kč pohledávka postoupená	odprodej pohledávky v hodnotě 99000,-Kč	75 000 Kč	315	646
				úhrada	75 000 Kč	221	315
				odpis pohledávky daňový	75 000 Kč	546D	311
				odpis pohledávky nedaňový	24 000 Kč	546N	311
			132 000,-Kč pohledávka za dlužníkem v insolventi, přihlášená	zákonná OP-vytvořená v minulém období	132 000 Kč		391
				zrušení zákonné OP	132 000 Kč	391	558
				daňově účinný odpis pohledávky kryté zákonnou OP v 100% výši	132 000 Kč	546D	311
4	Vyplacená záloha - 314	180 000,-Kč		vyúčtování zálohy	180 000 Kč	321	314

Zdroj: ČÚP, vlastní zpracování

Diskuze k možnostem vypořádání zásob a pohledávek v průběhu likvidace

1. Materiál na skladě

V tomto případě, vzhledem k tomu, že se jedná o menší množství různého materiálu, pro který se bude špatně hledat kupec, bylo možné nabídnout prvky například odborné škole pro použití v dílnách. Likvidátor zvolil tuto variantu, po sepsání darovací smlouvy se školou je možno hodnotu materiálu uplatnit jako dar a po splnění podmínek daru lze o tuto částku snížit výsledek hospodaření pro účely stanovení základu daně z příjmů. Protože byl bezúplatně poskytnut materiál, u kterého byl uplatněn dříve nárok na odpočet DPH na vstupu, musí být nyní odvedena DPH na výstupu z ceny obvyklé. Pokud tuto cenu není možné stanovit, pak z hodnoty nákladů, které nás darovaný majetek stál. Takto bylo postupováno v našem případě.

2. Pohledávky ostatní

Jde o pohledávku účtovanou z důvodu nářadí zaslaného k reklamaci v minulém účetním období a doposud se čekalo na vyjádření dodavatele. Bohužel vyjádření bylo zamítavé, reklamace nebyla uznána a nářadí se musí jako neopravitelné vyřadit. O vyřazení je sepsán řádný protokol o fyzické likvidaci, která byla řešena předáním nářadí bezúplatně do sběrného dvora. Společnost má na to potvrzení. Z toho důvodu je takové vyřazení

materiálu účetním i daňovým nákladem. Ve výše uvedené tabulce už je zohledněn konečný dopad do nákladů na 501, v praxi by účetní zápisy byly dva: 112/315 a 501/112.

3. Pohledávky z obchodních vztahů

Pohledávky z obchodních vztahů (účet 311) musí likvidátor vymáhat. Nejedná se pouze o úhradu vystavených faktur, musí také prověřit, zda společnost nemá jiné pohledávky, jako například z titulu náhrady za škody. V případě že takovéto existují, zajistí jejich inkaso. Je pouze na jeho rozhodnutí, zda bude vymáhání provádět sám nebo jestli pověří specializovanou firmu.

Pokud jsou v seznamu pohledávek pouze faktury vystavené likvidním, solidním partnerům, nebude to problém. Pokud likvidátor zjistí, že společnost ve svém účetnictví eviduje vzájemné dluhy a pohledávky v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů, lze využít možnosti vzájemného zápočtu dluhů a pohledávek podle § 1982 až § 1991 OZ. V našem řešení vzájemný zápočet není uvažován.

Vstup do likvidace nemá vliv na splatnost pohledávek. Každému se však občas stane, že poskytne službu nebo prodá své zboží společnosti, která svou pohledávku uhradit z jakéhokoli důvodu nechce nebo nemůže. Jedna z možných variant je, že dlužník pohledávku nezaplatí, protože se dostal do insolvence. Uspokojení pohledávky je tak ohrožené. Aby bylo vůbec možné, musí být pohledávka řádně a včas přihlášena v insolvenčním řízení a čeká na ukončení celého insolvenčního procesu.

Je dále na rozhodnutí likvidátora, jak bude dále pokračovat, zda vyčká do ukončení insolvenčního procesu, a tím prodlouží likvidaci na neurčito, nebo vzhledem k výši částky, kterou může po ukončení celého procesu očekávat, rozhodne o zpětvzetí přihlášky pohledávky u insolvenčního správce. (Josková a kol., 2018) Likvidátor musí při podání žádosti o výmaz společnosti z obchodního rejstříku prohlásit, že mu není známa existence žádného soudního nebo právního řízení, jehož by společnost byla účastníkem s výjimkou řízení o výmazu, ale rejstříkový zákon hovoří v § 82 ods.2 pouze o insolvenčním řízení, v němž se řeší úpadek nebo hrozící úpadek podnikatele, pak by neprovedl výmaz.

Vzhledem k tomu, že hovoříme o likvidaci dobrovolné, musím se opět opakovat, společnost má možnost se připravit předem a ví, že má nebo prodejem majetku bude mít dostatečné množství finančních prostředků, aby byla schopna uhradit všechny své závazky. Pokud by došlo k ukončení insolvenčního řízení, ve kterém je pohledávka

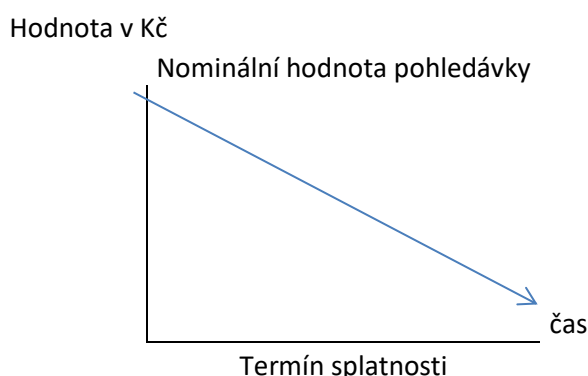
přihlášena, až po výmazu společnosti z obchodního rejstříku, případné uspokojení pohledávky už by neměl kdo obdržet.

Společnost AV s.r.o. má takovou pohledávku ve výši 132 tis. Kč, ke které byla již dříve vytvořena 100% zákonná (daňová) opravná položka. U pohledávek v insolventci by se ještě mohla řešit otázka vrácení DPH z poskytnutého plnění. U pohledávky v našem příkladu se tato záležitost řešit nemusí, faktury byla vyfakturována v režimu přenesené daňové povinnosti, tzn. společnost při vystavení faktury žádnou DPH nepřiznávala ani neodváděla.

Další varianta při vymáhání dluhů je taková, že dlužník neplatí své dluhy, ačkoliv pro to nemá žádný zjevný důvod. Vymáhání takovýchto pohledávek je velmi namáhavé, časově náročné a nepříjemné. Proto likvidátor často volí jednu z následujících možností:

- **Nabídne pohledávky k „odprodeji“ – postoupení pohledávky**

Při stanovení ceny, za kterou pohledávku postoupí, může vyjít z ceny stanovené soudním znalcem, což může být finančně náročné, nebo určí orientační cenu sám pomocí pomůcky níže uvedené. Je ale vhodné, aby cenu odsouhlasili věřitelé, vyhne se napadení prodeje z důvodu nevýhodných podmínek. Pokud je evidentní, že věřitelé společnosti nemají ohroženou výplatu svých pohledávek, domnívám se, že takové odsouhlasení není nutné. Při postoupení pohledávky, ke které nebyla tvořena zákonná (daňová) opravná položka, lze jako daňový náklad uznat odpis pohledávky do výše výnosu za postoupenou pohledávku. Rozdíl mezi původní výší pohledávky a výnosem za postoupení je nákladem pouze účetním, nikoliv daňově neuznatelným.



Graf 1 Pomůcka pro orientační určení ceny pohledávek k prodeji – postoupení

Zdroj: (Pilátová a kol., 2017, str. 25)

- **Pověří správou pohledávek specializovanou firmu**

Učiní tak na základě mandátní smlouvy.

- **Vymáhá pohledávky sám**

Vzhledem k náročnosti tato varianta může prodloužit trvání likvidace. Pravděpodobná je kombinace uvedených postupů podle charakteru pohledávek a jejich dlužníků.

(Nálevka, 2017)

4. Poskytnuté provozní zálohy a závdavky

Provozní zálohou, či závdavkem (účet 314) je myšlena poskytnutá záloha dodavateli na budoucí provozní náklady. Jakmile dojde k plnění smlouvy a tím k ukončení dodávky zboží nebo služeb, dojde ke zúčtování zálohy s konečnou fakturou. Pokud byla záloha menší než celková částka, dojde k doúčtování doplatku. Pokud byla záloha vyšší, vrátí dodavatel přeplatek odběrateli. Je možné, že k obchodní transakci vůbec nedojde, pak se poskytnutá záloha vrátí odběrateli v plné výši. V souvislosti se zálohami je potřeba myslet také na DPH. Ze zaplacené zálohy na plnění, které podléhá DPH v ČR, lze již nárokovat odpočet DPH na vstupu, pokud je vše doloženo řádným daňovým dokladem.

Společnost na konci roku 2018 uhradila zálohu na opravu podlahy v budově skladu, která bude v likvidaci prodána z důvodu možnosti prodeje za vyšší cenu. V období likvidace byla oprava provedena, následná faktura na opravu podlahy skladu byla vystavena v režimu přenesené daňové povinnosti dle § 92a ZDPH.

