



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

VOLBA FORMY PODNIKÁNÍ Z POHLEDU DANĚ Z PŘÍJMU

THE CHOICE OF FORMS OF BUSINESS INCOME TAX

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Jiří Jedlička

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Pavel Svirák, Dr.

BRNO 2020

Zadání bakalářské práce

Ústav:	Ústav financí
Student:	Jiří Jedlička
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a daně
Vedoucí práce:	Ing. Pavel Svirák, Dr.
Akademický rok:	2019/20

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává bakalářskou práci s názvem:

Volba formy podnikání z pohledu daně z příjmu

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod
Vymezení problému a cíle práce
Teoretická východiska práce
Analýza problému a současné práce
Vlastní návrhy řešení, přínos návrhu řešení
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem bakalářské práce je provést analýzu forem podnikání, jako je podnikání na základě živnostenského oprávnění nebo v rámci obchodních korporací, které subjektům umožňuje současně platná právní úprava.

Následně student provede na základě zpracované analýzy současného stavu zkoumaných subjektů určí výši jejich daňové povinnosti v případě různých forem podnikání, provede srovnání dosažených výsledků a doporučí vhodnou formu podnikání.

Základní literární prameny:

HNÁTEK, M. Zcela legální daňové triky: pro podnikatele, svobodná povolání, pronajímatele, zaměstnance, studenty, seniory. 2. rozšířené vyd. Praha: ESAP, 2018. 248 s. ISBN 978-80-90589-6-4.

VANČUROVÁ, A. a L. LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2018. 13. vyd. Praha: 1. VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

SALACHOVÁ, B. Obchodní korporace a jejich přeměny: (právní, účetní a daňové aspekty). Ostrava: Key Publishing, 2014. ISBN 978-80-7418-220-4.

Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů fyzických a právnických osob ze dne 20.11.1992

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník ze dne 3. února 2012

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2019/20

V Brně dne 29.2.2020

L. S.

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Tato bakalářská práce se zabývá volbou vhodné formy podnikání v ekonomickém prostředí České republiky z pohledu výše daňového zatížení. Pro porovnání jsou vybrány tři formy obchodních korporací a varianta podnikání fyzických osob. Na základě vstupních dat je určena výše daně z příjmů pro tyto formy podnikání. Na závěr jsou výsledky vyhodnoceny a je doporučena nejvýhodnější varianta.

Klíčová slova

Daň z příjmů, daňová optimalizace, formy podnikání, obchodní korporace, obchodní společnost, daňové zatížení

Abstract

The bachelor's thesis deals with selecting of appropriate legal form of business in the economic environment of the Czech Republic from the sight of income tax. Three types of business corporations and natural persons' business form are chosen for the comparison. Based on input data, the amount of income tax of these forms of business is determined. The results are evaluated, and the most advantageous option is recommended.

Key words

Income tax, tax optimization, forms of business organization, business corporations, trading company, tax burden

Bibliografická citace

JEDLIČKA, Jiří. *Volba formy podnikání z pohledu daně z příjmu* [online]. Brno, 2020 [cit. 2020-05-17]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/127687>. Bakalářská práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Pavel Svirák

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 17. května 2020

.....
podpis studenta

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval vedoucímu mé bakalářské práce, panu Ing. Pavlu Svirákovi, Dr. za odborné vedení, vstřícnost a cenné rady při zpracování této bakalářské práce.

OBSAH

ÚVOD	15
VYMEZENÍ PROBLÉMŮ A CÍLE PRÁCE	16
1 DAŇ Z PŘÍJMŮ	17
1.1 Daň z příjmů FO.....	17
1.1.1 Subjekt daně	17
1.1.2 Předmět daně	17
1.1.3 Osvobození od daně.....	19
1.1.4 Základ daně.....	19
1.1.5 Sazba a výpočet daně.....	20
1.1.6 Nezdánitelné části základu daně	21
1.1.7 Odčitatelné položky	22
1.1.8 Slevy na dani.....	22
1.1.9 Daňové zvýhodnění na dítě.....	23
1.1.10 Výpočet daně	24
1.2 Daň z příjmů PO.....	25
1.2.1 Subjekt daně	25
1.2.2 Předmět daně	25
1.2.3 Osvobození od daně.....	26
1.2.4 Základ daně.....	26
1.2.5 Sazba a výpočet daně.....	27
1.2.6 Zdaňovací období	27
1.2.7 Splatnost daně.....	28
1.2.8 Položky snižující základ daně	28
1.2.9 Odčitatelné položky	28
1.2.10 Slevy na dani.....	29
1.2.11 Výpočet daně	30
2 FORMY PODNIKÁNÍ.....	31
2.1 Podnikání FO.....	31
2.2 Podnikání PO.....	33
2.3 Obchodní společnosti.....	34
2.3.1 Veřejná obchodní společnost	34
2.3.2 Komanditní společnost	37
2.3.3 Společnost s ručením omezeným.....	40
3 ANALÝZA PROBLÉMU A SOUČASNÉHO STAVU	43
3.1 Varianta č. 1 – Podnikání fyzické osoby	44
3.1.1 Vyčíslení základu daně	44
3.1.2 Výpočet daňové povinnosti.....	45
3.1.3 Komentář výpočtu	46

3. 2	Varianta č. 2 – Podnikání fyzické osoby II.....	46
3. 2. 1	Vyčíslení základu daně	46
3. 2. 2	Komentář výpočtu	47
3. 3	Varianta č. 3 – Veřejná obchodní společnost.....	47
3. 3. 1	Vyčíslení základu daně	47
3. 3. 2	Výpočet daňové povinnosti.....	48
3. 3. 3	Komentář výpočtu	49
3. 4	Varianta č. 4 – Komanditní společnost	50
3. 4. 1	Vyčíslení základu daně	50
3. 4. 2	Výpočet daňové povinnosti.....	50
3. 4. 3	Komentář výpočtu	52
3. 5	Varianta č. 5 – Komanditní společnost II.....	52
3. 5. 1	Výpočet daňové povinnosti.....	53
3. 5. 2	Komentář výpočtu	54
3. 6	Varianta č. 6 – Společnost s ručením omezeným	54
3. 6. 1	Vyčíslení základu daně	54
3. 6. 2	Výpočet daňové povinnosti.....	55
3. 6. 3	Komentář výpočtu	56
3. 7	Varianta č. 7 – Společnost s ručením omezeným II.	56
3. 7. 1	Vyčíslení základu daně	57
3. 7. 2	Výpočet daňové povinnosti.....	57
3. 7. 3	Komentář výpočtu	59
3. 8	Varianta č. 8 – Společnost s ručením omezeným III.....	59
3. 8. 1	Vyčíslení základu daně	59
3. 8. 2	Výpočet daňové povinnosti.....	59
3. 8. 3	Komentář výpočtu	61
4	VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ.....	62
4. 1	Analýza a porovnání výpočtů	62
4. 2	Výběr nejvhodnější formy podnikání	67
4. 3	Závěrečné doporučení a návrh řešení.....	68
	ZÁVĚR	69
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	70
	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A POJMŮ	72
	SEZNAM GRAFŮ.....	73
	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	74
	SEZNAM TABULEK	75

ÚVOD

Bakalářská práce se zabývá volbou vhodné formy podnikání z pohledu daně z příjmů v rámci současně platné legislativy. Je zaměřena na zdanění podnikatelských subjektů na území České republiky a komparaci daňového zatížení jednotlivých forem podnikání fyzických a právnických osob.

Volba vhodné formy podnikání je důležitým rozhodnutím při zahájení podnikatelské činnosti, které významným způsobem ovlivňuje práva a povinnosti podnikatelského subjektu. Podnikatel by měl zvážit všechny aspekty provázející jednotlivé formy podnikání a zvolit takovou formu, která bude odpovídat nejen jeho požadavkům a potřebám, ale také například jeho současné finanční situaci. Pro „správné“ a kvalifikované rozhodnutí je důležité se v těchto formách podnikání orientovat. Každá z právních forem nese svou charakteristiku, jako jsou podmínky založení, počet zakladatelů, nutnost základního kapitálu, ručení za závazky, evidenci činnosti a další zákonné povinnosti. Dalšími aspekty jednotlivých forem podnikání je také administrativní náročnost a daňové zatížení, které je právě pro tuto práci stěžejním rozhodovacím faktorem. Současně s odlišnostmi při stanovení daňové povinnosti, musí tedy podnikatel sledovat rovněž ostatní výše uvedené aspekty podnikání, které hrají roli při jeho rozhodování.

Zájmem podnikatelů, jakožto daňových subjektů je zejména maximalizovat své zisky a užitky z ekonomické činnosti, přičemž jedním z prostředků k dosažení těchto cílů může být právě snížení daňové povinnosti. Volbou vhodné právní formy podnikání může samotným výběrem zajistit daňovou optimalizaci a ovlivnit tak budoucí daňové zatížení. A právě daňovému zatížení jednotlivých právních forem podnikání se věnuje tato práce.

Vymezení problémů a cíle práce

Cílem bakalářské práce je analyzovat a zpracovat základní principy zdanění vybraných právních forem podnikání, které nabízí současně platná legislativa České republiky, a následně poskytnout doporučení při volbě formy podnikání, přičemž jedním z hlavních kritérií při rozhodování je daňová zátěž.

Teoretická část této práce se zabývá daňovou teorií, kde se pokusím vysvětlit a přiblížit některé pojmy, se kterými se budeme setkávat i v dalších částech této práce. V první části se zaměřím na daň z příjmů fyzických a právnických osob, jejich právní úpravu a základní zákonné možnosti daňové optimalizace.

V další části této práce se budu zabývat charakteristikou jednotlivých forem podnikání a jejich právní úpravou. Tato kapitola se bude věnovat obchodním společnostem, a to konkrétně veřejné obchodní společnosti, komanditní společnosti, společnosti s ručením omezeným a také podnikání jednotlivce, tedy fyzické osoby. Zde budou uvedeny také postupy pro zjištění daňové povinnosti těchto subjektů.

V analytické části budou na základě vstupních dat vybraného podnikatelského subjektu vypracovány výpočty daňové povinnosti pro srovnávané formy podnikání. Výpočty poskytnou výsledky pro následné zhodnocení výhod a nevýhod těchto jednotlivých forem, a rovněž výši daňového zatížení. Na základě těchto výpočtů bude možné poskytnout doporučení vhodné formy podnikání z hlediska daňového zatížení.

1 Daň z příjmů

1.1 Daň z příjmů FO

Upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tento zákon upravuje rovněž daň z příjmů právnických osob.

1.1.1 Subjekt daně

Subjektem daně je v tomto případě poplatník daně z příjmů fyzických osob. Poplatník může být daňovým rezidentem nebo daňovým nerezidentem České republiky. Poplatníci jsou daňovými rezidenty, pokud mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují, a to alespoň 183 dní v roce. Jejich daňová povinnost se vztahuje jak na příjmy plynoucí z České republiky, tak na příjmy plynoucí ze zdrojů ze zahraničí [2, s. 158].

Poplatník je daňovým nerezidentem v případě, kdy není uveden v předchozí skupině poplatníků „nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy“. Daňová povinnost nerezidentů se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky. Přesná specifikace daňových nerezidentů je podrobněji upravena v ZDP §2 [8, §2].

1.1.2 Předmět daně

Daňová povinnost platí pro příjmy plynoucí ze zdrojů z České republiky, tak zdrojů ze zahraničí. ZDP upravuje jednotlivé druhy příjmů v §6-10. K jednotlivým typům uvedu některé příklady. Na zbytek odkážu příslušným § ZDP.

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou [8, §3]:

- a) příjmy ze závislé činnosti (§6)
- b) příjmy ze samostatné činnosti (§7)
- c) příjmy z kapitálového majetku (§8)
- d) příjmy z nájmu (§9)
- e) ostatní příjmy (§10)

Příjmy ze závislé činnosti (§6)

„Za příjem ze závislé činnosti se považuje plnění ve formě příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce“ [2, s.172].

Nejčastější podobou je zaměstnanecký plat nebo odměny jakožto člena výkonných orgánů, či družstva. Zákon v této části rovněž přímo uvádí, které příjmy nejsou předmětem daně. Například náhrady za opotřebení vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce nebo plnění vynaložená zaměstnavatelem na školení a další [8. §6].

Příjmy ze samostatné činnosti (§7)

Zde se jedná například o příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, příjem ze živnostenského podnikání, podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku, příjem z majetku zařazeného v obchodním majetku apod. Daňový základ tvoří příjmy po odečtení výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů. V případě, že výdaje nejsou prokázány může poplatník využít tzv. paušální výdaje. Procentuální sazba paušálních výdajů se liší podle jednotlivých typu podnikání a činností [8, §7].