Tabulka 33 Zúčtování poskytnuté provozní zálohy v období likvidace

		MD	D
Platba zálohy - minulé období	180 000 Kč	314	221
Daňový doklad na opravu podlahy skladu	180 000 Kč	511	321
Vyúčtování vyplacené zálohy	180 000 Kč	321	314

Zdroj: ČÚP, vlastní zpracování

Peněžní prostředky

Tabulka 34 Rozpis peněžních prostředků společnosti AV s.r.o. při vstupu do likvidace

Peněžní prostředky- účtová třída 2		
č.ř.		
Peněžní prostředky		
76	211-Peněžní prostředky na pokladně	45 000,00 Kč
77	221- Peněžní prostředky na účtech	3 016 700,00 Kč
		3 061 700,00 Kč

(Zdroj: vlastní zpracování)

Stav hotovosti je zinventarizován ke vstupu do likvidace. Celkový stav peněžních prostředků se bude v průběhu likvidace měnit. Přírůstky peněžních prostředků budou z důvodu přijatých plateb z pohledávek nebo z prodeje majetku. Úbytky z důvodu úhrad dluhů vůči dodavatelům, státu, zaměstnancům, úvěrovým institucím a podobně. Konečné zůstatky v pokladně a na účtech při ukončení likvidace se stanou součástí likvidačního zůstatku.

3.2.3 Vypořádání časového rozlišení na straně aktiv v průběhu likvidace

Dále uvedená tabulka ukazuje zúčtování položek z účtu 381 – Náklady příštích období v období likvidace.

Tabulka 35 Účtování nákladů příštích období společnosti AV s.r.o. v průběhu likvidace

		MD	D
Výdaj v minulém období	32 287 Kč	381	221,211
Zúčtování, výdaj v období, se kterým souvisí-nájemné	30 000 Kč	518	381
Zúčtování, výdaj v období, se kterým souvisí - daň z nemovitých věcí	2 287 Kč	532	381

Zdroj: ČÚP, vlastní zpracování

Nájemní smlouva byla již v období před likvidací vypovězena a uplynutím doby, do kdy byl nájem zaplacen, zároveň nájem končí, tedy na konci června 2019. Za toto období se náklad na nájemné zúčtovává do nákladů. Druhá položka 2 287 Kč představuje výši daně z nemovitých věcí, která přísluší na období po vstupu do likvidace, proto se zúčtovává do nákladů v tomto období.

3.2.4 Vlastní kapitál v průběhu likvidace

Tabulka 36 Rozpis vlastního kapitálu společnosti AV s.r.o. ke dni vstupu do likvidace

Vlastní kapitál - účtová třída 4		
č.ř.		
Základní kapitál		
4	411-Základní kapitál	200 000,00 Kč
Výsledek hospodaření z minulých let		
19	428- nerozdělený zisk/ztráta z minulých let	4 235 000,00 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Účty vlastního kapitálu budou důležité v okamžiku dělení likvidačního zůstatku, o tom tedy později v části vypořádání likvidačního zůstatku. Výše podílů společníků na základním kapitálu (účet 411) je důležitá při dělení likvidačního zůstatku, protože podle zákona o obchodních korporacích je výše vkladu společníka do základního kapitálu prvním hlediskem pro dělení likvidačního zůstatku. Nejdříve dostane každý ze společníků částku, v jaké splnil vkladovou povinnost. Pokud by výše zůstatku nestačila, obdrží částku rozdělenou v poměru svých splacených vkladů. (§37 odst.2 ZOK)

3.2.5 Cizí kapitál v průběhu likvidace

Cizím kapitálem je myšleno vše, co je zdrojem financování a co zakládá aktuální nebo budoucí závazek, proto sem patří rezervy a dále závazky společnosti k úvěrovým institucím, dodavatelům, zaměstnancům, státu, institucím sociálního a zdravotního zabezpečení apod.

Vybrané dlouhodobé a krátkodobé závazky

Tabulka 37 Rozpis dlouhodobých a krátkodobých dluhů společnosti AV s.r.o. ke dni vstupu do likvidace

Závazky, dluhy - účtová třída 4,3		
Č.ř.		
Dlouhodobé závazky		
34	461-Dlouhodobé záv. k úvěrovým institucím	160 000 Kč
Krátkodobé závazky z obchodních vztahů		
51	321-Závazky z obchodních vztahů	2 004 000 Kč
51	325- Ostatní dluhy	6 000 Kč
		2 010 000 Kč
61	389- Dohadné účty pasivní	13 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Výše uvedená tabulka 37 obsahuje přehled dluhů společnosti AV s.r.o. ke dni vstupu do likvidace. Následující tabulka pak obsahuje způsob vypořádání výše uvedených závazků společnosti v průběhu likvidace.

Tabulka 38 Vypořádání dlouhodobých a krátkodobých závazků společnosti AV s.r.o. v průběhu likvidace

Poř.číslo	Popis	Popis činnosti	Částka	MD	D
1	Dlouhodobý úvěr -automobil	doplatek jistiny	160 000 Kč	461	221
		doplatek-odškodné	8 000 Kč	544	221
		pojistné automobil	2 000 Kč	568	221
2	Dohadné účty pasivní	tvoření -minulé období	13 000 Kč	502	389
		zúčtování po přijetí faktury na spotřebovanou elektřinu	13 000 Kč	389	321
		doúčtování rozdílu, skutečnost vyšší než dohad	960 Kč	502	
		zákonná sazba DPH	2 931 Kč	343	
3	Závazky z obchodních vztahů	úhrada	2 004 000 Kč	321	221
4	Ostatní dluhy	přijetí kauce - minulé období	6 000 Kč	221	325
		vyúčtování náhrady škody	3 630 Kč	325	648
		vrácení zbývající části kauce	2 370 Kč	325	221
		přijetí faktury na opravu	3 630 Kč	548	321
		DPH	762 Kč	343	
		úhrada	4 392 Kč	321	

Zdroj: vlastní zpracování

1. Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím

Zůstatkem na účtu 461 je ke konci účetního období částka, která zbývá k doplacení úvěru dle splátkového kalendáře sestaveného finanční institucí poskytující úvěr na automobil. Již bylo zmíněno v části 3.2.1, že likvidátor požádal o možnost předčasného splacení úvěru, banka žádosti vyhověla a mimo doplatku jistiny vyúčtovala i odškodné za předčasnou úhradu. Společnost AV s.r.o. má úvěr od Equa bank, a.s. dle aktuálního sazebníku požaduje tato banka úhradu poplatku (odškodného) ve výši 5 % ze zbývající části jistiny s poznámkou, že minimálně půjde o 5 000 Kč. Vypočtené odškodné bylo stanoveno ve výši 8 000 Kč.

1. Dohadné účty pasivní

Účet 389 obsahuje odhad nákladů na spotřebu elektrické energie za období před vstupem do likvidace. V období likvidace dochází k zúčtování zůstatku tohoto účtu proti konečnému vyúčtování. Částku neznáme přesně, ale můžeme ji na základě zkušenosti kvalifikovaně odhadnout, protože se jedná o obvyklé náklady. Pokud by bylo dohadných položek více, je třeba dělat zápisy jednotlivě, tím můžeme rozlišit nákladový účet a zjednoduší nám to následné vyúčtování.

2. Krátkodobé závazky z obchodních vztahů

Závazky z obchodních vztahů na účtu 321 musí být dle splatnosti postupně hrazeny. Platby probíhají z peněz na běžném účtu a v pokladně. Stejně jako v případě účtu pohledávek vůči odběratelům (účet 311) i zde lze část dluhů vypořádat zápočtem vzájemných závazků a pohledávek podle § 1982 - § 1991 občanského zákoníku. Řešení vypořádání pohledávek vzájemným zápočtem není v našem příkladu uvažováno. Likvidátor řídí likviditu společnosti i v průběhu likvidace. Postupně hradí splatné závazky, získává na jejich úhradu i peněžní prostředky z prodeje majetku. NOZ nestanovuje pořadí, v jakém jsou závazky společnosti v likvidaci placeny, to je řízeno jejich splatností. Občanský zákoník pouze ve svém § 197 stanovuje, že vůči zaměstnancům musí být uspokojeny přednostně.

V průběhu období likvidace musí společnost hradit nedále, byť ve velmi omezené míře, ještě zbylé provozní náklady nabíhající v likvidaci. Od nájemce tedy společnost obdržela doplatek za stočné s DPH v sazbě 15 %, úklid a další podobné služby poskytované v souvislosti s nájmem (v základní sazbě DPH) v průběhu likvidace. Ke dni ukončení likvidace bylo vše uhrazeno.

3. Ostatní dluhy

Ostatní dluhy (účet 325) představují kauci, která byla dříve uhrazena nájemcem. Společnost AV s.r.o. se dohodla s nájemcem na ukončení nájemního vztahu, který skončí v období likvidace, kdy proběhne i konečné vyúčtování nájmu. Protože nájemce v části pronajímaného objektu způsobil škodu, škoda byla nájemci v průběhu likvidace vyúčtována k úhradě a část kauce je právě použita na úhradu této škody. Zbytek kauce se nájemci vrací převodem na bankovní účet.

Závazky vůči státu, zaměstnancům, likvidátorovi

1. Závazky vůči zaměstnancům a likvidátorovi a s tím související závazky z titulu daně ze závislé činnosti a pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení

Na počátku likvidace byly v řádných termínech vyplaceny čisté mzdy zaměstnancům a uhrazeny dluhy pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení a na dani ze závislé činnosti, které souvisely s hrubými mzdami a odměnami ještě za období před vstupem do likvidace. Poslední 3 zaměstnanci ukončili pracovní poměr k 31.7.2019.

Zaměstnancům náleželo také odstupné ve výši 3násobku průměrného výdělku. S likvidátorem byla sjednána odměna ve výši 46 000 Kč, která bude dle smlouvy vyplacena při ukončení procesu likvidace, ale před zpracováním návrhu na použití likvidačního zůstatku. Tyto náklady na zaměstnance a na likvidátora a s nimi související závazky se projeví odpovídajícím způsobem v účetnictví v průběhu likvidace tak, jak uvádí následující tabulky 39 a 40. V tabulkách se odráží i skutečnost, že všechny dluhy vzniklé v souvislosti se zaměstnanci a s likvidátorem byly před ukončením likvidace uhrazeny.

Tabulka 39 Účtování o mzdách zaměstnanců a odměně likvidátora v průběhu likvidace společnosti AV s.r.o.

Popis	Mzdy za červen 2019	Mzdy za červenec 2019	Odměna likvidátora říjen 2019	MD	D
Hrubé mzdy	56 000 Kč	58 000 Kč	46 000 Kč	521	331
"Superhrubé" mzdy	75 040 Kč	77 604 Kč	61 548 Kč		
Sociální pojištění zaměstnanec 6,5 % z HM	3 640 Kč	3 770 Kč	2 990 Kč	331	336
Zdravotní pojištění zaměstnanec 4,5 % z HM	2 520 Kč	2 610 Kč	2 070 Kč	331	336
Daň ze závislé činnosti před slevou	11 265 Kč	11 655 Kč	9 240 Kč		
Daň ze závislé činnosti po slevě	9 195 Kč	9 585 Kč	7 170 Kč	331	342
Sociální pojištění zaměstnavatel (do 31.6.19 25 %, od 1.7.19 24,8 %) z HM	14 000 Kč	14 384 Kč	11 408 Kč	524	336
Zdravotní pojištění zaměstnavatel 9 % z HM	5 040 Kč	5 220 Kč	4 140 Kč	524	336
Čisté mzdy k výplatě	40 645 Kč	42 035 Kč	33 770 Kč	331	221
Odvod sociálního pojištění	17 640 Kč	18 154 Kč	14 398 Kč	336	221
Odvod zdravotního pojištění	7 560 Kč	7 830 Kč	6 210 Kč	336	221
Odvod zálohy na daň ze závislé činnosti	9 195 Kč	9 585 Kč	7 170 Kč	342	221

Zdroj: ČÚP, ZDP, vlastní zpracování

Tabulka 40 Tabulka zaúčtování odstupného v průběhu likvidace společnosti AV s.r.o.

Odstupné dle § 67 ZP	Celkem	MD	D
Odstupné zaměstnanci	168 950 Kč	521	333
Daň z příjmů 15 % z odstupného	25 343 Kč	333	342
Úhrada odstupného	143 607 Kč	333	221
Odvod zálohy na daň ze závislé činnosti	25 343 Kč	342	221

Zdroj: ČÚP, ZP, ZDP, vlastní zpracování

2. Vypořádání daně z přidané hodnoty v období likvidace včetně diskuze

Společnost tím, že přestala uskutečňovat ekonomickou činnost a následným vstupem do likvidace, splnila podmínku stanovenou zákonem o DPH pro dobrovolné zrušení registrace k této dani. Likvidátor se rozhodl požádat o zrušení registrace jako plátce DPH až po prodeji veškerého majetku. Poslední majetek byl prodán a vyfakturován 30.7.2019. Likvidátor odeslal ke konci měsíce července žádost o zrušení registrace k DPH a dne 20.8.2019 obdržel rozhodnutí od finančního úřadu, kterým je společnosti AV s.r.o. registrace k DPH jako plátce daně zrušena. Společnost je tedy od 21.8.2019 (§ 106d zákona o DPH) neplátcem.

V měsíci červnu podal likvidátor přiznání k DPH a uhradil vzniklou daňovou povinnost ještě za měsíc z období před likvidací, tedy za květen 2019, ve výši 9 084 Kč. Za červen a červenec 2019 podal likvidátor v řádných termínech (vždy do 25. následujícího měsíce) kontrolní hlášení a přiznání k DPH. Pokud společnost AV s.r.o. přestala být plátcem 20.8.2019, pak bylo poslední, tedy nulové, přiznání k DPH podáno za období 1.8 - 20.8.2019 nejpozději do 25.9.2019.

Pro účely mého příkladu byly zjednodušeně veškeré prodeje či darování majetku, které by mohly ovlivnit daňovou povinnost z titulu DPH, soustředěny do 1 měsíce, a to června 2019, aby mohl být vyčíslen konečný dopad do DPH za období likvidace. Celkem po zaúčtování všech operací vznikla daňová povinnost – vlastní daň za období likvidace ve výši 314 690 Kč, viz tabulka 41. Uvedený dluh byl nejpozději začátkem srpna uhrazen.

Tabulka 41 Prodej majetku a dopad tohoto prodeje do DPH za období likvidace společnosti AV s.r.o. – obrat na účtu 343 během likvidace

Pohyb na účtu od 01.06.2019 do 1.7.2019						Strana 1
AV s.r.o.		Rok: 2019		Tisk vybraných záznamů		
Datum	Doklad	Agenda Text	Protiúčet	MD	D	Zůstatek
343000	Daň z přidané hodnoty					
Stav k 01.06.2019				0	9 084,00	-9 084,00
01.06.2019	IN19001	IN DPH - Dar školskému zařízení	543000	0	9 450,00	-18 534,00
01.06.2019	IN19008	IN DPH - Dohadné účty pasivní	321000	2 730,00	0	-15 804,00
01.06.2019	IN19008	IN DPH - Dohadné účty pasivní	321000	201	0	-15 603,00
01.06.2019	IN19010	IN DPH - přijatá faktura	321000	762	0	-14 841,00
01.06.2019	IN19011	IN DPH - Stočné za období likvi	321000	187,5	0	-14 653,50
01.06.2019	IN19012	IN DPH - Režijní náklady po do	321000	1 260,00	0	-13 393,50
01.06.2019	IN19015	IN DPH - SW systém	355000	0	23 100,00	-36 493,50
01.06.2019	IN19016	IN DPH - Technické zhodnocen	355000	0	39 270,00	-75 763,50
01.06.2019	IN19017	IN DPH - Nedokončený dlouhod	355000	0	11 760,00	-87 523,50
01.06.2019	IN19019	IN DPH - Hydraulický systém a	315000	0	111 300,00	-198 823,50
01.06.2019	IN19019	IN DPH - Hydraulický systém a	315000	0	60 900,00	-259 723,50
01.06.2019	IN19020	IN DPH - Automobil	355000	0	63 000,00	-322 723,50
01.06.2019	IN19021	IN DPH - Nedokončený dlouhodobý maj.	315000	0	1 050,00	-323 773,50
01.07.2019	IN19029	IN Odvod DPH (období před likvidací)	221000	9 084,00	0	-314 689,50
01.07.2019	IN19029	IN Odvod DPH (období likvidac	221000	314 690,00	0	0,5
01.07.2019	IN19029	IN Zaokrouhlení DPH	568000	0	0,5	0

Zdroj: data vlastní, zpracováno v programu POHODA

V tabulce 42 je uvedeno účtování doplatku DPH za období před vstupem do likvidace a za období likvidace.

Tabulka 42 Účtování o dluzích z titulu DPH a jeho úhradách v období likvidace spol. AV s.r.o.

		MD	D
Doplatek DPH za 5/2019	9 084 Kč	343	221
Dluh DPH v období likvidace	314 690 Kč		343
Úhrada dluhu v období likvidace	314 690 Kč	343	221

Zdroj: ČÚP, vlastní zpracování

Kdyby ke dni ukončení plátcovství DPH nebyl veškerý majetek prodán, v posledním přiznání k DPH by byl tzv. dodaněn dosud neprodaný majetek, u něhož byl původně uplatněn nárok na odpočet daně, podle pravidel uvedených v části 2.2.2.

Pouze tedy hypotetické „dodanění“ majetku při ukončení registrace plátcovství DPH, jen jako případný návod, obsahuje následující tabulka 43.

Tabulka 43 Hypotetické „dodanění“ majetku při ukončení plátcovství k DPH – návod

Případ	Daňový doklad	Přijaté plnění	Nárok na odpočet uplatněn v měsíci	DPH uplatněno ve výši	Snížení odpočtu DPH ve výši (Kč)
1	od plátce	pozemek	dle §56 odst.2 ZDPH platného do 31.12.2013,dodání pozemku se stavbou pevně spojenou se zemí - osvobozeno		
2	od plátce	budova	2/2012	osvobozeno při koupi,kolaudováno v roce 2004, splněna lhůta 5 let od první kolaudace	
3	od plátce	technické zhodnocení majetku v nájmu	6/2016	42 000 Kč	16 800 Kč
4	od plátce	sw systém	1/2017	75 600 Kč	45 360 Kč
5	od plátce	hydraulika	2/2016	126 567 Kč	50 627 Kč
6	od plátce	automobil	6/2017	90 717 Kč	54 430 Kč
7	od plátce	obráb. Centrum	3/2017	125 160 Kč	75 096 Kč
8	od plátce	vrtáčka	4/2018	3 150 Kč	0,-Kč u drobného majetku je testovací období 1 rok
9	od neplátce	tiskárna	11/2018	0 Kč	0,- Kč nebyla daň na vstupu
10	od plátce	fotoaparát	12/2018	1 060 Kč	0,- Kč daň nedosahuje minimální výše 2100,-Kč (§79a odst.3 ZDPH)
11	od plátce	PC	12/2014	6 720 Kč	0,-Kč je mimo testovací období 5 let
Celkem korekce odpočtu ř.45 přiznání k DPH by byla ve výši					242 313 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování podle ZDPH

Výpočet dodanění bychom provedli podle vzorců uvedených v kapitole 2.2.2 mé práce.