Pro účely této práce bude stěžejní právě tato kategorie příjmů, do které spadá mimo jiné živnostenské podnikání.

Příjmy z kapitálového majetku (§8)

Do této kategorie příjmů spadají mimo jiné dividendy a úroky z držby cenných papírů, podíly na zisku tichého společníka, výnosy z jednorázových vkladů, úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů nebo zápůjček [8, §8].

Příjmy z nájmu (§9)

Například příjmy z nájmu nemovitých věcí nebo bytů, či příjmy z nájmu movitých věcí. Dílčí základ daně opět tvoří příjmy snížené o prokazatelně vynaložené výdaje. V případě že výdaje nebudou prokázány, může poplatník uplatnit výdaje ve výši **30 %** z těchto příjmů. Zákon tuto možnost ovšem omezuje maximální stanovenou výší těchto paušálních výdajů, a to v částce 300 000 Kč [8, §9].

Ostatní příjmy (§10)

Jsou ostatní příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku poplatníka, pokud nejde o příjmy podle §6-9.

Například příjmy z příležitostných činností, z převodu cenných papírů, z převodu práv na účasti ve společnosti, podíly apod. Dílčím základem daně jsou opět příjmy snížené o prokazatelně vynaložené výdaje [8, §10].

1. 1. 3 Osвобоzení od daně

Některé z příjmů jsou z hlediska daňové povinnosti osvobozené od daně. Tyto příjmy jsou uvedené v §4 a 4a ZDP. Jedná se například o příjmy z prodeje rodinného domu či bytu včetně souvisejícího pozemku, pokud jej prodejce vlastnil nejméně 2 roky a bezprostředně před prodejem zde měl nahlášené bydliště. Případně i tam, kde měl bydliště po dobu kratší, ovšem peněžní prostředky vynaložil na bytové potřeby. Dále také prodej nemovitých věcí za splnění zákonem stanovených podmínek, přijatá náhrada majetkové nebo nemajetkové újmy a mnoho dalších. Další osvobozené příjmy od daně tento zákon stanoví přímo v § 6-10 pro jednotlivé kategorie příjmů [8, §4].

1. 1. 4 Základ daně

V případě že v uplynulém zdaňovacím období dosáhl poplatník příjmu ve dvou a více výše uvedených kategoriích příjmů, je základem daně součet dílčích základů daně těchto jednotlivých příjmů podle §6-10, které představují příjmy po odečtení výdajů na ně vynaložených [8, §23].

Podle §5 ZDP můžeme základ daně definovat jako „částku, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení“ [8, §5].

V případě že daňový subjekt vede účetnictví, vycházíme pro zjištění základu daně z výsledku hospodaření za uplynulé účetní období. Pokud vede daňový subjekt pouze daňovou evidenci vycházíme z rozdílů mezi příjmy a výdaji [8, §23].

Pokud poplatník nevykazuje skutečné výdaje může uplatnit výdaje paušální, a to jak u výše uvedeného příjmu z nájmu podle §9, tak u příjmů ze samostatné činnosti podle §7, a to podle jednotlivých odvětví v následující výši:

- a) 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příjmů z živnostenského podnikání řemeslného; nejvýše však do výše 800 000 Kč.
- b) 60 % z příjmů ze živnostenského podnikání; nejvýše však do výše 600 000 Kč.
- c) 30 % z příjmů z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku; nejvýše však do částky 300 000 Kč.
- d) 40 % z jiných příjmů ze samostatné činnosti s výjimkou příjmů podle odstavce 1 písm. d) a odstavce 6; nejvýše však do výše 400 000 Kč [8, §7].

1. 1. 5 Sazba a výpočet daně

Sazba daně z příjmu fyzických osob činí podle aktuálního znění zákona o daních z příjmů 15 %.

Daň se vypočte jako součin základu daně sníženého o nezdánitelnou část základu daně dle § 15 a odčitatelné položky základu daně zaokrouhleného na sta dolů a 15 % sazby daně [8, §16].

Zaměstnanci a podnikatelé s měsíčními zdanitelnými příjmy přesahující zákonem stanovenou částku jsou zatíženi tzv. solidárním zvýšením daně. V rámci této práce nás zajímá především solidární zvýšení daně při výkonu samostatné činnosti. Solidární daň z příjmů ze samostatné činnosti je stanovena ve výši 7 % z nadlimitního příjmu přesahujícího **48násobek průměrné mzdy**. Tj. v roce 2019 1 569 552 Kč. Solidární zvýšení daně se počítá z kladného rozdílu mezi DZD podle §7 a 48násobkem průměrné mzdy [6, s.229].

Zdaňovacím obdobím daně z příjmů fyzických osob je kalendářní rok [8, §16].

1. 1. 6 Nezdánitelné části základu daně

Od základu daně lze odečíst položky, které snižují tento ZD. Konkrétně se jedná například o následující položky [8, §15]:

Bezúplatné plnění poskytnuté pro veřejné účely příslušným subjektům. Tedy dary poskytnuté obcím, krajům, organizačním složkám státu či právníkům osobám se sídlem na území ČR, jakož i právníkům osobám, které jsou pořadateli veřejných sbírek podle zvláštního zákona [8, §15].

Hodnota plnění musí přesáhnout 2 % ze základu daně nebo činit alespoň 1000 Kč. Maximální výše odečtu poté může tvořit 15 % **ze základu daně**. Hodnota odběru krve se oceňuje částkou 3 000 Kč a odběr orgánu od žijícího dárce částkou 20 000 Kč [8, §15].

Úroky zaplacené ve zdaňovacím období z úvěru ze stavebního spoření, hypotečního úvěru poskytnutého bankou sníženým o státní příspěvek či úvěru poskytnutého stavební spořitelnou na bytové účely. Tyto úroky lze uplatnit maximálně do výše 300 000 Kč [8, §15].

Příspěvky zaplacené poplatníkem **na penzijní připojištění**, se státním příspěvkem. Částka, kterou lze odečíst se rovná úhrnu částí měsíčních příspěvků, které přesáhly výši, od které náleží maximální státní příspěvek, nejvýše však do částky 24 000 Kč [8, §15].

Pojistné zaplacené poplatníkem **na soukromé životní pojištění**, při splnění podmínky sjednání smlouvy trvajícím minimálně 5 let, nároku čerpání při dosažení věku 60 let a minimální ujednaná pojistná částka musí činit 40 000 Kč. Částka, kterou lze takto odečíst představuje v úhrnu 24 000 Kč [8, §15].

Členské příspěvky zaplacené ve zdaňovacím období členem odborové organizace, která podle svých stanov hájí hospodářské a sociální zájmy zaměstnanců. Takto lze odečíst částku do výše 1,5 % zdanitelných příjmů podle §6 maximálně však do výše 3 000 Kč [8, §15]

Úhradu za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělání, pokud nebyly hrazeny zaměstnavatelem, ani nebyly uplatněny podle jiného právního předpisu. Takto lze odečíst nejvýše 10 000 Kč [8, §15].

1. 1. 7 Odčitatelné položky

Od základu daně lze také odečíst tzv. odčitatelné položky, tato úprava se týká fyzických i právnických osob.

Od základu daně můžeme odečíst daňovou ztrátu vzniklou v minulých zdaňovacích obdobích. Vykázanou ztrátu je poplatník oprávněn uplatnit v následujících pěti letech, nikoli však ve zdaňovacím období, ve kterém vznikla. Odpočet daňové ztráty je zcela na vůli poplatníka. Ten může rozhodnout v jaké výši a v kterém z následujících pěti zdaňovacích obdobích ztrátu uplatní. Daňovou ztrátu však nelze odečíst od dílčího základu daně podle §6 ZDP [1, s. 30].

Pro účely této práce jsou stěžejní příjmy podle §7 ZDP a následující, proto nebudou příjmy ze závislé činnosti brány v potaz.

Dále lze uplatnit odpočet na podporu výzkumu a vývoje. V jaké výši a za jakých podmínek stanoví ZDP v §34 a následující.

1. 1. 8 Slevy na dani

Další možností daňové optimalizace jsou **slevy na dani**. Slevy jsou odečítány od daně samotné, narozdíl od odečitatelných položek uvedených výše, které upravují pouze základ daně. Zákon stanoví v jednotlivých ustanoveních podmínky pro uplatnění jednotlivých slev. Jedná se o tyto slevy:

Tabulka 1: Přehled ročních slev na dani

Sleva	Roční částka
Základní sleva na poplatníka	24 840 Kč
Sleva na manželku (manžela)	24 840 Kč
Sleva držitele ZTP/P	16 140 Kč
Sleva z titulu pobírání invalidního důchodu	2 520 Kč
Rozšířená sleva na invaliditu	5 040 Kč
Sleva pro studenta	4 020 Kč
Sleva za umístění dítěte	Odpovídá výši prokázaných výdajů

(Zdroj: Vlastní zpracování dle [8])

Poplatníci daně z příjmu FO mohou rovněž uplatnit slevu ve výši 18 000 Kč, za každého zaměstnance se zdravotním postižením a částku 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením [8, §35].

1. 1. 9 Daňové zvýhodnění na dítě

Další úpravou daně může být také daňové **zvýhodnění na vyživované dítě**. V tomto případě se však nejedná pouze o slevu na dani, která snižuje daňovou povinnost, ale může mít také charakter daňového bonusu. [8, §35c].

Poplatník daně z příjmu FO může uplatnit roční daňové zvýhodnění na vyživované dítě ve výši: 15 204 Kč na jedno dítě, 19 404 Kč na druhé dítě a 24 404 Kč ročně na třetí dítě a každé další.

Podmínky pro uplatnění zvýhodnění na vyživované dítě a výši daňového bonusu stanoví zákon v §35c.

1. 1. 10 Výpočet daně

Dílčí základ daně z příjmů z podnikání / ztráta (§7)
+ Dílčí základ daně z pronájmu (§9)
+ - Dílčí základ daně z příjmů z kapitálového majetku (§8)
+ Dílčí základ daně z ostatních příjmů (§10)
Souhrn dílčích základů daně podle §7 až 10 ZDP / případná daňová ztráta (odpočet do dalších let)
+ Dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti (§6)
Základ daně z příjmů fyzických osob
- Nezdánitelné částky §15
- Odpočty podle §34
Upravený daňový základ (zaokrouhlený na celá sta dolů)
Vypočtená daňová povinnost (15 % z upraveného daňového základu)
- Slevy na dani (§35, 35a, 35ba)
- Daňové zvýhodnění §35c
Daňová povinnost / daňový bonus
- Případné zaplacené /sražené zálohy na daň
Daňový nedoplatek / daňový přeplatek

Obrázek 1: Zjednodušené schéma výpočtu daně z příjmů fyzických osob

(Zdroj: Vlastní zpracování dle [8])

Pro účely této práce a následné zhodnocení propočtů nebereme v potaz existenci příjmů ze závislé činnosti.

1. 2 Daň z příjmů PO

1. 2. 1 Subjekt daně

Poplatníkem daně z příjmů právnických osob jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami. Konkrétní vymezení najdeme v ZDP §17. Stejně jako u poplatníků daně z příjmů fyzických osob dělíme i zde poplatníky na daňové rezidenty nebo daňové nerezidenty.

Rezidenty jsou právnické osoby, které mají na území ČR sídlo nebo místo svého vedení. Daňoví rezidenti České republiky mají daňovou povinnost vztahující se jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí (neomezenou daňovou povinnost) [2, s.94].

Daňovými nerezidenty rozumíme právnické osoby, které nemají sídlo na území ČR a které zde nemají místo vedení. Taková osoba je podrobena dani z příjmu jen v rozsahu příjmů, kterých dosahuje v České republice. Daňový nerezident má tedy omezenou daňovou povinnost [2, s.95].

Konkrétní vymezení poplatníků daně z příjmů právnických osob nalezneme v ZDP §17.

Pro účely této práce jsou pro nás stěžejní vybrané obchodní korporace, spadající do kategorie právnických osob [9, §210].

1. 2. 2 Předmět daně

Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Zákon o dani z příjmů současně opět vymezuje předmět daně v §18 i negativně.

Podle §18 předmětem daně nejsou například [8, §18]:

- Příjmy získané nabytím akcií podle zákona upravujícího podmínky převodu majetku státu na jiné osoby
- U poplatníků, kteří mají postavení oprávněné osoby na základě zvláštního zákona jsou to příjmy získané s vydáním pohledávky, a to do výše náhrad podle zvláštních zákonů, do výše nároků na vydání základního podílu, a dále příjmy z vydání dalšího podílů v nepeněžní formě

- Příjmy z vlastní činnosti Správy uložišť radioaktivních odpadů
- Příjmy z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou je Česká republika povinna uhradit, nebo z titulu urovnání záležitosti před Evropským soudem pro lidská práva na základě smíru nebo jednostranného prohlášení vlády ve výši, kterou se Česká republika zavázala uhradit.
- Příjmy zdravotní pojišťovny, podle stanovených kritérií
- Příjmy společenství vlastníků jednotek z dále stanovených zdrojů

Zákoník v dalších ustanoveních vymezuje společnosti, které nebyly založeny za účelem podnikání a rovněž u nich stanoví předmět daně.

1. 2. 3 Osvobození od daně

Podobně jako u daně z příjmů fyzických osob také zde vymezuje ZDP příjmy osvobozené od daně. Osvobozené příjmy jsou taxativně vymezeny v §19 ZDP. Jedná se mimo jiné o nejrůznější členské příspěvky, výnosy kostelních sbírek, příjmy státních fondů apod. Od daně jsou dále osvobozeny například příjmy nabyté dědictvím nebo odkazem a další příjmy podle § 19 [8, §19]

1. 2. 4 Základ daně

Pro zjištění základu daně vychází účetní jednotka z výsledku hospodaření běžného období. Takto zjištěný výsledek hospodaření je upraven podle §23 o položky, které snižují, popřípadě zvyšují výsledek hospodaření [2, s.97].

Od takového základu daně je opět možné odečíst **položky odčitatelné od základu daně** uvedené v §34 ZDP, například daňovou ztrátu. Jedná se o právo poplatníka nikoliv povinnost [2, s.139].

Samostatný základ daně podle §20 zahrnuje veškeré příjmy z podílů na zisku, vypořádacích podílů na likvidačním zůstatku nebo jim obdobná plnění, včetně daně sražené v zahraničí, plynoucí poplatníkům uvedeným v §17 odst. 3 ze zdrojů v zahraničí v příslušném zdaňovacím období.

U poplatníka, který je společníkem veřejné obchodní společnosti nebo komplementářem komanditní společnosti, je součástí samostatného základu daně i část příjmů veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti. Zákon dále stanoví určení takového základu [8, §20].

1. 2. 5 Sazba a výpočet daně

Sazba daně z příjmů právnických osob činí podle aktuálního znění zákona o daních z příjmů **19 %**. Sazba vztahující se k samostatnému základu daně poté **15 %**. Sazba daně **5 %** se vztahuje k základnímu investičnímu fondu [8, §21].

Daň se vypočte jako součin základu daně sníženého o položky snižující základ daně a odčitatelné položky od základu daně, zaokrouhleného na celé tisíce Kč dolů, a sazby daně [8, §21].

Zákon o daních z příjmů v následujících paragrafech vymezuje tzv. **společná ustanovení** (§22 a následující). Případné výjimky týkající se pouze FO nebo PO jsou uvedeny v příslušných ustanoveních přímo souvisejících s jednotlivými daněmi. Zejména se jedná o výdaje na dosažení zisku, které jsou obsáhle uvedeny v §24. Zmínit můžeme například odpisy, pojistné či nejrůznější členské příspěvky. Výdaje jsou rovněž vymezeny také negativně a to v §25. Zde najdeme například vyplacené podíly na zisku, výdaje na pořízení majetku či výdaje na zvýšení základního kapitálu.

1. 2. 6 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím daně z příjmů právnických osob je podle ZDP §21:

- Kalendářní rok
- Hospodářský rok
- Období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými
- Účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců [8, §21a]

1. 2. 7 Splatnost daně

Výpočet daně uvádí poplatník v daňovém přiznání. To je povinen podat do tří měsíců po skončení zdaňovacího období. Je-li zdaňovacím obdobím kalendářní rok, podává právnická osoba daňové přiznání do 1. dubna. Právnické osoby, které podléhají povinnému auditu podávají daňové přiznání až do šesti měsíců po skončení zdaňovacího období [2, s. 148].

Ve stejné lhůtě podávají daňové přiznání také osoby fyzické. U fyzických osob je podání daňového přiznání prodlouženo na šest měsíců v případě, kdy za daňový subjekt podává daňové přiznání daňový poradce [2, s.148].

„Poslední den lhůty pro podání daňového přiznání je současně i dnem splatnosti daně z příjmu“ [2, s.148]

1. 2. 8 Položky snižující základ daně

Obdobně jako u fyzických osob lze i v tomto případě odečíst hodnotu bezúplatného plnění poskytnutého pro veřejné účely příslušným subjektům. Tedy dary poskytnuté obcím, krajům, organizačním složkám státu či právnickým osobám se sídlem na území ČR, jakož i právnickým osobám které jsou pořadateli veřejných sbírek podle zvláštního zákona [8, §20].

V tomto případě však musí činit hodnota bezúplatného plnění alespoň 2000 Kč a v úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % z **upraveného základu daně** (sníženého o položky §34) [8, §20].

Obdobné položky jako v případě nezdanitelných částí základu daně u FO zde nenajdeme.

1. 2. 9 Odčitatelné položky

V tomto případě platí pro odčitatelné položky daně z příjmů právnických osob společná ustanovení podle §34 a následující. Tyto položky jsou popsány výše pro případ daně z příjmů fyzických osob.

1. 2. 10 Slevy na dani

V případě daně z příjmů PO je možné uplatnit pouze slevy na dani za zaměstnance se zdravotním postižením podle § 35, který je rovněž součástí společných ustanovení. Na následujícím modelovém příkladu bude nastíněno, jak probíhá výpočet výše takové slevy.

Tabulka 2: Modelový příklad 1.: Údaje pro výpočet slevy za zaměstnance se ZP

Zaměstnanec	A	B	C
Počet hodin vyplývajících z rozvržené pracovní doby	2 000	2 000	1680
Upravený počet hodin (po odečtech neodpracovaných hodin)	2000	1950	1460
Celkem	5 410		

(Zdroj: Vlastní zpracování dle [12])

Výpočet slevy za zaměstnance se ZP: V uplynulém roce tvořil roční fond pracovní doby připadající na plnou pracovní dobu 250 pracovních dní při stanovené týdenní pracovní době 40 hodin. Celkově tedy 2 000 hodin za rok ($8 * 250$)

Sleva = (celkový počet odpracovaných hodin jednotlivých pracovníků / celkový roční fond pracovní doby) * zákonná sleva 18 000 Kč (za zaměstnance se zdravotním postižením)

1. krok = $5\,410 / 2\,000 = 2,70$ (zaokrouhлено) => 2,70 [„zaměstnanec“, za které je možné uplatnit zákonnou slevu]
2. krok = $2,70 * 18\,000 = 48\,600$ Kč (Výše celkové možné slevy za zaměstnance se ZP).

1. 2. 11 Výpočet daně

Účetní výnosy – účetní náklady	
Účetní výsledek hospodaření	
Úprava účetního výsledku hospodaření na daňový základ	+ Daňově neuznatelné náklady (položky zvyšující základ daně) – Výnosy, které nevstupují do základu
Základ daně před úpravou	
– Položky odčitatelné od základnu daně podle §34 ZDP	– Daňová ztráta z minulých let – Výdaje na výzkum a vývoj
Základ daně po úpravě	
– Položky snižující základ daně podle §20 ZDP	např. dary
Upravený základ daně	
	Zaokrouhlený na 1000 Kč dolů
Sazba daně pro rok 2019	19 %
Daň z příjmu právnických osob	
– Slevy na dani podle §35 ZDP	
Daňová povinnost po slevě	

Obrázek 2: Zjednodušené schéma výpočtu daně z příjmů právnických osob
(Zdroj: Vlastní zpracování dle [8])

2 Formy podnikání

Podnikatelé mohou svou podnikatelskou činnost provozovat individuálně, nebo se mohou za účelem společného podnikání sdružovat. Vzniká tedy otázka, kterou právní formu podnikání zvolit. Volba konkrétní formy závisí na několika kritériích. Prvním z nich je například předpokládaný rozsah podnikání, způsob zdanění, organizační struktura, majetkové bezpečí a způsob financování či prestiž, která bývá mnohdy spojována s jednotlivými formami podnikání [5, s. 100].

Podnikatel může být jak fyzickou osobou, tak právnickou osobou. V současnosti jsou v České republice oblíbenou formou podnikání kapitálové společnosti, zejména pak s. r. o., a živnostenské podnikání.

V následující části práce budou popsány vybrané právní formy podnikání, a to jak v oblasti individuálního podnikání, tak kolektivního podnikání v případě obchodních společností.

2.1 Podnikání FO

Podnikání fyzických osob je u nás velmi rozšířeno a má již jistou tradici. Zejména v podobě živnostenského podnikání. Další bohatě zastoupenou formou podnikání jsou také skupiny povolání, které jsou provozovány podle zvláštních předpisů, tedy jiného než živnostenského oprávnění [3, s. 15].

Za podnikatele je považována dle NOZ osoba, „*kteřá samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku*“ [9, §420]. Podnikatel jedná při svém podnikání pod vlastním jménem případně obchodní firmou. Obchodní firma je jméno, pod kterým je podnikatel zapsán do obchodního rejstříku [9, §423].

Živnostenské podnikání je upraveno živnostenským zákonem, který požaduje splnění zákonných požadavků pro provozování živnosti, tzv. všeobecných podmínek. Těmito podmínkami jsou plná svéprávnost a bezúhonnost. Splnění těchto kritérií postačí na provozování živnosti volně. Tento zákon také stanoví, které činnosti se považují za živnost, a které jsou provozovány na základě zvláštních předpisů [3, s.15].

Zákon rozděluje živnosti do dvou základních skupin [11, §19]

- a) Živnosti koncesované
- b) Živnosti ohlašovací
 - Živnosti řemeslné
 - Živnosti vázané
 - Živnosti volné

Jednotlivé živnosti lze provozovat podle rozdílných režimů. Živnosti koncesované mohou být provozovány až po udělení koncese, kdežto na živnosti ohlašovací vzniká právní nárok po splnění podmínek již dnem ohlášení. Toto ohlášení však musí být provedeno řádně, doloženo požadovanými dokumenty a žadatel hradí příslušný poplatek. Tento poplatek činí podle přílohy zákona o správních poplatcích 1000 Kč [3, s.15].

Za **výhody** individuálního podnikání FO můžeme považovat zejména:

- Svobodné rozhodování podnikatele
- Zisk náleží jen podnikateli
- Samostatnost při výkonu podnikatelských aktivit
- Menší administrativní i finanční náročnost na založení podnikání a v jeho průběhu
- Jednodušší právní úprava statusu podnikatele
- Administrativně nenáročné ukončení podnikání
- Možnost sdružení do společnosti s dalšími podnikateli [4, s. 10]

Nevýhodou individuálního podnikání může naopak být:

- Neomezené ručení
- Tíha vlastní odpovědnosti při podnikatelských rozhodnutích
- Častější potřeba placené odborné pomoci [4, s. 10]

2.2 Podnikání PO

Kolektivní podnikání nabízí mnohé výhody a nevýhody. Při rozhodování volby formy obchodní korporace musí podnikatel zvážit několik základních otázek. Primární otázkou může být, zda bude podnikat sám, nebo ve spojení s dalšími osobami. V případě že se rozhodne podnikat sám, má na výběr z kapitálových společností, které umožňují založení jedinou osobou. Pokud však hodlá fyzická osoba podnikat ve spojení s dalšími osobami, nabízí se také výběr jedné ze společností osobních, včetně družstva. Charakteristiky jednotlivých společností budou popsány v dalších částech této práce [4, s. 12].

Za výhody kolektivního podnikání v podobě právnických osob můžeme považovat zejména:

- Omezené nebo žádné ručení (kapitálové společnosti)
- Komunikace s orgány korporace při rozhodování
- Přítomnost více osob, včetně odborníků a kvalifikovaných zaměstnanců
- Zhodnocení vloženého kapitálu [4, s. 10]

Pro účely této práce budou v následujících kapitolách popsány pouze **obchodní korporace**, spadající do kategorie právnických osob. Konkrétně vybrané obchodní společnosti.