Jako příklad pro prezentaci celého postupu výpočtu „dodanění“ jsem vybrala automobil.

Údaje potřebné pro výpočet jsou následující:

- odpočet daně na vstupu při pořízení byl uplatněn ve výši 90 717 Kč,
- testovací období u (dlouhodobého) hmotného majetku kromě nemovitostí je 5 let,
- do konce pětileté lhůty zbývají 3 roky (podle ZDPH se počítá do této doby i rok, ve kterém k „dodanění“ dochází),

- starý ukazatel 100 (100 % nárok na odpočet), nový ukazatel 0 (0 % nárok).

Výpočet úpravy odpočtu daně na vstupu u automobilu bude tedy vypadat takto:

Roční výše úpravy odpočtu daně - tzv. „dodanění“:

$$\frac{90\,717 * (0 - 1)}{5} = -18\,143,40$$

A samotná celková úprava odpočtu daně, tedy za 3 roky:

$$-18\,143,40 * 3 = -54\,430,20$$

Výsledná hodnota 54 430,20 Kč odpovídá částce v tabulce 43, kde je jen zaokrouhlena na celé Kč. Uvedené znaménko minus ve výpočtu znamená, že se stanovená výše daně státu vrací. Podobně se postupuje v ostatních případech – viz část 2.2.2 této práce.

3. Vypořádání silniční daně v období likvidace

V měsíci červenci byl prodán automobil. Přiznání k silniční dani se bude v rámci sjednocení lhůt pro podání daňových přiznání a vyúčtování podávat do 15i dnů ode dne, kdy bude zpracován návrh na použití likvidačního zůstatku. Silniční daň bude přiznána za červen a červenec 2019, neboť v tomto období měla společnost AV s.r.o. automobil podléhající silniční dani. Daňová povinnost z této daně bude zaúčtována do období od vstupu do likvidace do dne zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku, protože s ním časově a věcně souvisí.

Tabulka 44 Výpočet silniční daně za období 2 měsíců v likvidaci společnosti AV s.r.o. a postup účtování

		MD	D
Roční sazba (osobní automobil nad 1500cm ³ do 2000cm ³)	3 000,-Kč		
Sleva podle §6 odst. 6; ve výši 48 % (do 36měsíců od první registrace vozidla)	-1 440 Kč		
Roční sazba po slevě	1 560 Kč		
Silniční daň- červen, červenec)	260 Kč	531	345
Doplatek silniční daně 4-5/ 2019	260 Kč	345	221
Doplatek silniční daně 6-7/ 2019	260 Kč	345	221

Zdroj: ČÚP, zákon o silniční dani, vlastní zpracování

V průběhu likvidace se doplatil jak nedoplatek na silniční dani za období před vstupem do likvidace, tak za období v likvidaci – tzn. 2 x 260 Kč.

3.2.6 Časové rozlišení pasiv – výnosy příštích období

Výnosy příštích období ve svém zůstatku na účtu 384 obsahují část platby na nájemné od nájemce za poskytnuté prostory k pronájmu, a to na červen 2019. Příjem byl tedy v období před vstupem do likvidace, ale uvedená částka výnosu patří do období, kdy už je společnost v likvidaci. V období likvidace bude částka zaúčtována do výnosů, protože souvisí s obdobím likvidace.

Tabulka 45 Účtování o výnosech příštích období společnosti AV s.r.o. v průběhu likvidace

		MD	D
Příjem v minulém období	26 000 Kč	221,211	384
Zúčtování, výnos v období, se kterým souvisí	26 000 Kč	384	6xx

Zdroj: ČÚP, vlastní zpracování

3.2.7 Příprava poslední účetní závěrky a posledního přiznání k dani z příjmů právnických osob ke dni zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku

Pro účetní řešení průběhu likvidace společnosti AV s.r.o. jsem využila účetní program POHODA. Do programu byla zadána data ze zahajovací rozvahy v plném rozsahu při vstupu společnosti do likvidace, aby byla zjištěna kontinuita s konečným „před – likvidačním“ obdobím. V účetním programu byly zaúčtovány všechny doposud v bakalářské práci prezentované účetní operace související s likvidací. Ty byly nejdříve připraveny – viz tabulky obsahující účtování v části věnované již období likvidace společnosti AV s.r.o. Následně byly vloženy do účetního programu, čímž jsem eliminovala chyby „lidského faktoru“, které by mohly vzniknout například nedodržením podvojnosti účtování. Je pravdou, že tímto postupem byly skutečně odhaleny některé nepřesnosti v účetním řešení likvidace.

Nyní využiji účetní sestavy, výstupy z programu POHODA, pro prezentaci konečných účetních výsledků při ukončení likvidace. Ve výkazu zisku a ztráty zpracovaném v programu POHODA nejsou uvedena data za minulé období. Předchozí období jsem zpracovávala pouze ručně v programu excel. Tato skutečnost však nemá vliv na celkové účetní řešení procesu likvidace.

Po zaúčtování výše popsaných účetních transakcí v období likvidace společnosti AV s.r.o. byla sestavena výsledovka – tabulka 46, na jejím základě bude provedena transformace výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob a stanovena daň z příjmů za období od vstupu do likvidace do dne zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku – tabulka 47. Předpokládáme, že tímto dnem je 31.10.2019.

Tabulka 46 Výsledovka společnosti AV s.r.o. za období: 1.6.-31.10.2019 v Kč

Výsledovka analyticky						Strana 1
AV s.r.o.		IČ: 12345678	Rok: 2019	Dne: 31.10.2019		Tisk vybraných záznamů
období od 1.6.2019-31.10.2019						
Číslo účtu	Název účtu	Počáteční stav	Obraty za období MD	Obraty za období D	Obraty rozdíl	Koncový stav
Náklady						
501000	Spotřeba materiálu	0	53 000,00	0	53 000,00	53 000,00
502000	Spotřeba energie	0	960	0	960	960
50x	Spotřebované nákupy	0	53 960,00	0	53 960,00	53 960,00
511000	Opravy a udržování	0	180 000,00	0	180 000,00	180 000,00
518000	Ostatní služby	0	37 250,00	0	37 250,00	37 250,00
51x	Služby	0	217 250,00	0	217 250,00	217 250,00
521000	Mzdové náklady	0	328 950,00	0	328 950,00	328 950,00
524000	Zákonné sociální a zdravotní pojiš	0	54 192,00	0	54 192,00	54 192,00
52x	Osobní náklady	0	383 142,00	0	383 142,00	383 142,00
532000	Daň z nemovitých věcí	0	2 287,00	0	2 287,00	2 287,00
53x	Daně a poplatky	0	2 287,00	0	2 287,00	2 287,00
541000	Zůstatková cena prodaného dlouh	0	2 597 417,00	0	2 597 417,00	2 597 417,00
543000	Poskytnuté dary v provozní oblasti	0	54 450,00	0	54 450,00	54 450,00
544000	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	0	8 000,00	0	8 000,00	8 000,00
546000	Odpis pohledávky-nedaňový	0	24 000,00	0	24 000,00	24 000,00
546001	Odpis pohledávky-daňový	0	207 000,00	0	207 000,00	207 000,00
548000	Ostatní provozní náklady	0	190 630,00	0	190 630,00	190 630,00
54x	Jiné provozní náklady	0	3 081 497,00	0	3 081 497,00	3 081 497,00
558000	Tvorba a zúčtování zákonných opr	0	0	132 000,00	-132 000,00	-132 000,00
55x	Odpisy, rezervy, komplexní náklady	0	0	132 000,00	-132 000,00	-132 000,00
568000	Ostatní a mimořádné finanční nákl	0	2 000,50	0	2 000,50	2 000,50
56x	Finanční náklady	0	2 000,50	0	2 000,50	2 000,50
Náklady celkem		0	3 740 136,50	132 000,00	3 608 136,50	3 608 136,50
Výnosy						
602000	Tržby z prodeje služeb	0	0	26 000,00	26 000,00	26 000,00
60x	Tržby za vlastní výkony a zboží	0	0	26 000,00	26 000,00	26 000,00
641000	Tržby z prodeje dlouhodobého neh	0	0	3 521 000,00	3 521 000,00	3 521 000,00
646000	Výnosy z odepsaných pohledávek	0	0	75 000,00	75 000,00	75 000,00
648000	Ostatní provozní výnosy	0	0	190 630,00	190 630,00	190 630,00
64x	Jiné provozní výnosy	0	0	3 786 630,00	3 786 630,00	3 786 630,00
Výnosy celkem		0	0	3 812 630,00	3 812 630,00	3 812 630,00
Hospodářský zisk za období					204 493,50	
Hospodářský zisk celkem						204 493,50

Zdroj: data vlastní, zpracováno v programu POHODA

Tabulka 47 Transformace výsledku hospodaření za období od 1.6. - 31.10.2019 na základ daně z příjmů společnosti AV s.r.o.