Obchodní společnosti, které jsou stěžejní pro tuto práci dělíme do dvou základních skupin:

- a) Osobní společnosti (do kterých spadá veřejná obchodní společnost a komanditní společnost)
- b) Kapitálové společnosti (zde se jedná o společnost s ručením omezeným a akciovou společnost) [10, §1]

2. 3 Obchodní společnosti

Obchodní společnost, obecněji obchodní korporace je založena uzavřením společenské smlouvy v zákonem předepsané formě. Zakladatelem obchodní korporace může být jak fyzická, tak právnická osoba. V případě, že zákon umožňuje založení společnosti jednou osobou, je společnost založena zakladatelskou listinou. Toto zakladatelské jednání vytváří předpoklady pro následný vznik obchodní společnosti [5, s. 104].

Obsah společenské smlouvy závisí na právní formě obchodní korporace. Zákon pro každou z těchto korporací určuje podstatné náležitosti a rovněž formu této smlouvy. Osobní společnosti se zakládají společenskou smlouvou v písemné formě s úředně ověřenými podpisy zakladatelů. Kapitálové společnosti musejí mít tuto smlouvu zhotovenou ve formě veřejné listiny, tedy notářského zápisu [5, s. 105].

Obsah společenské smlouvy mimo jiné upravuje také poměry mezi zakladateli, jejich budoucí vztahy k obchodní společnosti, odchýlná ujednání o převodu podílů nebo ujednání o oprávnění valné hromady a další skutečnosti [5, s. 105].

Založení obchodní korporace můžeme chápat jako dvoustupňové, přičemž zřízení jednou z výše uvedených forem zakladatelského jednání je prvním krokem. Samotný vznik obchodní korporace je vázán na tzv. registrační princip, kdy společnost vzniká zápisem do příslušného veřejného rejstříku [5, s. 110].

2. 3. 1 Veřejná obchodní společnost

Veřejná obchodní společnost je definována jako „společnost alespoň dvou osob, které se účastní na jejím podnikání nebo správě jejího majetku, a ručí za její dluhy společně a nerozdílně“ [5, s. 259].

Mezi hlavní znaky veřejné obchodní společnosti patří:

- Společenství alespoň dvou osob
- Účast společníků na podnikání nebo správě majetku
- Solidární neomezené ručení za závazky společnosti [5, s. 259]

Založení a vznik společnosti

Veřejná obchodní společnost se zakládá společenskou smlouvou. Z důvodu nepřipustnosti jednočlenné společnosti se jedná o jedinou formu zakladatelského jednání. Společenská smlouva vyžaduje písemnou formu s úředně ověřenými podpisy všech zakladatelů. Minimální obsahové náležitosti jsou upraveny zákonem, přičemž další ujednání mohou společníci učinit dle vlastní vůle. (například úprava vkladových povinností). Veřejná obchodní společnost vzniká dnem zápisu do obchodního rejstříku [5, s. 264].

Obchodní firma

Obchodní firmou veřejné obchodní společnosti je jméno, pod kterým je zapsána do obchodního rejstříku. Firma veřejné obchodní společnosti, musí vždy obsahovat dodatek, který tuto firmu identifikuje. Dodatkem může být plné označení této formy obchodní společnosti („veřejná obchodní společnost“) nebo zkratkou („veř. obch. spol.“ a „v. o. s.“) [5, s. 260].

Počet členů a ručení

Společníkem v. o. s může být jak fyzická, tak právnická osoba. Pokud je společníkem osoba právnická vykonává svá práva prostřednictvím pověřeného zmocněnce. Po dobu existence v. o. s nesmí počet společníků klesnout pod dva.

Společníci v. o. s ručí za dluhy společnosti společně a nerozdílně [5, s. 261].

Vkladová povinnost

Společníci ze zákona nemají vkladovou povinnost. Na případnou vkladovou povinnost a její výši se mohou dohodnout v ustanoveních společenské smlouvy. V případě že nebude vkladová povinnost definována dostatečně, včetně způsobu a lhůty splacení, uplatní se podpůrná zákonná úprava [5, s. 265].

Práva a povinnosti členů

Základní povinností každého společníka je „osobně se účastnit na podnikání společnosti nebo na správě jejího majetku“. Vyloučení této povinnosti není možné [5, s. 265].

Práva společníků lze rozlišit na práva s majetkovou povahou a práva, která nemají primárně majetkový charakter. Mezi práva majetková patří právo na podíl na zisku, právo na náhradu výdajů vynaložených při zařizování záležitostí společnosti, právo na vypořádací podíl a právo na likvidačním zůstatku. Mezi další práva společníků patří například právo podílet se na řízení a vedení společnosti, rozhodování o změně společenské smlouvy, právo podat žalobu vůči společníkovi, právo na informace a další [5, s. 269].

Společník v. o. s. „*nesmí bez svolení ostatních společníků podnikat v předmětu podnikání společnosti, a to ani ve prospěch jiných osob*“ Dále nesmí zprostředkovávat obchody pro jiného, nemůže být členem statutárního nebo jiného orgánu jiné obchodní korporace s obdobným předmětem podnikání, ledaže by šlo o koncern, ve kterém společnost vystupuje. [10, §109].

Zdanění

Veřejná obchodní společnost je jako samostatná právnická osoba povinna vést účetnictví ode dne svého vzniku až do dne svého zániku podle zákona o účetnictví a dalších účetních předpisů, jako je vyhláška č. 500/2002 Sb, a české účetní standardy pro podnikatele [14].

V průběhu účetního období vede v. o. s. účetnictví stejným způsobem jako jiné obchodní korporace. Při uzavírání účetních knih na konci účetního období však postupuje odlišně. Zaúčtuje nárok na podíl na výsledku hospodaření veškerých společníků na příslušných účtech, a to způsobem kdy zůstatek účtu „výsledek hospodaření“ zůstane nulový. Účet zisků a ztrát nebude vykazovat žádný zůstatek. I přes tuto skutečnost se na v. o. s. vztahuje registrační povinnost poplatníků k dani z příjmu právnických osob [14].

Vzhledem ke specifickému způsobu vedení účetnictví a nulovému výsledku hospodaření vyplývá také nulový základ daně pro v. o. s. Z toho důvodu se na tuto společnost vztahuje výjimka z povinnosti podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob podle §38mp ZDP [14].

Prvním krokem je tedy zjištění účetního výsledku hospodaření, který se následně upraví pro daňové účely na daňový základ, a to i přes skutečnost, že v. o. s. své daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob nebude podávat. Tento daňový základ si společníci rozdělí podle poměru svých podílů. Za jednotlivé společníky se poté vytvoří dílčí daňový základ.

Po rozdělení daňového základu mezi jednotlivé společníky je každý společník povinen si tento podíl na zisku zdanit sám ve svém daňovém přiznání (k dani z příjmů fyzických osob). Tento podíl představuje dílčí základ daně z příjmu FO podle §7 ZDP. Daň z příjmu v. o. s. je tedy zdaněna přímo u poplatníka, který je společníkem. V případě že je společníkem PO, vstupuje takto zjištěný dílčí základ daně do výnosů, které zvýší její daňový základ [14].

2. 3. 2 Komanditní společnost

Komanditní společnost se řadí mezi osobní společnosti. V případě že nevyplyne z ustanovení o komanditní společnosti jinak, použijí se pro komanditní společnost ustanovení o veřejné obchodní společnosti [10, §119].

„Komanditní společnost je společnost, v níž alespoň jeden společník ručí za její dluhy omezeně (dále jen „komanditista“) a alespoň jeden společník neomezeně (dále jen „komplementář“) [10, §118].

Založení a vznik

Stejně jako v. o. s. se také komanditní společnost zakládá společenskou smlouvou, která musí mít písemnou formu. Forma veřejné listiny se však nevyžaduje. Zakladatelé musí splňovat stejné podmínky, které zákon vyžaduje při založení v. o. s. [5, s. 280].

Povinnými náležitostmi společenské smlouvy jsou určení sídla a firmy společnosti, účel založení, dostatečná identifikace všech společníků. Dále musí určit, který ze společníků je komanditista a který komplementář, či vkladovou povinnost komanditisty [5, s. 280].

Obchodní firma

Firma musí obsahovat označení „komanditní společnost“, které může být nahrazeno zkratkou kom. Spol. nebo k. s. §118 ZOK dále stanoví, že „*komanditista, jehož jméno je uvedeno ve firmě ručí za dluhy společnosti jako komplementář*“ [10, §118].

Počet členů a ručení

„Komanditní společnost je společností minimálně dvou společníků. V níž jeden zastává pozici komplementáře a jeden pozici komanditisty“ [10, §118].

Komplementář ručí za dluhy společnosti celým svým majetkem, společně a nerozdílně.

Komanditista ručí za dluhy společnosti s ostatními společníky společně a nerozdílně, a to do výše svého nesplaceného vkladu, podle stavu zapsaného v obchodním rejstříku [10, §122]. V případě ujednání ve společenské smlouvě, ručí komanditista za dluhy společnosti do výše určené částky („komanditní sumy“). Komanditní suma nemůže být sjednána v částce nižší, než kolik činí vklad komanditisty [10, §129].

Vkladová povinnost

Vkladovou povinnost mají ze zákona pouze komanditisté, přičemž výše tohoto vkladu ze zásady určuje velikost podílu na společnosti. Komplementář nemá ze zákona stanovenou vkladovou povinnost, ta může být však upravena společenskou smlouvou [5. s. 281].

Předmětem vkladu mohou být peníze nebo jiná penězi ocenitelná a převoditelná věc. Zákon umožňuje komplementáři splnit svou vkladovou povinnost prostřednictvím provedení prací nebo poskytnutí služeb. Společenská smlouva toto plnění může umožnit také komanditistům [5, s. 281].

Práva a povinnosti členů

Mezi hlavní povinnosti společníků patří splnění vkladové povinnosti. Dále sem spadá například povinnost hradit ztrátu, která se dělí mezi společnost a komplementáře. Komanditisté tuto povinnost nenesou. (není-li určeno ve společenské smlouvě).

V případě, že je ujednána komanditní suma, uhradí komanditista ztrátu spolu s ostatními společníky podle svého podílu do výše této komanditní sumy [5, s. 281].

Podobně jako v případě v. o. s. lze i práva členů k. s. rozdělit na majetková a nemajetková. Mezi majetková práva patří právo na podíl na zisku, právo na vypořádací podíl, právo na likvidačním zůstatku. Rozdílná úprava v případě k. s. se projevuje v případě rozdělení zisku. Zisk se dělí nejdříve mezi společnost a komplementáře na polovinu (neurčí-li společenská smlouva jinak). Část připadající komplementářům je mezi ně rozdělena rovným dílem. Část zisku připadající společnosti nejdříve podléhá zdanění, a poté je rozdělena mezi komanditisty v poměru jejich podílů [5, s. 282].

Nemajetková práva shodná pro komplementáře i komanditisty jsou například nahlížení do všech dokladů společnosti a kontrola údajů, domáhat se u soudu splnění vkladových povinností nebo náhrady újmy způsobené společníkem [5, s. 283].

Členové statutárního orgánu mají právo, které je současně i jejich povinností, a to podílet se na řízení společnosti, obchodně ji vést a rozhodovat [5, s. 283].

Zákaz konkurence, který platí pro společníky v. o. s. se uplatní také pro všechny komplementáře i komanditisty (neurčí-li společenská smlouva jinak) [5, s. 281].

Zdanění

Pro zjištění základu daně vychází komanditní společnost ze zjištěného výsledku hospodaření. Výsledek hospodaření je nutné upravit na daňový základ, který se rozdělí mezi společnost a komplementáře na polovinu (není-li určeno společenskou smlouvou jinak) [13].

Část zisku připadající společnosti se po zdanění sazbou 19 % rozdělí mezi jednotlivé komanditisty a poté je zatížen srážkovou daní 15 % a následně vyplacen komanditistovi. Ten již není povinen podávat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob [13].

Část upraveného základu daně připadající na komplementáře (nejčastěji druhá polovina) podléhá zdanění obdobně jako u společníka v. o. s. Komplementář si tento dílčí základ daně zahrne do svého daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob v částce, která

nebyla zatížena daní z příjmů PO. Tato částka rovněž vstupuje do výpočtu vyměřovacího základu pro sociální a zdravotní pojištění [13].

2. 3. 3 Společnost s ručením omezeným

Společnost s ručením omezeným je upravena zákonem o obchodních korporacích v § 132 - 242. Jedná se o obchodní společnost, která spadá mezi společnosti kapitálové. Základními charakteristickými rysy této společnosti je zejména omezené ručení společníků a flexibilní úprava, která umožňuje vytvořit společnost podle vlastních potřeb [7, s. 9].

Založení a vznik

Společnost s ručením omezeným se zakládá společenskou smlouvou, případně zakladatelskou listinou v případě jednočlenné společnosti. Společenská smlouva má zákonem stanovenou formu veřejné listiny (notářský zápis) [7, s. 23-24].

Společnost s ručením omezeným vzniká dnem zápisu do obchodního rejstříku [10, §126]

Společenská smlouva musí dle ZOK §146 a §123 NOZ obsahovat tyto povinné náležitosti:

- a) Firma společnosti (NOZ §123 odst. 1, ZOK§146)
- b) Sídlo společnosti (NOZ §123 odst. 1)
- c) Předmět podnikání nebo činnosti společnosti (NOZ §123 odst. 1, ZOK §146)
- d) Určení společníků (ZOK § 146)
- e) Určení druhů podílů (ZOK §146)
- f) Výše vkladu (ZOK § 146)
- g) Výše základního kapitálu (NOZ §123, ZOK§146)
- h) Jednatelé (NOZ §123, ZOK §146)
- i) Správce vkladů (ZOK §146)
- j) Údaje o nepeněžitém vkladu (ZOK §146)

Obchodní firma

Součástí firmy společnosti s ručením omezeným je vždy dodatek označující právní formu, tj. „společnost s ručením omezeným“, „spol. s r. o.“ nebo „s. r. o.“ [10, §132]

Počet členů a ručení

Na rozdíl od osobních společností neurčuje ZOK minimální ani maximální počet společníků a společnost může být založena a vedena pouze jedinou osobou. [7, s. 23].

Společníci s. r. o. mají pouze omezené ručení za dluhy společnosti. Zákon stanoví, že společníci ručí za dluhy společnosti společně a nerozdílně, do výše jejich nesplacené vkladové povinnosti. Společníci ručí tedy omezeně, a to do výše součtu všech nesplněných vkladů všech společníků. To znamená, že společník, který splnil svou vkladovou povinnost v plné výši i na dále ručí za dluhy společnosti za společníky kteří tuto povinnost nesplnili [7, s. 111].

Vkladová povinnost

Zákon o obchodních korporacích stanoví výši vkladu jednoho společníka na 1 Kč. Každý ze společníků je však povinen splnit svou vkladovou povinnost ve výši, kterou určí společenská smlouva. Výše vkladu je jednou z povinných náležitostí společenské smlouvy a v praxi bývá výše vkladu určena v rozdílné výši než podle ustanovení zákona [7, s. 110].

Předmětem vkladu společníka mohou být peníze nebo jiná penězi ocenitelná věc (nepeněžitý vklad) [10, §17].

Práva a povinnosti členů

Mezi práva společníků spadá zejména:

- a) Právo na podíl na zisku
- b) Právo na podíl na likvidačním zůstatku
- c) Právo na informace
- d) Právo účastnit se a hlasovat na valné hromadě
- e) Společnická žaloba
- f) Právo domáhat se neplatnosti usnesení valné hromady [7, s. 85-105]

Povinnosti společníků můžeme rozlišit do tří skupin. První skupinou jsou povinnosti, které společníkovi ukládá přímo zákon a které vyplývají pro všechny společníky společnosti s ručením omezeným (například povinnost loajality, vkladová povinnost či zákonné ručení). Druhou skupinou jsou povinnosti, které vyplývají ze společenské smlouvy na základě zákona (např. příplatková povinnost), a třetí skupinou jsou povinnosti uložené společenskou smlouvou [7, s. 109].

ZOK upravuje rovněž v tomto případě zákaz konkurence. Ten platí pro jednatele, který *„nesmí podnikat v předmětu podnikání společnosti ani ve prospěch jiného, nesmí zprostředkovávat obchody společnosti jinému, nesmí být členem statutárního orgánu jiné PO, s obdobným předmětem podnikání ani se účastnit podnikání jiné obchodní společnosti jako společník s neomezeným ručením nebo ovládající osoba jiné osoby s obdobným předmětem podnikání“* [7, s. 195].

Zdanění

Stejně jako v předchozích případech i společnost s ručením omezeným je povinna vést účetnictví a při zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření upraveného podle kapitoly 1. 2. 11. [15]

O schválení účetní závěrky a rozdělení zisku rozhoduje valná hromada. O vyplacení podílu na zisku poté rozhoduje statutární orgán. Na zisku se společníci podílejí v poměru svých podílů, pokud není ve společenské smlouvě stanoveno jinak [15].

Společnost zdaní upravený základ daně 19% sazbou daně z příjmů právnických osob. Z tohoto „čistého zisku“, který je určen k vyplacení je sražena 15% srážková daň a společníkovi se vyplatí zbylých 85 %. Tento společník již není povinen k podání daňového přiznání [15].

Společnost srážkovou daň sráží při výplatě podílů na zisku, nejpozději však do konce třetího měsíce následujícího po schválení účetní závěrky a rozdělení zisku. Daň se pak odvádí do konce kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byla srážka provedena.

3 Analýza problému a současného stavu

V následující části práce budou využity teoretické poznatky z předchozích kapitol pro výpočet a srovnání daňového zatížení jednotlivých forem podnikání z pohledu daně z příjmů. Pro vypovídající srovnatelnost budou použity hospodářské údaje z podnikání dvou osob, které v současné době podnikají prostřednictvím společnosti s. r. o.

Společnost vznikla zápisem do Obchodního rejstříku 24. dubna 1995. Základní kapitál ve výši 1 602 000 Kč je tvořen vklady dvou společníků, kteří se na tomto kapitálu podílí ve výši stanovené společenskou smlouvou. Prvním ze společníků je pan Petr Maláč, který vlastní 60% podíl společnosti a zároveň vystupuje jako jednatel a druhým pan Jiří Konečný, který vlastní zbývajících 40 %.

Hlavním předmětem podnikání společnosti jsou montáže, opravy a údržby vyhrazených elektrických zařízení. Nabízí kompletní služby v oblasti realizace elektromontážních prací od zhotovení projektu, přes realizaci až po zabezpečení servisu. Společnost provádí především montáže:

- Silnoproudých zařízení
- Slaboproudých zařízení
- Měření a regulace

V rámci hlavního předmětu podnikání patří činnosti společnosti mezi živnosti řemeslné. Tato skutečnost ovlivní možnost využití paušálních výdajů v případě zvažované varianty podnikání fyzických osob.

Pro vyčíslení daňové povinnosti pro vybrané formy podnikání vycházíme z reálných údajů této společnosti. Konkrétně ze zjištěného hospodářského výsledku, který bude využit v případě výpočtu daňové povinnosti pro varianty obchodních společností. Pro variantu podnikání osoby fyzické budou náklady a výnosy zjednodušeně transformovány na příjmy a výdaje, které poslouží pro výpočet a porovnání daňové povinnosti s ostatními variantami.

Oba ze společníků uplatňují maximální odpočet zaplaceného životního pojištění od základu daně ve výši 24 000 Kč a zákonnou slevu na dani na poplatníka. Ve sledovaném účetním období darovala společnost dar ve výši 20 000 Kč nadaci Dobrý anděl, který může rovněž odečíst od základu daně. Na tomto daru se společníci podíleli ve stejném poměru, v jakém vlastní podíl společnosti. Společníci mají v rámci společnosti s ručením omezeným rovněž příjmy podle §6 ZDP.

3. 1 Varianta č. 1 – Podnikání fyzické osoby

První vybranou formou podnikání podle struktury této práce je varianta podnikání fyzické osoby. Pokud chtějí dvě nebo více fyzických osob podnikat společně bez vzniku právní osobnosti nabízí se založení společnosti uvedené v ustanoveních NOZ. Nezaváží-li se společníci k majetkovým vkladům do společnosti není k jejímu založení vyžadována písemná smlouva [16].

Společnost jako taková není poplatníkem daně z příjmů právnických osob, těmi jsou pouze její společníci. Společníci si sami stanoví, jakým způsobem si rozdělí podíly na případném zisku či ztrátě. Na základě smlouvy mohou společníci vést daňovou evidenci společně či každý zvlášť. Příjmy a výdaje si rozdělí způsobem vyplývajícím z jejich smlouvy o sdružení společnosti a sami stanoví svůj základ daně. Mohou také uplatnit výdaje paušální [16].

V případě, že jeden ze společníků vede účetnictví, pak jsou také ostatní společníci povinni vést účetnictví podle zákona o účetnictví. Na základě účetnictví si každý ze společníků zvlášť zjišťuje vlastní výsledek hospodaření a z něj i svůj základ daně z příjmů fyzických osob [16].

3. 1. 1 Vyčíslení základu daně

Pro následující variantu zvažujeme, že daňový subjekt není povinen vést účetnictví a využívá evidenci příjmů a výdajů. Pro srovnatelnost s následujícími variantami obchodních společností vycházíme z předpokladu, že výnosy a náklady zachycené v účetnictví se rovnají příjmům a výdajům.

Tabulka 3: Vyčíslení základu daně varianty č.1

Příjmy	54 408 000 Kč
Výdaje	53 031 680 Kč
Daňové odpisy majetku	534 320 Kč
Dílčí základ daně	842 000 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování dle informací daňového subjektu)

3. 1. 2 Výpočet daňové povinnosti

V této variantě zvažujeme situaci, kdy pan Petr Maláč a pan Jiří Konečný společně podnikají na základě písemné smlouvy o sdružení společnosti. Pro vypovídající srovnání s variantami obchodních společností předpokládejme, že se na tomto podnikání podílí v poměru 3:2 a zvažujeme rozdělení příjmů a výdajů ve výši 60 % pro pana Maláče a zbývajících 40 % pro pana Konečného.

Obě podnikající osoby jsou považovány za osoby fyzické a takto rozdělené příjmy uvede každý do svého daňového přiznání jako příjmy ze samostatné činnosti. Na základě vstupních údajů mají oba nárok na odečtení životního pojištění ze základu daně a také využití slevy na poplatníka. Dar ve výši 20 000 Kč darovali společně pan Petr Maláč a Jiří Konečný v poměru svých podílů. Mají tedy možnost si tuto položku rovněž odečíst ze základu daně.

Tabulka 4: Výpočet daňové povinnosti p. Maláče (varianta č. 1)

Rozdělené příjmy (rozdělený DZD) (§7)	32 644 800 Kč
Rozdělené výdaje (§15)	31 819 008 Kč
Podíl odpisů	320 592 Kč
Dílčí základ daně (§7)	505 200 Kč
Bezáplatná plnění (§15)	12 000 Kč
Životní pojištění (§15)	24 000 Kč
Odpočty podle §34	0 Kč
Nezdanitelné části daně celkem	36 000 Kč
Základ daně II. – zaokrouhlený na stokoruny dolů	469 200 Kč
Vypočtená daňová povinnost (15 %)	70 380 Kč
Sleva na dani (§35)	24 840 Kč
Výsledná daňová povinnost	45 540 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 5: Výpočet daňové povinnosti p. Konečného (varianta č. 1)

Rozdělené příjmy (rozdělený DZD) (§7)	21 763 200 Kč
Rozdělené výdaje (§15)	21 212 672 Kč
Podíl odpisů	213 728 Kč
Dílčí základ daně (§7)	336 800 Kč
Bezúplatná plnění (§15)	8 000 Kč
Životní pojištění (§15)	24 000 Kč
Odpočty podle §34	0 Kč
Nezdanitelné části daně celkem	32 000 Kč
Základ daně II. – zaokrouhlený na stokoruny dolů	304 800 Kč
Vypočtená daňová povinnost (15 %)	45 720 Kč
Sleva na dani (§35)	24 840 Kč
Výsledná daňová povinnost	20 880 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

3. 1. 3 Komentář výpočtu

Na základě smlouvy o společnosti připadá panu Maláčovi 60% podíl na tomto podnikání. Jeho výsledná daňová povinnost činí **45 540 Kč**. Výsledná daňová povinnost pana Konečného, na kterého připadá zbylých 40 % činí **20 880 Kč**.

Celková daňová povinnost obou společně podnikajících poplatníků činí **66 420 Kč**.

3. 2 Varianta č. 2 – Podnikání fyzické osoby II.

Následující varianta opět zvažuje formu podnikání fyzických osob. V tomto případě však bude využita možnost uplatnění paušálních výdajů z příjmů. Jelikož se jedná o živnost řemeslnou lze uplatnit výdaje ve výši 80 %.