Úprava výsledku hospodaření (v Kč) na základ daně z příjmů	
Výnosy za zdaňovací období	3 812 630 Kč
Výdaje za zdaňovací období	3 608 136 Kč
Výsledek hospodaření před zdaněním za účetní období	204 494 Kč
Poskytnuté dary (543)	54 450 Kč
Odpis pohledávky nedaňový (546)	24 000 Kč
Základ daně z příjmů	282 944 Kč
Poskytnuté dary (po testu)	28 294 Kč
Upravený základ daně	254 650 Kč
Zaokrouhlení základu daně na tisíce	255 000 Kč
Daň z příjmu právnické osoby 19 %	48 450 Kč
Disponibilní zisk = výsledek hospodaření po zdanění	156 044 Kč

Zdroj: ZDP, vlastní zpracování

Úprava výsledku hospodaření v této fázi již není komplikovaná. Jedinými účty, které musíme zohlednit při výpočtu, je poskytnutý dar a nedaňový odpis pohledávky, které přičítáme k výsledku hospodaření. Jako položku odčitatelnou od základu daně uplatňujeme poskytnutý dar ve výši 54 450 Kč, protože splňuje podmínky podle § 20/8 ZDP. Společnost darovala odborné škole materiál v hodnotě 54 450 Kč (v úrovni bez DPH: 45 000 Kč). Od základu daně si však společnost může odečíst maximálně 10 % ze základu daně po eventuálním odpočtu vybraných položek (např. daňové ztráty), ale ty v příkladu nemáme, proto může z celkového daru využít pouze částku 28 294 Kč (10 % z částky 282 944 Kč).

Záležitost daňových odpisů již nemusíme řešit. Protože byl veškerý dlouhodobý odpisovaný majetek prodán, „zůstaly“ daňové odpisy v zůstatkové ceně prodaného majetku, tedy jsou zohledněny v rámci účtu 541. Tento náklad je kompletně daňově účinný, stejně jako by byly případně vyčíslené daňové odpisy v extra položce 551, který by pak snižovaly výši nákladu na 541. Konečný dopad do výsledku hospodaření i do základu daně z příjmů za sledované období by byl stejný.

Výsledkem je daň z příjmů ve výši 48 450 Kč, o které se účtuje na konci období likvidace zápisem 591/341. Přiznání k dani z příjmů právnických osob se za sledované období musí podat do 15 dnů ode dne ukončení likvidace, tedy do 15. listopadu 2019.

Výkaz zisku a ztráty za období likvidace musí být v plném rozsahu. A rozvahu by měla být ve zkráceném rozsahu stanoveném účetními předpisy pro mikro účetní jednotky.

Pro účel této práce ještě rozvahu využijeme v plném rozsahu. Vše představují tabulky 48, 49, 50.

Na konci likvidace, **před stanovením podílu na likvidačním zůstatku pro společníka**, již likvidovaná společnost AV s.r.o. vlastní pouze majetek (aktiva) ve formě peněz na bankovním účtu a v pokladně, který je krytý na straně pasiv vlastním kapitálem a dluhem – závazkem z titulu daně z příjmů za období likvidace.

Vysoká škola polytechnická Jihlava

Tabulka 48 Rozvaha společnosti AV s.r.o. za období od 1.6.-31.10.2019, ke dni ukončení likvidace – část aktiva

Rozvaha podle Přílohy č. vyhlášky č. 500/2002 Sb.		ROZVAHA v plném rozsahu ke dni 31.10.2019 (v celých tisících Kč)		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky AV s.r.o. Společnost v likvidaci: ANO		
Účetní jednotka doručí účetní závěrku současně s doručením daňového přiznání za daň z příjmů 1 x příslušnému finančnímu úřadu				Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání liší-li se od bydliště Jihlava 586 01		
Označení a	AKTIVA b	čís. řád. c	Období likvidace			Obd.před likvidací Netto 4
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
	AKTIVA CELKEM Součet A. až D.	1	4 639		4 639	6 993
B.	Stálá aktiva Součet B.I. až B.III.	3				2 784
B.I. B.I.2.	Dlouhodobý nehmotný majetek Součet I.1. až I.5.	4				100
B.I.2.1.	Ocenitelná práva	6				100
	Software	7				100
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek Součet II.1. až II.5.	14				2 684
B.II.1.	Pozemky a stavby	15				1 488
B.II.1.1.	Pozemky	16				360
B.II.1.2.	Stavby	17				1 128
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	18				1 131
B.II.5.	Poskytnuté zálohy na dl. hmotný majetek a	24				65
B.II.5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	26				65
C.	Oběžná aktiva Součet C.I. až C.IV.	37	4 639		4 639	4 177
C.I.	Zásoby Součet I.1	38				45
C.I.1.	Materiál	39				45
C.II.	Pohledávky Součet II.1. až II.3.	46				1 070
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	57				1 070
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	58				890
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní	61				180
C.II.2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	65				180
C.IV. C.IV.1.	Peněžní prostředky Součet IV.1. až IV.2.	71	4 639		4 639	3 062
C.IV.2.	Peněžní prostředky v pokladně	72	40		40	45
	Peněžní prostředky na účtech	73	4 599		4 599	3 017
D.	Časové rozlišení aktiv Součet D.1.	74				32
D.1.	Náklady příštích období	75				32

Zdroj: data vlastní, tabulka program POHODA

Vysoká škola polytechnická Jihlava

Tabulka 49 Rozvaha společnosti AV s.r.o. za období 1.6.-31.10.2019, ke dni ukončení likvidace – část pasiva

Označení a	PASIVA b	čís. řád. c	Období likvidace 5	Období před likvidací 6
	PASIVA CELKEM Součet A. až D.	78	4 639	6 993
A.	Vlastní kapitál Součet A.I. až A.VI.	79	4 591	4 435
A.I.	Základní kapitál Součet I.1. až I.3.	80	200	200
A.I.1.	Základní kapitál	81	200	200
A.IV. A.IV.1.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-) Součet IV.1. až IV.2.	95	4 235	3 550
A.V.	Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)	96	4 235	3 550
	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	99	156	685
B. + C.	Cizí zdroje Součet B. + C.	101	48	2 532
C.	Závazky Součet C.I. až C.III.	107	48	2 532
C.I. C.I.2. C.I.4.	Dlouhodobé závazky Součet I.1. až I.9.	108		179
	Závazky k úvěrovým institucím	112		160
C.I.9.	Závazky z obchodních vztahů	114		6
	Závazky - ostatní	119		13
C.I.9.2.	Dohadné účty pasivní	121	48	13
C.II. C.II.4. C.II.8.	Krátkodobé závazky Součet II.1. až II.8.	123		2 353

Zdroj: data vlastní, zpracováno v programu POHODA

Tabulka 50 Výkaz zisku a ztráty společnosti AV s.r.o. za období od 1.6.-31.10.2019, ke dni ukončení likvidace

Výkaz zisku a ztráty ve druhovém členění podle . Přílohy č. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb				Název účetní jednotky AV s.r.o. Jihlava 586 01		
VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu ke dni 31.10.2019 (v celých tisících)						
Označení		TEXT		číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
					Období likvidace	Období před dlíkvádací
a		b		c	1	2
I.		Tržby z prodeje výrobků a služeb		1	26	
A.		Výkonová spotřeba	Součet A. 1. až A.3.	3	271	
		Spotřeba materiálu a energie		5	54	
		Služby		6	217	
D.		Osobní náklady	Součet D.1. až D.2.	9	383	
D.	1.	Mzdové náklady		10	329	
D.	2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady		11	54	
D.	2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění		12	54	
E.		Úpravy hodnot v provozní oblasti	Součet E. 1. až E.3.	14	-132	
E.	3.	Úpravy hodnot pohledávek		19	-132	
III.		Ostatní provozní výnosy	Součet III.1. až III.3.	20	3 786	
III.	1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku		21	3 521	
III.	3.	Jiné provozní výnosy		23	265	
F.		Ostatní provozní náklady	Součet F.1. až F.5.	24	3 084	
F.	1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku		25	2 598	
F.	3.	Daně a poplatky		27	2	
F.	5.	Jiné provozní náklady		29	484	
		Provozní výsledek hospodaření (+/-)	I.+II.-A.-B.-C.-D.-E.+III.-F.	30	206	
*		Ostatní finanční náklady		47	2	
K.		Finanční výsledek hospodaření (+/-)		48	-2	
*		Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	* (ř. 30) + * (ř. 48)	49	204	
**		Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	** (ř. 49) - L.	53	156	
***		Výsledek hospodaření	** (ř. 53) - M.	55	204	
		za účetní období (+/-)				
*		Čistý obrat za účetní období	I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	56	3 812	

Zdroj: data vlastní, tabulka program POHODA

3.3 Ukončení likvidace společnosti AV s.r.o. – účetní a daňové aspekty

3.3.1 Podání daňových přiznání a vyúčtování za období likvidace a zrušení registrace k daním

Registrace likvidované společnosti k dani z přidané hodnoty byla ukončena již v průběhu likvidace, proto nyní se již žádné přiznání k této dani nepodává.

K ostatním daním je třeba za období likvidace (1.6.2019 – 31.10.2019) podat daňová přiznání nebo vyúčtování, a to konkrétně:

- k dani z příjmů právnických osob (zmíněno již na konci části 3.2),
- k dani silniční
- a vyúčtování daně ze závislé činnosti.

Specifická je situace daně z nemovitých věcí, už bylo dříve zmíněno, protože se jedná o daň stanovovanou „dopředu“, vždy podle stavu k 1.1., tedy k začátku kalendářního roku. Proto v tomto případě přiznání k dani z nemovitých věcí za období likvidace nepodáváme.

Uvedená přiznání či vyúčtování je potřeba podat do 15i dnů ode dne, ke kterému bude sestaven návrh na rozdělení likvidačního zůstatku, což je v našem případě do 15. 11. 2019.

Období likvidace vymodelované společnosti ukončujeme k 31.10.2019. Jistěže by ve skutečnosti zabrala likvidace pravděpodobně mnohem více času, ale pro účely této práce nemá smysl období likvidace prodlužovat.

V tomto okamžiku, než dojde ke zpracování konečné zprávy o likvidaci, je povinností likvidátora zrušit registrace k daním. Jediné daně, u nichž zatím registrace rušit nebude, pokud dále uvedené daně ještě nejsou vypořádány, jsou daň z příjmů právnických osob a daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně, tzv. srážková daň (z důvodu výplaty podílu na likvidačním zůstatku). (Josková a kol., 2018)

3.3.2 Konečná zpráva a rozdělení likvidačního zůstatku

Ještě před sepsáním konečné zprávy je čas na návrh na rozdělení likvidačního zůstatku a zaúčtování posledních transakcí, aby v dalším období došlo pouze k vyplacení čistého likvidačního zůstatku a odvodu sražené daně ve výši 15 % a k úhradě daně z příjmů právnických osob.

Finální účetní sestavy byly sestaveny ke dni skončení likvidace, tj. k 31.10.2019, a ke stejnému dni musí být sepsána konečná zpráva a zpracován návrh na rozdělení likvidačního zůstatku. V konečné zprávě musí být informace o tom:

- Jak bylo naloženo s likvidační podstatou.
- Jakého bylo dosaženo výtěžku z prodeje likvidační podstaty.
- Jak se naložilo s majetkem, který se nepodařilo zpeněžit a co to bylo za majetek.
- Způsob vypořádání závazků (dluhů).
- Zda po úhradě závazků existuje nějaký zůstatek, který může být rozdělen.
- Návrh na rozdělení likvidačního zůstatku.

V návrhu na rozdělení musí likvidátor vzít v úvahu pravidla obsažená ve společenské smlouvě. Vychází se z takzvaného čistého majetkového zůstatku – částky po vypořádání všech dluhů, včetně odměny likvidátora, a po zdanění daní z příjmů právnických osob. Pokud nejsou pravidla pro rozdělení likvidačního zůstatku součástí společenské smlouvy, musí likvidátor postupovat podle § 37 a § 38 ZOK. Jestliže je zůstatek dostatečně velký, nejdříve každý společník obdrží podíl, v jakém splnil svou vkladovou povinnost. Pokud ne, obdrží pouze část podle poměru k výši splaceného vkladu. Zbývající část se rozdělí podle výše podílů jednotlivých společníků.

Schválení konečné zprávy a účetní závěrky za poslední účetní období likvidace provede ten, kdo jmenoval likvidátora. Pokud je ve společenské smlouvě uvedeno, že je to valná hromada, pak to bude také valná hromada, kdo bude schvalovat závěrečné dokumenty. Jestliže to není upraveno společenskou smlouvou a byl likvidátor jmenován jednatelem, bude tyto dokumenty schvalovat nejen jednatel, ale vždy také valná hromada společnosti.

Likvidovaná společnost AV s.r.o. je jednočlenná společnost, proto bude návrh na rozdělení likvidačního zůstatku jednoduché sestavit, nedochází k žádnému dělení. V tabulce 51 je postup pro výpočet srážkové daně.

Tabulka 51 Postup výpočtu základu pro výpočet srážkové daně a samotné daně vybírané srážkou společníka AV s.r.o.

Popis činnosti	Částka
Likvidační podstata (peníze v hotovosti a peníze na účtech)	4 639 494 Kč
Předpis daně z příjmů právnické osoby	48 450 Kč
Likvidační zůstatek	4 591 044 Kč
Nabývací cena podílu	200 000 Kč
Základ pro výpočet srážkové daně	4 391 044 Kč
Daň vybíraná srážkou 15 % (vypočtená ze základu pro výpočet)	658 656,60 Kč
Daň vybíraná srážkou po zaokrouhlení	658 656 Kč
Čistý podíl na likvidačním zůstatku	3 932 388 Kč

Zdroj: vlastní zpracování podle ZDP

Daň vybíraná srážkou z příjmu z podílu na likvidačním zůstatku je zaokrouhlena na celé Kč dolů, a to v souladu s § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

Nyní se musí zaúčtovat podíly společníka na všech položkách vlastního kapitálu, na konci účtování by měly být zůstatky na účtech 411, 428 a 431 nulové a na účtu 365 by měla být částka, která se rovná čistému podílu společníka na likvidačním zůstatku.

Tabulka 52 Účtování nároků společníka AV s.r.o. na podílech na vlastním kapitálu + související zaúčtování posledních daňových povinností

Popis činnosti	Částka	MD	D
Předpis daně z příjmů právnické osoby	48 450 Kč	591	341
Nárok společníka na podíl na základním kapitálu	200 000 Kč	411	365
Nárok na podíl na účetním zisku za období před vstupem do likvidace a z minulých let	4 235 000 Kč	428	365
Nárok společníka na podíl na účetním zisku po zdanění za období likvidace	156 044 Kč	431	365
Daň vybíraná srážkou (15 %) z podílu na likvidačním zůstatku	658 656 Kč	365	342

Zdroj: vlastní zpracování

Do účetního období, které končí zpracováním návrhu na použití likvidačního zůstatku, tedy dnem 31.10.2019, budou jako poslední účetní operace zaúčtovány ty z výše uvedené tabulky 52. Po tomto zaúčtování v rozvaze na straně aktiv zůstávají pouze peněžní prostředky ve formě peněz v pokladně a peněz na bankovním účtu. Na straně pasiv již evidujeme pouze závazky vůči státu (z titulu daně z příjmů právnických osob a z titulu

srážkové daně z podílu na likvidačním zůstatku) a z titulu nevypaceného čistého podílu na likvidačním zůstatku vůči společníkovi.

Následně tedy můžeme za uvedené období už uzavřít účetní knihy a sestavit konečnou účetní závěrku. Výkaz rozvahy a výkaz zisku a ztráty se již nebude měnit a bude v podobě tabulky 50. Rozvaha bude v souladu se ZoÚ sestavena ve zkráceném rozsahu, neboť jde o mikro účetní jednotku – tabulky 53.

Tabulka 53 Rozvaha společnosti AV s.r.o. za poslední období likvidace, včetně transakcí spojených s nárokem společníka na likvidační zůstatek

Právní forma účetní jednotky:společnost s ručením omezeným				AV s.r.o.			
				V likvidaci: Ano			
Rozvaha ve zkráceném rozsahu k 31.10.2019							
(v celých tisících Kč)							
Označení	AKTIVA		Číslo řádku	Před rozdělením likvidačního zůstatku			Období likvidace
			c				
a	b			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	(A. + B. + C. + D.)	1	4 639	0	4 639	4639
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál		2				
B.	Stálá aktiva	(B.I. + B.II. + B.III.)	3	0	0	0	0
C.	Oběžná aktiva	(C.I. + C.II. + C.III. + C.IV.)	37	4 639	0	4 639	4639
D.	Časové rozlišení	(D.1. + D.2.+ D.3.)	78	0		0	0

Označení	PASIVA		Číslo řádku	Před rozdělením likvidačního zůstatku	Období likvidace
	PASIVA CELKEM	(A. + B. + C. + D.)	6	4 639	4639
A.	Vlastní kapitál	(A.I. + A.II. + A.III. + A.IV. + A.V. + A.VI.)	7	0	4591
B + C.	Cizí zdroje	(součet B. + C.)	8	4 639	48
B.	Rezervy	(součet B.1. až B.4.)	9	0	0
C.	Závazky	(součet C.I. + C.II. + C.III.)	10	4 639	48
D.	Časové rozlišení pasiv	(D.1. + D.2.)	11	0	0

Zdroj: vlastní zpracování

3.3.3 Období po dni podání návrhu na použití likvidačního zůstatku

V tomto závěrečném období proběhne úhrada posledních daňových povinností a výplata čistého podílu na likvidačním zůstatku společníkovi, která se bude realizovat částečně z pokladny a částečně z bankovního účtu společnosti.

Tabulka 54 Výplata čistého podílu na likvidačním zůstatku a úhrada daní z příjmů spol. AV s.r.o.

Popis činnosti	Částka	MD	D
Odvod daně z příjmů právnické osoby	48 450 Kč	341	221
Odvod srážkové daně	658 656 Kč	342	221
Výplata čistého podílu na likvidačním zůstatku v celkové výši 3 932 388 Kč	40 608 Kč	365	211
	3 891 780 Kč	365	221

Zdroj: ČÚP, ZDP, vlastní zpracování

Pokud se v době po podání návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku objeví ještě nějaké záležitosti, na jejichž základě by vznikla ještě povinnost přiznat daň z příjmů, pak je třeba řešit formou dodatečného daňového tvrzení za poslední období likvidace. Například by se ještě mohl objevit nějaký majetek, o kterém likvidátor neměl povědomí.

Návrh na výmaz z obchodního rejstříku

Návrh na výmaz z obchodního rejstříku je dle § 207 NOZ, likvidátor povinen podat do 30i dnů od skončení likvidace. Návrh se podává elektronicky na základě postupu uvedeném na stránkách Ministerstva spravedlnosti ČR www.justice.cz. Při podání návrhu musí likvidátor doložit, že likvidace proběhla korektně a byla řádně ukončena. Musí přiložit dokumenty:

- doklad o výzvě věřitelům (k přihlášení pohledávek)
- a doklad o tom, že správce daně souhlasí s výmazem společnosti z OR.