3. 2. 1 Vyčíslení základu daně

Tabulka 6: Vyčíslení základu daně varianty č. 2

Příjmy	54 408 000 Kč
Výdaje	1 600 000 Kč
Dílčí základ daně	52 808 000 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tento vyčíslený základ daně by byl opět rozdělen mezi obě podnikající fyzické osoby a stejně jako v předchozím případě se stane součástí daňového přiznání každého z podnikatelů.

3. 2. 2 Komentář výpočtu

Sledovaná společnost, jejíž údaje jsou pro účely této práce využity, každým rokem dosahuje příjmů ve výši desítek milionů. V případě využití paušálních výdajů, které jsou bohužel pro podnikatele omezeny určitým stropem pro jednotlivé obory, dosahuje dílčí základ daně obrovských hodnot.

V tomto případě je paušální výdaj limitován na výši 1 600 000 Kč a dílčí základ daně před rozdělením mezi fyzické osoby činí 52 808 000 Kč. Tato hodnota je absolutně nesrovnatelná se všemi ostatními zvažovanými variantami. Výsledná daňová povinnost se bude pohybovat v řádech milionů korun, a to i pokud odhlédneme od skutečnosti, že takto vysoké příjmy vyvolají navíc zvýšení daně na základě institutu solidárního zvýšení daně.

V případě dosažení obdobných hodnot příjmů je volba varianty podnikání fyzických osob s využitím paušálních výdajů naprosto iracionální, protože výše výdajů je zákonem omezena na 1 600 000 Kč, a v žádném případě by k ní nebylo přistoupeno.

3. 3 Varianta č. 3 – Veřejná obchodní společnost

Dalšími zvolenými variantami podnikání jsou vybrané formy právnických osob. První formou podnikání podle struktury této práce je varianta veřejné obchodní společnosti.

3. 3. 1 Vyčíslení základu daně

Pro stanovení základu daně je nutné vycházet z hodnoty výsledku hospodaření společnosti. Následující tabulka zachycuje strukturu výsledku hospodaření na základě informací, které byly pro účely této práce poskytnuty.

Tabulka 7: Vyčíslení základu daně varianty č. 3

Provozní výsledek hospodaření	986 000 Kč
Finanční výsledek hospodaření	-653 000 Kč
Mimořádný výsledek hospodaření	489 000 Kč
Hospodářský výsledek před zdaněním	822 000 Kč
Daňově neuznatelné výnosy	0 Kč
Daňově neuznatelné náklady	20 000 Kč
Upravený hospodářský výsledek	842 000 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování dle informací daňového subjektu)

Výsledek hospodaření před zdaněním je za sledované účetní období stanoven na hodnotu 822 000 Kč. Společnost vykazuje nulový rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy. Jediným daňově neuznatelným nákladem, který upravuje výsledek hospodaření je hodnota daru ve výši 20 000 Kč. Jedná se o dar poskytnutý nadaci Dobrý anděl.

Tento zjištěný výsledek hospodaření bude použit pro výpočet daňové povinnosti následujících forem podnikání.

3. 3. 2 Výpočet daňové povinnosti

Vzhledem ke specifickému způsobu vedení účetnictví a faktu, že společnost v. o. s. jako taková nepodává daňové přiznání a není zatížena daní z příjmů právnických osob, se bude postup výpočtu daňové povinnosti lišit proti ostatním variantám obchodních společností. Předpokládejme, že pro vypovídající hodnotu výpočtů mají společníci na základě společenské smlouvy nárok na podíly na zisku v poměru 3:2. V tomto poměru si tedy rozdělí základ daně, který představuje základ daně z příjmů ze samostatné činnosti. Na pana Maláče připadá 60 % upraveného základu daně a na pana Konečného 40 %.

Petr Maláč i Jiří konečný mohou využít možnost odečtení životního pojištění ze základu daně a rovněž uplatnit zákonnou slevu na poplatníka.

Následující tabulka uvádí postup při výpočtu daně z příjmů právnických osob ekonomického subjektu v. o. s. se všemi zákonnými úpravami podle schématu v kapitole 1. 1. 10.

Tabulka 8: Výpočet daňové povinnosti p. Maláče (varianta č. 3)

Základ daně I. (rozdělený DZD) (§7)	505 200 Kč
Bezúplatná plnění (§15)	12 000 Kč
Životní pojištění (§15)	24 000 Kč
Odpočty podle §34	0 Kč
Nezdanitelné části daně celkem	36 000 Kč
Základ daně II. – zaokrouhlený na stokoruny dolů	469 200 Kč
Vypočtená daňová povinnost (15 %)	70 380 Kč
Sleva na dani (§35)	24 840 Kč
Výsledná daňová povinnost	45 540 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 9: Výpočet daňové povinnosti p. Konečného (varianta č. 3)

Základ daně I. (rozdělený DZD) (§7)	336 800 Kč
Bezúplatná plnění (§15)	8 000 Kč
Životní pojištění (§15)	24 000 Kč
Odpočty podle §34	0 Kč
Nezdanitelné části daně celkem	32 000 Kč
Základ daně II. – zaokrouhlený na stokoruny dolů	304 800 Kč
Vypočtená daňová povinnost (15 %)	45 720 Kč
Sleva na dani (§35)	24 840 Kč
Výsledná daňová povinnost	20 880 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

3. 3. 3 Komentář výpočtu

Pan Petr Maláč má na základě společenské smlouvy nárok na podíl na zisku ve výši 60 %. V této výši mu byl přidělen základ daně a rovněž hodnota bezúplatného plnění, které společnost poskytla. Tyto skutečnosti uvede ve svém daňovém přiznání jakožto fyzická osoba a jeho výsledná daňová povinnost činí **45 540 Kč**.

Pan Jiří Konečný má nárok na podíl na zisku ve výši 40 %, a také jemu je v tomto poměru přidělen základ daně a hodnota bezúplatného plnění. Jeho výsledná daňová povinnost činí **20 880 Kč**.

Celkové daňové odvody při zvolení varianty veřejné obchodní společnosti činí **66 420 Kč**.

3. 4 Varianta č. 4 – Komanditní společnost

Druhou vybranou formou podnikání je varianta komanditní společnosti. V tomto případě bude jeden ze společníků vystupovat v pozici komplementáře a druhý v pozici komanditisty.

3. 4. 1 Vyčíslení základu daně

Pro stanovení základu daně je opět nutné vycházet z hodnoty výsledku hospodaření společnosti.

Tabulka 10: Vyčíslení základu daně varianty č. 4

Provozní výsledek hospodaření	986 000 Kč
Finanční výsledek hospodaření	-653 000 Kč
Mimořádný výsledek hospodaření	489 000 Kč
Hospodářský výsledek před zdaněním	822 000 Kč
Daňově neuznatelné výnosy	0 Kč
Daňově neuznatelné náklady	20 000 Kč
Upravený hospodářský výsledek	842 000 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování dle informací daňového subjektu)

Výsledek hospodaření před zdaněním je za sledované účetní období stanoven na hodnotu 822 000 Kč. Společnost vykazuje nulový rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy. Jediným daňově neuznatelným nákladem, který upravuje výsledek hospodaření je hodnota daru ve výši 20 000 Kč. Jedná se o dar poskytnutý nadaci Dobrý anděl.

3. 4. 2 Výpočet daňové povinnosti

Následující tabulka uvádí postup při výpočtu daně z příjmů právnických osob ekonomického subjektu k. s. se všemi zákonnými úpravami. Pro zachování výpovědní hodnoty výsledků přepokládejme opět rozdělení podílů ve výši 60 % a 40 %. Pan Petr Maláč vlastní vyšší podíl společnosti vystupuje v této variantě v pozici komplementáře.

Společnost neuplatňuje žádné odčitatelné položky podle §34 ZDP. Může pouze uplatnit hodnotu poskytnutého daru jako položku snižující základ daně.

Tabulka 11: Výpočet daňové povinnosti za společnost (varianta č. 4)

Základ daně	336 800 Kč
Položky odčitatelné od ZD (§34 ZDP)	0 Kč
Základ daně II.	336 800 Kč
Položky snižující základ daně (§20 ZDP)	8 000 Kč
Základ daně III.	328 800 Kč
Základ daně III. – zaokrouhlený na tisíce dolů	328 000 Kč
Vypočtená daňová povinnost (19 %)	62 320 Kč
Sleva na dani (§35, §35a, § 35b, ZDP)	0 Kč
Výsledná daňová povinnost	62 320 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 12: Výpočet daňové povinnosti p. Konečného vybrané zvláštní sazbou daně (varianta č. 4)

Zisk společnosti před zdaněním	328 800 Kč
Daň	62 320 Kč
Zisk společnosti po zdanění	266 480 Kč
Jiří Konečný (komanditista)	
Podíl komanditisty	266 480 Kč
Základ daně	266 480 Kč
Zvláštní sazba daně (§36 ZDP) 15 %	39 972 Kč
Výsledná daňová povinnost	39 972 Kč
Příjem společníka po zdanění	226 508 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 13: Výpočet daňové povinnosti p. Maláče (varianta č. 4)

Základ daně I. (rozdělený DZD) (§7)	505 200 Kč
Bezúplatná plnění (§15)	12 000 Kč
Životní pojištění (§15)	24 000 Kč
Odpočty podle §34	0 Kč
Nezdanitelné části daně celkem	36 000 Kč
Základ daně II. – zaokrouhlený na stokoruny dolů	469 200 Kč
Vypočtená daňová povinnost (15 %)	70 380 Kč
Sleva na dani (§35 ZDP)	24 840 Kč
Výsledná daňová povinnost	45 540 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

3. 4. 3 Komentář výpočtu

V tomto případě je ZD rozdělen v poměru 3:2 mezi společnost a komplementáře. Část zisku připadající společnosti se po zdanění sazbou 19 % rozdělí mezi jednotlivé komanditisty. V tomto případě připadne podíl jedinému komanditistovi a následně je zatížen srážkovou daní ve výši 15 %.

Pan Petr Maláč, který je komplementářem má přiděleno 60 % „zisku“ společnosti a v tomto poměru mu rovněž náleží hodnota bezúplatného plnění, které společnost poskytla. Tento příjem, stejně jako v případě v. o. s. daní v rámci svého daňového přiznání jako příjmy ze samostatné činnosti. Jeho výsledná daňová povinnost činí **45 540 Kč**.

Část „zisku“ připadající společnosti tvoří 40 % a v tomto poměru je možné opět uplatnit odečet poskytnutého bezúplatného plnění. Výsledná daňová povinnost společnosti z příjmů právnických osob činí **62 320 Kč**.

Po zdanění zisku náležícího společnosti připadá panu Konečnému podíl na zisku z této části. Tento podíl bude opět zdaněn. V tomto případě srážkovou daní ve výši 15 %. Výsledná daň z tohoto podílu činí **39 972 Kč**.

Proti předešlé formě, tedy variantě veřejné obchodní společnosti, projde zisk komanditní společnosti třemi různými fázemi zdanění. Výsledné daňové odvody činí dohromady **147 832 Kč**.

3. 5 Varianta č. 5 – Komanditní společnost II.

V následujícím případě zůstaneme u varianty komanditní společnosti, ovšem s výrazně rozdílně stanovenými podíly na zisku. Vstupní hodnoty zůstávají z důvodu vypovídací hodnoty výsledků stejné, při změně podílu společníků na 90 % pro pana Maláče a 10 % pro pana Konečného. Pan Petr Maláč, vlastníci výhradní podíl ve výši 90 % vystupuje v této variantě opět v pozici komplementáře.

Společnost neuplatňuje žádné odčitatelné položky podle §34 ZDP. Může pouze uplatnit hodnotu poskytnutého daru jako položku snižující základ daně. Společnosti rovněž nevznikl nárok na uplatnění slevy na dani.

3. 5. 1 Výpočet daňové povinnosti

Tabulka 14: Výpočet daňové povinnosti za společnost (varianta č. 5)

Základ daně	84 200 Kč
Položky odčitatelné od ZD (§34 ZDP)	0 Kč
Základ daně II.	84 200 Kč
Položky snižující základ daně (§20 ZDP)	1 000 Kč
Základ daně III.	83 200 Kč
Základ daně III. – zaokrouhlený na tisíce dolů	83 000 Kč
Vypočtená daňová povinnost (19 %)	15 770 Kč
Sleva na dani (§35, §35a, § 35b, ZDP)	0 Kč
Výsledná daňová povinnost	15 770 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 15: Výpočet daňové povinnosti p. Konečného vybrané zvláštní sazbou daně (varianta č. 5)

Zisk společnosti před zdaněním	83 200 Kč
Daň	15 770 Kč
Zisk společnosti po zdanění	67 430 Kč
Jiří Konečný (komanditista)	
Podíl komanditisty	67 430 Kč
Základ daně	67 430 Kč
Zvláštní sazba daně (§36 ZDP) 15 %	10 115 Kč
Výsledná daňová povinnost	10 115 Kč
Příjem společníka po zdanění	57 315 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 16: Výpočet daňové povinnosti p. Maláče (varianta č. 5)

Základ daně I. (rozdělený DZD) (§7)	757 800 Kč
Bezúplatná plnění (§15)	19 000 Kč
Životní pojištění (§15)	24 000 Kč
Odpočty podle §34	0 Kč
Nezdanitelné části daně celkem	43 000 Kč
Základ daně II. – zaokrouhlený na stokoruny dolů	714 800 Kč
Vypočtená daňová povinnost (15 %)	107 220 Kč
Sleva na dani (§35 ZDP)	24 840 Kč
Výsledná daňová povinnost	82 380 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

3. 5. 2 Komentář výpočtu

V tomto případě je ZD rozdělen v poměru 9:1 mezi společnost a komplementáře. Ve výpočtech výše můžeme sledovat jak část zisku připadající společnosti, který byl výrazně snížen, sníží výslednou daňovou povinnost. Po zdanění sazbou 19 % tento podíl opět případně jedinému komanditistovi a následně je zatížen srážkovou daní.

Pan Petr Maláč, který je komplementářem má přiděleno 90 % „zisku“ společnosti a v tomto poměru mu rovněž náleží hodnota bezúplatného plnění, které společnost poskytla. Výsledná daňová povinnost pana Maláče činí **82 380 Kč**.

Část „zisku“ připadající společnosti tvoří pouze 10 % a v tomto poměru je možné opět uplatnit odečet poskytnutého bezúplatného plnění. Výsledná daňová povinnost společnosti z příjmů právnických osob činí **15 770 Kč**.

Po zdanění zisku náležícího společnosti připadá panu Konečnému podíl na zisku z této části. Tento podíl bude opět zdaněn srážkovou daní ve výši 15 %. Výsledná daň z tohoto podílu činí **10 115 Kč**.

Proti předešlé variantě komanditní společnosti při rozdílném poměru podílů na zisku, projde „dvojím“ zdaněním pouze malá část celkového zisku společnosti. Výsledné daňové odvody tak činí dohromady **108 265 Kč**, což znamená úsporu na celkově odvedené dani ve výši **39 567 Kč**.

3. 6 Varianta č. 6 – Společnost s ručením omezeným

Následující vybranou formou podnikání je varianta společnosti s ručením omezeným. Tato forma podnikání je v současné době jednou z nejběžnějších, a proto nesmí v tomto porovnání chybět.

3. 6. 1 Vyčíslení základu daně

Pro stanovení základu daně je opět nutné vycházet z hodnoty výsledku hospodaření společnosti zachyceného v účetnictví.

Tabulka 17: Vyčíslení základu daně varianty č. 6

Provozní výsledek hospodaření	986 000 Kč
Finanční výsledek hospodaření	-653 000 Kč
Mimořádný výsledek hospodaření	489 000 Kč
Hospodářský výsledek před zdaněním	822 000 Kč
Daňově neuznatelné výnosy	0 Kč
Daňově neuznatelné náklady	20 000 Kč
Upravený hospodářský výsledek (ZD)	842 000 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování dle informací daňového subjektu)

Výsledek hospodaření před zdaněním je za sledované účetní období stanoven na hodnotu 822 000 Kč.

Společnost vykazuje nulový rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy. Jediným daňově neuznatelným nákladem, který upravuje výsledek hospodaření je hodnota daru ve výši 20 000 Kč. Jedná se o dar poskytnutý nadaci Dobrý anděl.

3. 6. 2 Výpočet daňové povinnosti

Společnost neuplatňuje žádné odčitatelné položky podle §34 ZDP. Může pouze uplatnit hodnotu poskytnutého daru jako položku snižující základ daně. Společnosti rovněž nevznikl nárok na uplatnění slevy na dani.

Tabulka 18: Výpočet daňové povinnosti za společnost (varianta č. 6)

Základ daně	842 000 Kč
Položky odčitatelné od ZD (§34 ZDP)	0 Kč
Základ daně II.	842 000 Kč
Položky snižující základ daně (§20 ZDP)	20 000 Kč
Základ daně III.	822 000 Kč
Základ daně III. – zaokrouhlený na tisíce dolů	822 000 Kč
Vypočtená daňová povinnost (19 %)	156 180 Kč
Sleva na dani (§35, §35a, § 35b, ZDP)	0 Kč
Výsledná daňová povinnost	156 180 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Společníkům jsou opět přiznány podíly na zisku ve výši poměru vkladů do základního kapitálu společnosti. Panu Maláčovi 60 % a panu Konečnému zbývajících 40 %.

Tabulka 19: Výpočet daňové povinnosti vybrané zvláštní sazbou daně (varianta č. 6)

Zisk společnosti před zdaněním	822 000 Kč
Daňová povinnost společnosti	156 180 Kč
Zisk společnosti po zdanění.	665 820 Kč
Zisk připadající společníkům	665 820 Kč
Petr Maláč	
Podíl společníka (60 %)	399 492 Kč
Základ daně	399 492 Kč
Zvláštní sazba daně (§36 DZP) 15 %	59 924 Kč
Příjem společníka po zdanění	339 568 Kč
Jiří Konečný	
Podíl společníka (40 %)	266 328 Kč
Základ daně	266 328 Kč
Zvláštní sazba daně (§36 DZP) 15 %	39 949 Kč
Příjem společníka po zdanění	226 379 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

3. 6. 3 Komentář výpočtu

Na základě schéma z kapitoly 1. 2. 11 výpočtu daně z příjmů právnických osob byla výsledná daň společnosti stanovena na **156 180 Kč**.

Podobně jako u komanditní společnosti budou i v tomto případě podíly na zisku zatíženy srážkovou daní podle §36 ZDP. V tomto případě se však jedná o podíly obou společníků, nikoliv pouze komplementáře jako v případě k. s. a celý zisk společnosti tak v podstatě projde dvojitým zdaněním. Společníci již nejsou povinni k podání daňového přiznání. Z podílů společníků je v souhrnu sražena daň ve výši **99 873 Kč**.

Celkové daňové odvody za ekonomický subjekt společnosti s ručením omezeným činí dohromady **256 053 Kč**.

3. 7 Varianta č. 7 – Společnost s ručením omezeným II.

V následující variantě zůstaneme opět u společnosti s ručením omezeným. V tomto případě však oba ze společníků vystupují rovněž v roli zaměstnanců. Na základě jejich dohody má pan Maláč nárok na měsíční hrubou mzdu 20 000 Kč a pan Konečný 18 000 Kč.

3. 7. 1 Vyčíslení základu daně

Stejně jako v předchozím případě i zde je pro určení daňové povinnosti za společnost nutno vycházet z hospodářského výsledku za sledované účetní období. Ten bude ovšem v porovnání s předchozí variantou rozdílný, jelikož část zisku, která by byla přidělena společníkům na základě jejich podílu byla vyplacena v podobě měsíčních mezd.

3. 7. 2 Výpočet daňové povinnosti

V následující tabulce je znázorněno zdanění společníků jakožto fyzických osob – zaměstnanců. Tyto mzdy byly vypláceny v průběhu roku a rovněž zdaněny. Vyplacené mzdy se spolu s povinným pojištěním projeví jako zvýšení osobních (mzdových) nákladů a sníží tak zisk společnosti, který podléhá zdanění z příjmů právnických osob.

Tabulka 20: Výpočet daňové povinnosti p. Maláče - zaměstnanec (varianta č. 7)

Petr Maláč - zaměstnanec	
Hrubá roční mzda	240 000 Kč
SP hrazené zaměstnavatelem (24,8 %)	59 520 Kč
ZP hrazené zaměstnavatelem (9 %)	21 600 Kč
DZD ze závislé činnosti	321 120 Kč
Bezúplatná plnění (§15)	0
Životní pojištění (§15)	24 000 Kč
Upravený základ daně	297 120 Kč
Zaokrouhlený základ daně	297 100 Kč
Vypočtená daňová povinnost (15 %)	44 565 Kč
Sleva na dani	24 840 Kč
Výsledná daňová povinnost	19 725 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 21: Výpočet daňové povinnosti p. Konečného - zaměstnanec (varianta č. 7)

Jiří Konečný - zaměstnanec	
Hrubá roční mzda	216 000 Kč
SP hrazené zaměstnavatelem (24,8 %)	53 568 Kč
ZP hrazené zaměstnavatelem (9 %)	19 440 Kč
DZD ze závislé činnosti	289 008 Kč
Bezúplatná plnění (§15)	0
Životní pojištění (§15)	24 000 Kč
Upravený základ daně	265 008 Kč
Zaokrouhlený základ daně	265 000 Kč
Vypočtená daňová povinnost (15 %)	39 750 Kč
Sleva na dani	24 840 Kč
Výsledná daňová povinnost	14 910 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 22: Výpočet daňové povinnosti za společnost (varianta č. 7)

Základ daně	231 872 Kč
Položky odčitatelné od ZD (§34 ZDP)	0 Kč
Základ daně II.	231 872 Kč
Položky snižující základ daně (§20 ZDP)	20 000 Kč
Základ daně III.	211 872 Kč
Základ daně III. – zaokrouhlený na tisíce dolů	211 000 Kč
Vypočtená daňová povinnost (19 %)	40 090 Kč
Sleva na dani (§35, §35a, § 35b, ZDP)	0 Kč
Výsledná daňová povinnost	40 090 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 23: Výpočet daňové povinnosti vybrané zvláštní sazbou daně (varianta č. 7)

Zisk společnosti před zdaněním	211 872 Kč
Daňová povinnost společnosti	40 090 Kč
Zisk připadající společníkům	171 782 Kč
Petr Maláč	
Podíl společníka (60 %)	103 069 Kč
Základ daně	103 069 Kč
Zvláštní sazba daně (§36 DZP) 15 %	15 460 Kč
Příjem společníka po zdanění	87 609 Kč
Jiří Konečný	
Podíl společníka (40 %)	68 713 Kč
Základ daně	68 713 Kč
Zvláštní sazba daně (§36 DZP) 15 %	10 307 Kč
Příjem společníka po zdanění	58 406 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

3. 7. 3 Komentář výpočtu

V tomto případě prošlo zdanění finančních prostředků společnosti třemi různými fázemi. V první řadě byly zdaněny příjmy společníků jakožto zaměstnanců. Daň z příjmů za oba společníky činila v součtu **34 635 Kč**.

Zbylý hospodářský výsledek po odečtení zvýšených mzdových nákladů oproti sledovaným údajům, upravený na ZD, bude zdaněn v rámci společnosti daní z příjmů právnických osob se sazbou 19 %. Výsledná daňová povinnost společnosti činí **40 090 Kč**.

Zisk společnosti po zdanění připadá společníkům, kteří si jej rozdělí podle svých podílů a je opět podroben srážkové dani. Srážková daň z podílu společníka činí v součtu **25 767 Kč**.

3. 8 Varianta č. 8 – Společnost s ručením omezeným III.

V tomto případě vycházíme z předchozí varianty a společníci jsou rovněž zaměstnanci s. r. o. Na základě jejich dohody má však pan Maláč nárok na měsíční hrubou mzdu 27 000 Kč a pan Konečný 25 000 Kč.

3. 8. 1 Vyčíslení základu daně

Stejně jako v předchozím případě i zde je pro určení daňové povinnosti za společnost nutno vycházet z hospodářského výsledku za sledované účetní období. Ten bude ovšem v porovnání s předchozími variantami opět rozdílný, jelikož část zisku, která by byla přidělena společníkům na základě jejich podílu byla v tomto případě rozdělena v podobě měsíčních mezd téměř v celé výši.

3. 8. 2 Výpočet daňové povinnosti

V následující tabulce je znázorněno zdanění společníků jakožto fyzických osob – zaměstnanců. Tyto mzdy byly vypláceny v průběhu roku a rovněž zdaněny. Vyplacené mzdy se spolu s povinným pojištěním projeví jako zvýšení osobních (mzdových) nákladů a sníží tak zisk společnosti, který podléhá zdanění příjmů právnických osob.

Tabulka 24: Výpočet daňové povinnosti p. Maláče - zaměstnanec (varianta č. 8)

Petr Maláč - zaměstnanec	
Hrubá roční mzda	324 000 Kč
SP hrazené zaměstnavatelem (24,8 %)	80 352 Kč
ZP hrazené zaměstnavatelem (9 %)	29 160 Kč
DZD ze závislé činnosti	433 512 Kč
Bezúplatná plnění (§15)	0
Životní pojištění (§15)	24 000 Kč
Upravený základ daně	409 512 Kč
Zaokrouhlený základ daně	409 500 Kč
Vypočtená daňová povinnost (15 %)	61 425 Kč
Sleva na dani	24 840 Kč
Výsledná daňová povinnost	36 585 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 25: Výpočet daňové povinnosti p. Konečného - zaměstnanec (varianta č. 8)

Jiří Konečný - zaměstnanec	
Hrubá roční mzda	300 000 Kč
SP hrazené zaměstnavatelem (24,8 %)	74 400 Kč
ZP hrazené zaměstnavatelem (9 %)	27 000 Kč
DZD ze závislé činnosti	401 400 Kč
Bezúplatná plnění (§15)	0
Životní pojištění (§15)	24 000 Kč
Upravený základ daně	377 400 Kč
Zaokrouhlený základ daně	377 400 Kč
Vypočtená daňová povinnost (15 %)	56 610 Kč
Sleva na dani	24 840 Kč
Výsledná daňová povinnost	31 770 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 26: Výpočet daňové povinnosti za společnost (varianta č. 7)

Základ daně	7 088 Kč
Položky odčitatelné od ZD (§34 ZDP)	0 Kč
Základ daně II.	7 088 Kč
Položky snižující základ daně (§20 ZDP)	20 000 Kč
Základ daně III. – zaokrouhlený na tisíce dolů	0 Kč
Vypočtená daňová povinnost (19 %)	0 Kč
Sleva na dani (§35, §35a, § 35b, ZDP)	0 Kč
Výsledná daňová povinnost	0 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

3. 8. 3 Komentář výpočtu

V tomto případě byly finanční prostředky společnosti zdaněny pouze v rámci daně z příjmů FO. Daň z příjmů za oba společníky činila v součtu **68 355 Kč**.

Zbýlý hospodářský výsledek po odečtení zvýšených mzdových nákladů oproti sledovaným údajům, upravený na ZD, bude 7 088 Kč. Po odečtení položek podle §20 bude základ daně pro společnost 0 Kč a v rámci společnosti tedy nebude tento příjem zdaněn.

Zisk společnosti po zdanění nebude v tomto případě rozdělen mezi společníky, tedy nebude podroben srážkové dani ve výši 15 %. Zbýlé podíly ve výši 7 088 Kč nebudou vyplaceny a společnost může tyto finanční prostředky vložit například do jednoho z fondů, zvýšit základní kapitál či ponechat jako nerozdělený výsledek hospodaření.

4 Vlastní návrhy řešení

Následující kapitola vyhodnocuje a porovnává výpočty z předchozí analytické části práce a na jejich základě bude následně vybrána nejvhodnější forma podnikání podle předem stanovených kritérií. Klíčovým kritériem při rozhodování je výsledná daňová zátěž jednotlivých forem podnikání a jejich variant.

4.1 Analýza a porovnání výpočtů

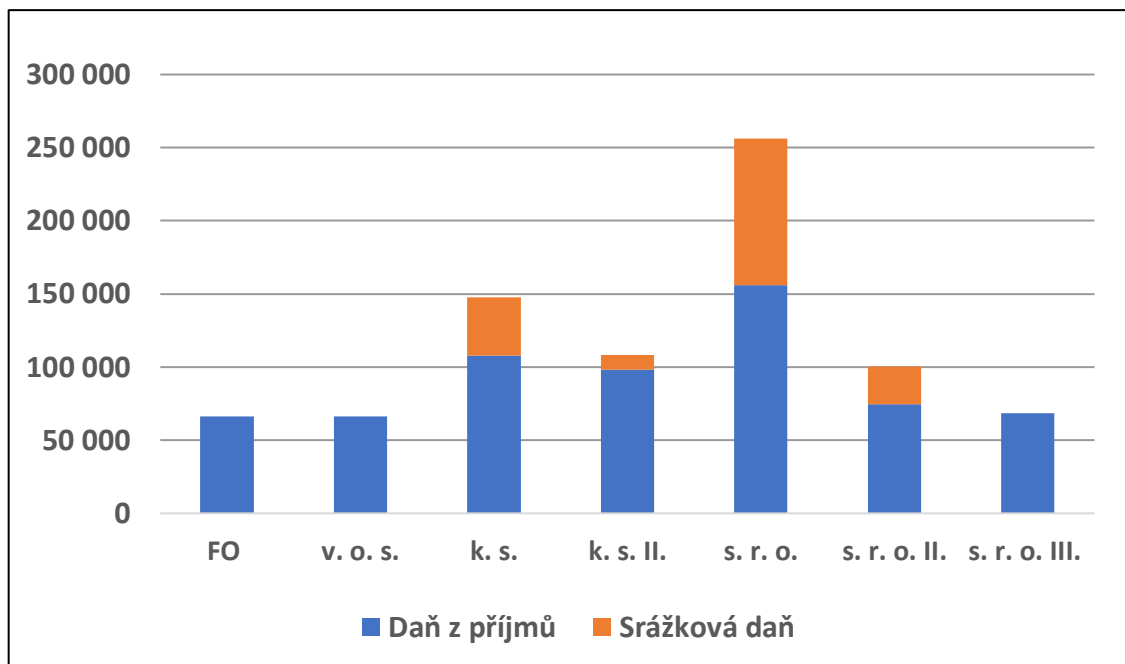
Následující tabulka zachycuje celkové odvody na dani z příjmů vybraných forem podnikání a jejich variant na základě předchozích výpočtů. Součástí daňové povinnosti je odvod daně z příjmů fyzických osob, odvod daně z příjmů právnických osob a případně odvod daně stanovené zvláštní sazbou daně. V tabulce není uvedena varianta č. 2, tedy podnikání fyzických osob s využitím paušálních výdajů, a to z důvodu výrazné nesrovnalosti s ostatními variantami. Jak již bylo popsáno výše volba této formy je naprosto irelevantní a nebude dále porovnávána.

Tabulka 27: Výsledná daňová povinnost vybraných variant

Zvolená forma podnikání (varianta)	Výsledná daňová povinnost
Varianta č. 1 – Podnikání fyzických osob	66 420 Kč
Varianta č. 3– Veřejná obchodní společnost	66 420 Kč
Varianta č. 4 – Komanditní společnost	147 832 Kč
Varianta č. 5 – Komanditní společnost II.	108 265 Kč
Varianta č. 6 – Společnost s ručením omezeným	256 053 Kč
Varianta č. 7 – Společnost s ručením omezeným II.	100 492 Kč
Varianta č. 8 – Společnost s ručením omezeným III.	68 355 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Pro větší přehlednost jsou výsledné daňové povinnosti zobrazeny rovněž v následujícím grafu. Modrá část grafu ukazuje součet daně z příjmů fyzických a právnických osob. Oranžová část zobrazuje daňovou povinnost vypočtenou z podílů na zisku zvláštní sazbou daně.



Graf 1: Výsledná daňová povinnost vybraných variant

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Grafické znázornění zobrazuje jako nejvýhodnější varianty s nejnižší daňovou povinností formu podnikání fyzických osob s využitím skutečných výdajů, veřejnou obchodní společnost a třetí variantu společnosti s ručením omezeným. Společnost v. o. s. jako taková nepodléhá daní z příjmů právnických osob, a její příjem je zdaněn pouze sazbou daně 15 %. Zdanění této varianty probíhá stejným způsobem jako v případě podnikání FO a poplatníci mohou využít odečet nezdanitelných položek a zákonnou slevu na dani. Výsledná daňová povinnost je tedy pro obě tyto varianty stejná. Nepatrně vyšší daňová povinnost vychází pro třetí variantu společnosti s ručením omezeným, kdy příjmy podléhají rovněž zdanění pouze v rámci daně z příjmů fyzických osob.

V případě první varianty komanditní společnosti je daňová povinnost oproti předešlým formám podnikání více než dvojnásobná. Zvýšení daňové zátěže je vyvoláno především dvojitým zdaněním podílu připadajícího na společnost, který je zatížen nejprve sazbou daně z příjmů právnických osob ve výši 19 % a posléze zvláštní sazbou daně ve výši 15 %. Tuto daňovou povinnost lze do jisté míry ovlivnit změnou v podílech společníků, jak bylo znázorněno ve výpočtech druhé varianty k. s. Výsledná daňová povinnost při změně podílů je téměř o 40 000 Kč nižší než v případě první varianty k. s. V porovnání s předchozími formami podnikání se však stále jeví jako nevýhodná.

Výsledná daňová povinnost první varianty společnosti s ručením omezeným je z vybraných variant nejvyšší, tedy nejméně výhodná. Této skutečnosti přispívá fakt, že výsledek hospodaření prochází dvěma fázemi zdanění. V první řadě je zdaněn sazbou 19 % jako zisk společnosti a posléze je tento zisk po zdanění opět zdaněn sazbou 15 % před vyplacením podílů.

Změna v podílech by v tomto případě nevyvolala žádnou úsporu na dani, a proto se nabízí možnost vyplácení peněžních prostředků prostřednictvím mezd. Společníci v této variantě vystupují rovněž v pozici zaměstnanců. Část hospodářského výsledku, která by podléhala opět dani z příjmů právnických osob byla v průběhu roku vyplacena prostřednictvím mezd, které podléhají zdanění příjmů fyzických osob ve výši 15 %. V tomto případě je možné rovněž využít odečty od základu daně a zákonnou slevu na poplatníka. Zisk společnosti stále podléhá dani z příjmů právnických osob a posléze rovněž srážkové dani ve výši 15 %. Protože je však do značné míry snížen oproti předchozí variantě, výsledná daňová povinnost je nižší téměř o **150 000 Kč**. Tato varianta společnosti s ručením omezeným je výhodnější, než obě varianty komanditní společnosti nicméně její daňová zátěž je stále vyšší než v případě varianty podnikání fyzické osoby a veřejné obchodní společnosti.

Poslední varianta s. r. o. využívá rovněž možnosti vyplácení peněžních prostředků prostřednictvím měsíčních mezd. V tomto případě však po zohlednění mzdových nákladů a úpravě základu daně nedojde ke zdanění zisku v rámci společnosti, tedy právnické osoby. Příjmy společníků budou zdaněny pouze v rámci daně z příjmů fyzických osob. Tato varianta je spolu s možností podnikání FO a v. o. s. z pohledu daně z příjmů nejvýhodnější.

Pro porovnání těchto tří variant a výběr pouze jedné z nich přihlídneme v následujících výpočtech k odvodům zdravotního a sociálního pojištění FO, které jsou svou povahou blízké daňovým odvodům.

Tabulka 28: Výpočet odvodů ZP a SP za FO (varianta s. r. o. III.)

Petr Maláč	
Vyměřovací základ pro ZP/SP (HM)	324 000 Kč
SP hrazené zaměstnavatelem (24,8 %)	80 352 Kč
ZP hrazené zaměstnavatelem (9 %)	29 160 Kč
SP zaměstnanec (6,5 %)	21 060 Kč
ZP zaměstnanec (4,5 %)	14 580 Kč
Odvody hrazené zaměstnavatelem	109 512 Kč
Odvody zaměstnanec	35 640 Kč
Odvody celkem	145 152 Kč
Jiří Konečný	
Vyměřovací základ pro ZP/SP (HM)	300 000 Kč
SP hrazené zaměstnavatelem (24,8 %)	74 400 Kč
ZP hrazené zaměstnavatelem (9 %)	27 000 Kč
SP zaměstnanec (6,5 %)	19 500 Kč
ZP zaměstnanec (4,5 %)	13 500 Kč
Odvody hrazené zaměstnavatelem	101 400 Kč
Odvody zaměstnanec	33 000 Kč
Odvody celkem	134 400 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 29: Výpočet odvodů ZP a SP za FO (varianta FO)

Petr Maláč	
Vyměřovací základ pro ZP/SP (50 % ZD)	252 600 Kč
SP (29,2 % z vyměřovacího základu)	73 759 Kč
ZP (13 % z vyměřovacího základu)	32 838 Kč
Odvody celkem	106 597 Kč
Jiří Konečný	
Vyměřovací základ pro ZP/SP (50 % ZD)	168 400 Kč
SP (29,2 % z vyměřovacího základu) 49 173	49 173 Kč
ZP (13 % z vyměřovacího základu)	21 892 Kč
Odvody celkem	71 065 Kč