Správce daně je vhodné požádat o souhlas ihned po podání posledního daňového přiznání nebo vyúčtování k dani. V té době už musí mít společnost splněny všechny další daňové povinnosti, o kterých jsme se již zmiňovali výše. V opačném případě by správce daně s výmazem nesouhlasil a znovu bychom mohli žádat nejdříve za měsíc od doručení rozhodnutí o zamítnutí. Může se stát, že správce daně vůbec neodpoví. Jestliže správce daně neodpoví do dvou měsíců od podání žádosti, je to bráno podle § 238 odst.1 až 3 DŘ jako souhlas s výmazem z OR.

Výmaz z OR není zpoplatněn žádným soudním poplatkem. Dnem výmazu z OR společnost zanikne, ztrácí svoji právní osobnost.

Dle zákona o veřejných rejstřících § 66 písm. c) se do sbírky listin musí povinně zakládat mimo jiné všechny řádné i mimořádné účetní závěrky. Z tohoto vyplývá povinnost uložit do sbírky listin také poslední dvě účetní závěrky (ke dni před vstupem do likvidace) a ke dni zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku). Povinnost uložit do sbírky listin platí také pro konečnou zprávu o průběhu likvidace.

Záruky a dluhy po zlikvidování společnosti – obchodní korporace

Firma – podnikatelský subjekt během své činnosti realizuje činnosti, na které poskytuje záruky. Na svoje výrobky poskytuje standardní záruční dobu v délce 2 roky. Ovšem v případě větších dodávek bývá běžným zvykem smluvní úprava délky záruky a ta může být i několik let. Pokud dojde k uplatnění takovéto záruky i v době, kdy, již firma právně neexistuje, postupuje se podle § 39 ZOK. Podle tohoto zákona ručí společníci za takto vzniklé závazky podle svého podílu na likvidačním zůstatku, stejně jako kdyby byla společnost ještě stále aktivní. Společník zlikvidované společnosti AV s.r.o. by tedy ručil do výše **3 932 388 Kč**.

4 Doporučení

Proces likvidace je velmi náročná činnost, o které mají majitelé malých společností, na které jsem se zaměřovala, určitě jen velmi malé povědomí. Zákony sice připouštějí, že společnost nemusí povolat externího likvidátora, může jim být jmenován člen statutárního orgánu. Toto si však nedovedu v realitě představit. Jednatel malé společnosti je jistě velmi zkušený odborník ve svém oboru podnikání, ale o tajích účetní a daňové problematiky nemá (a z vlastní zkušenosti vím, že mnohdy ani nechce mít) ponětí. Takže by si musel platit služby daňového poradce, což by patrně likvidaci prodražilo. Proto je mým prvním doporučením malým společnostem, které se chystají dobrovolně ukončovat svoji činnost, najít zkušeného likvidátora. Zkušený likvidátor by měl být pro společnost nejen zárukou hladkého a bezproblémového průběhu likvidace, ale také jistotou, že bude společnost zlikvidována v souladu se všemi právními předpisy.

Jelikož zmiňuji v práci dobrovolnou likvidaci společnosti s ručením omezeným, bude dalším doporučením zvolit vhodné datum pro vstup do likvidace. Za velmi výhodné datum pro den vstupu do likvidace považuji první den „nového“ zdaňovacího (účetního) období. Volbou tohoto data se ušetří velké množství času, které se stráví sestavováním mimořádné účetní závěrky, daňových přiznání a vyúčtování za mimořádné (krátké) účetní období. Při tomto vhodném způsobu nastavení dne vstupu do likvidace roli „před-likvidačního“ období převezme řádné účetní období, a společnost tak může využít řádnou účetní závěrku a řádná daňová přiznání, která se za dané období stejně sestavují. Jen je třeba pamatovat, že některá specifika (úpravy účtů časového rozlišení, dohadných účtů, rezerv a opravných položek) je třeba zohlednit i v tomto případě.

Dalším doporučením, které z mé práce plyne je, že společnost by se ve svých běžných účetních obdobích měla na budoucí likvidaci připravit tím, že „očistí“ účetnictví o záležitosti, které se na některých účtech evidují s tím, že se vyřeší, až bude čas. Jenže čas není nikdy, a pokud se budou tyto „resty“ řešit až v likvidaci, jejich řešení může stát nejen čas, ale i peníze v podobě vyšších nákladů vynaložených na likvidátora.

Vzhledem k náročnosti celého procesu likvidace, a to jsem se zabývala jen účetními a daňovými aspekty u malé společnosti, tzn. pokud ještě zohledníme další aspekty likvidace – zejména pracovně právní, nebo půjde o společnosti větší a tím komplikovanější, lze doporučit postupné utlumování činnosti společnosti, aniž by společnost fakticky vstoupila do likvidace. I během své existence společnost může

rozprodávat majetek, omezovat výrobu apod., pokud má zájem na ukončení činnosti. Jistě se vyplatí na období faktické likvidace tak, jak jsem ji ve své práci popsala, nechat k řešení co možná nejméně záležitostí.

Závěr

O tématu pro mou bakalářskou práci jsem nemusela dlouho rozvažovat. Skutečnost, že s manželem vlastníme malou s.r.o., byla rozhodující. Vzhledem k tomu, že čas neúprosně běží a nikdo nebudeme mladší, často mě napadalo, jak vlastně vypadá a v čem spočívá ukončení činnosti takové malé společnosti s ručením omezeným. Nejdříve jsem myslela, že práci zpracuji na reálných datech naší firmy, ale to se nakonec nestalo, protože jsem považovala za potřebné vložit do práce co nejvíce různých variant možných problémů, které by mohly nastat. Rozhodla jsem se tedy svou společnost „vymodelovat“ a tu ve své práci „zlikvidovat“. Toto „vymodelování“ spočívalo v tom, že jsem se nechala inspirovat ekonomickou situací naší společnosti, ale pokusila jsem se ji trochu zkomplikovat, modifikovat. Bližší charakteristiky této modifikace a motivace k ní obsahuje hned v úvodu část 3 bakalářské práce. V prvním okamžiku se toto rozhodnutí jevilo jako dobrý nápad, ale nakonec jsem zjistila, že „vymyslet data“ tak, aby „fungovala“, tzn. aby vše do sebe logicky zapadalo a mohlo odpovídat realitě, a na nic při tom nezapomenout, byla mravenčí práce.

Práce je nakonec poměrně obsáhlá, a to i přesto, že v práci není popsána kompletně celá problematika dobrovolného ukončení s.r.o., tedy její likvidace, jak jsem si původně představovala. Je to, jako když píšete rodokmen, také si musí člověk vybrat jen jednu linii a tu sledovat, i když lituje toho, že nemůže podat informace o dalších zajímavých větvích rodu. Tak je to i s mou prací. Je toho ještě mnoho, co by bylo velmi vhodné a potřebné k této problematice uvést. Například se věnovat problematice propouštění zaměstnanců, problematice archivace atd.

Mnou zvolené téma je poměrně komplexní, i když jsem jej zúžila na problematiku účetních a daňových aspektů dobrovolné likvidace malé jednočlenné společnosti. Tomu odpovídá i rozsah mé práce, který byl nezbytný pro naplnění jejího cíle, včetně dílčích cílů.

Naplnění cíle: Charakterizovat problematiku dobrovolného ukončení činnosti s.r.o. s likvidací z účetního i daňového hlediska byla věnována část 2 bakalářské práce, přičemž ji uváděla část 1 věnovaná nejzákladnějším charakteristikám společnosti s ručením omezeným, včetně specifík jednočlenné s.r.o. Kapitola 2 není částí jen popisnou, jak by se mohlo zdát, ale obsahuje i diskuzi k účetnímu a daňovému řešení jednotlivých fází procesu likvidace, pokud to bylo potřebné. Považovala jsem za vhodné diskuzi

uvádět přímo tam, kde mohly vzniknout nejasnosti, jak účetně a daňově správně postupovat – viz diskuze v rámci kapitoly 2.1.2 ohledně specifických účetních a daňových úprav v období před vstupem do likvidace. Jedná se o specifika plynoucí z faktu, že společnost již dále nebude vykonávat svou činnost. Tím se musí správně posoudit zůstatky na vybraných účtech.

Větší prostor pro diskuzi pak vyvstal v aplikační části 3 bakalářské práce, která sloužila k naplnění dalšího cíle mé práce: Prezentovat účetní a daňové aspekty celého procesu na vhodném příkladu malé jednočlenné společnosti s ručením omezeným a v rámci tohoto cíle upozornit na možné komplikace či nejednoznačnosti a podat návrh jejich účetního a daňového řešení. Výsledkem měl být i praktický návod, jak při likvidaci postupovat, a na co nezapomenout v účetnictví a daních.

V této praktické části na modelové společnosti AV s.r.o. prezentuji v praxi aplikaci co nejvíce z možných řešení z toho, o čem hovořím v části teoretické. Ať už se jedná o posouzení zůstatků na přechodných účtech, účtech rezerv a opravných položek před vstupem do likvidace, a o rozhodnutí, zda budou řešeny až v období likvidace, či se zúčtují před vstupem do likvidace, protože už nadále vzhledem k ukončení činnosti nemají opodstatnění. Každá fáze likvidačního procesu (před-likvidační, likvidační, po-likvidační) je vždy dotažena do konce, tzn. včetně zpracování výkazů účetní závěrky a výpočtu konečné daně z příjmů právnických osob.

V likvidačním období jsou u fiktivní společnosti AV s.r.o. rozebrány všechny položky aktiv a pasiv a řešen způsob, jak s nimi bude v období naloženo a jaký dopad toto vypořádání majetku, dluhů, eventuálně dalších položek má zejména do konečného výsledku hospodaření a následně do základu daně z příjmů právnických osob. Zde byl využit prostor právě pro diskuzi možných variant vypořádání jednotlivých položek majetku. Nebyly opomenuty ani ostatní daně a jejich specifika v likvidačním procesu. Zejména, pokud je likvidovaná společnost plátcem DPH, což byl i můj modelový příklad, je třeba pamatovat na případné „dodanění“ majetku, tj. v podstatě vrácení části nebo celých dříve uplatněných odpočtů daně. I když lze v praxi předpokládat, že k ukončení plátcovství bude často docházet až po prodeji hmotného a nehmotného majetku, což jsem uvažovala i u své modelové společnosti, v diskuzi k tomuto tématu jsem uvedla i řešení tohoto „dodanění“, pokud by se provádělo – tabulka 43 a související komentář.

Ve své práci se zabývám i záležitostmi, které nejsou úplně standardní. Respektive jde o to, že malé společnosti mnohdy pod vlivem toho, že nemají účetní závěrku ověřovanou auditorem (nemají povinný externí audit), mají v účetnictví tzv. „resty“, které by tam neměly být. Je logické, že je tyto neřešené záležitosti dostihnou nejpozději právě při řešení likvidačního procesu. Ve své práci uvádím 2 takové případy a jejich řešení:

- Společník jednočlenné společnosti úplně nerespektuje oddělení majetku jeho a jeho společnosti. Jde o nakládání s prostředky v hotovosti nebo na bankovních účtech. Vznikají pak v účetnictví s.r.o. pohledávky za společníkem, které je třeba vhodně vypořádat nejpozději před vstupem do likvidace – rozebráno v části 2.1.4 bakalářské práce.
- V práci je také prakticky řešen zákonný rezervní fond – jeho vypořádání, který v účetnictví některých malých společností právě zůstává, i když již byl před několika lety zrušen. Řešení je popsáno v části 3.1.2 této práce.

Kromě hmotného majetku je v bakalářské práci řešeno i vypořádání pohledávek, a to včetně pohledávek problematických – nedobytných. Je tu předvedeno postoupení pohledávky nebo také vyřazení pohledávky za dlužníkem v insolvenčním řízení. Lze očekávat, že částka, kterou by mohla společnost z insolvence na úhradu pohledávky získat, bude malá, ne-li žádná, proto je v práci řešena situace, kdy je upuštěno od nároků z insolvenčního řízení.

Je také předvedeno, jak se vypořádat se zaměstnanci, průběh výpočtu mezd posledních zaměstnanců a odměny likvidátora. Také je zde ukázán způsob zaúčtování odstupného pro zaměstnance. V konečné fázi je prezentováno vypořádání posledních daňových povinností likvidované společnosti a nároků společníka na podíl na likvidačním zůstatku, včetně jeho zdanění.

Domnívám se, že cíl mé práce, jak byl vymezen v úvodu bakalářské práce, byl splněn a že tato práce poskytuje komplexní návod, jak účetně a daňově řešit situace v průběhu dobrovolné likvidace společnosti s ručením omezeným podle jednotlivých etap celého procesu.

Seznam použité literatury

Bibliografická literatura

DĚRGEL, Martin. *Daně účetnictví vzory a případy 6-7/2019: Ukončení podnikání OSVČ, Likvidace, Konkurs, Pracovní poměr, Ukončování vzdělání ve SŠ*. Český Těšín: Poradce, 2019. ISBN 977-1-213-92701-9.

JOSKOVÁ, Lucie, Markéta PRAVDOVÁ a Eva DVOŘÁKOVÁ. *Nová společnost s ručením omezeným: právo, účetnictví, daně*. 3. vydání. Praha: Grada Publishing, 2018. Právo pro praxi. ISBN 978-80-271-0872-5.

JOSKOVÁ, Lucie, Markéta PRAVDOVÁ a Lenka ZACHARDOVÁ. *Likvidace obchodních společností*. V Praze: C.H. Beck, 2017. Právní praxe. ISBN 978-80-7400-646-3.

PILÁTOVÁ, Jana, Petr ADAMÍK, Jaroslav RICHTER, Adam SIGMUND a Petr TARANDA. *Likvidace obchodních společností*. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2017. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7554-101-7.

PROCHÁZKOVÁ, Dagmar a Pavel VLACH. *Vzorový účtový rozvrh, rozvaha a výsledovka*. Ostrava: Sagit, 2019. ÚZ. ISBN 978-80-7488-328-6.

SCHMIED, Zdeněk a Ladislav TRYLČ. *Zákoník práce 2017: se stručným souhrnným komentářem k jednotlivým oblastem právní úpravy, s některými nejnovějšími judikáty Ústavního soudu a Nejvyššího soudu*. 13. vydání. Olomouc: ANAG, 2017. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-7554-058-4.

VYBÍHAL, Václav. *Mzdové účetnictví ...: praktický průvodce*. Praha: Grada, 2017. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0426-0.

Elektronická literatura

BĚHOUNEK, Pavel a Ingrid BĚHOUNKOVÁ. Rozdělování zisku v sro v roce 2019. *Behounek.eu* [online]. ©2020, 12.6.2019 [cit. 2020-04-26]. Dostupné z: <https://www.behounek.eu/l/rozdlovani-zisku-v-sro/>

DĚRGEL, Martin. Likvidace společnosti s ručením omezeným. *DAUC* [online]. Wolters Kluwer ČR, ©2020, 1.1.2007 [cit. 2020-04-26]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=231723>

DOLEČEK, Marek. Obchodní korporace – zrušení. *BusinessInfo.cz* [online]. CzechTrade, ©2020, 1.1.2014 [cit. 2020-04-26]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/obchodni-korporace-zruseni-ppbi#>

DPH u nemovitých věcí. Informace GŘ: k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1.1.2016. *Finanční správa* [online]. Finanční správa, ©2020, 21.12.2015 [cit. 2020-04-26]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2015-12-21-Informace-nemovitosti-2016.pdf>

Koordinační výbor. Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 16.9.2015. *Finanční správa* [online]. Finanční správa, ©2020, 16.9.2015 [cit. 2020-04-26]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/Zapis_KV-KDP_2015-09-16.pdf

LEXOVÁ, Markéta. Ukončení podnikání nebo nájmu z pohledu DPH. *Portál.Pohoda.cz* [online]. STORMWARE, ©2020, 27.5.2019 [cit. 2020-04-26]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/uz-podnikam/ukonceni-podnikani-nebo-najmu-fyzickych-osob-z-poh/>

MIROVSKÁ, Petra. Prodej „použitého“ software. Je legální? *PATRIA.cz* [online]. Patria, ©2020, 10.12.2012 [cit. 2020-04-26]. Dostupné z: <https://www.patria.cz/pravo/2216612/prodej-pouziteho-software-je-legalni.html>

NÁLEVKA, Lukáš. Průběh dobrovolné likvidace společnosti s ručením omezeným - 2. díl. *Epravo.cz* [online]. © EPRAVO.CZ, ©2020, 2.6.2017 [cit. 2020-04-26]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/prubeh-dobrovolne-likvidace-spolecnosti-s-rucenim-omezenym-2-dil-105905.html>

Rozsudek soudního dvora: Právní ochrana počítačových programů – Uvádění licencí k ‚použitým‘ počítačovým programům staženým z internetu na trh – Směrnice 2009/24/ES – Článek 4 odst. 2 a čl. 5 odst. 1 – Vyčerpání práva na rozšiřování – Pojem ‚oprávněný nabyvatel. *InfoCuria: Case-law* [online]. ©2020, 3.7.2012 [cit. 2020-04-26]. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=124564&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=601063>

Technické zhodnocení: Technické zhodnocení a opravy v pronajaté budově. *Živnostnik.cz: portál pro živnostníky a drobné podnikatele* [online]. Dashöfer Holding, ©2020, 14.8.2019 [cit. 2020-04-26]. Dostupné z: https://www.zivnostnik.cz/33/technicke-zhodnoceni-a-opravy-v-pronajate-budove-uniqueidgOkE4NvrWuOxZ4GxLdrsIjFLqy0DpQm-Ag_rzFJ8D5c/

TRUHLÁŘOVÁ, Martina. Likvidace společnosti po účetní a daňové stránce. *Portál.Pohoda.cz* [online]. STORMWARE, ©2020, 31.7.2013 [cit. 2020-04-26]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/likvidace-spolecnosti-po-ucetni-a-danove-strance/>

ZDRAŽILOVÁ, Lenka. Vliv rekodifikace na tvorbu a výplatu rezervního fondu. *RSM* [online]. RSM Technology CZ, ©2020, 29.10.2014 [cit. 2020-04-26]. Dostupné z: <https://rsm.cz/blog/novinky/ucetnictvi/zakonny-rezervni-fond-vliv-rekodifikace-2014/>

Firemní dokument

Úvěrové obchodní podmínky ve znění účinném od 1.7.2016. MONETA Leasing, s.r.o., 2016.

Seznam použitých legislativních zdrojů

nařízení vlády č. 351/2013 Sb.

vyhláška č. 500/2002 Sb.

zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském

zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku

zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční

zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce

zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů

zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob

zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

zákon č. 586//1992 Sb., o daních z příjmů

zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

zákon č. 610/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

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

zákon č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém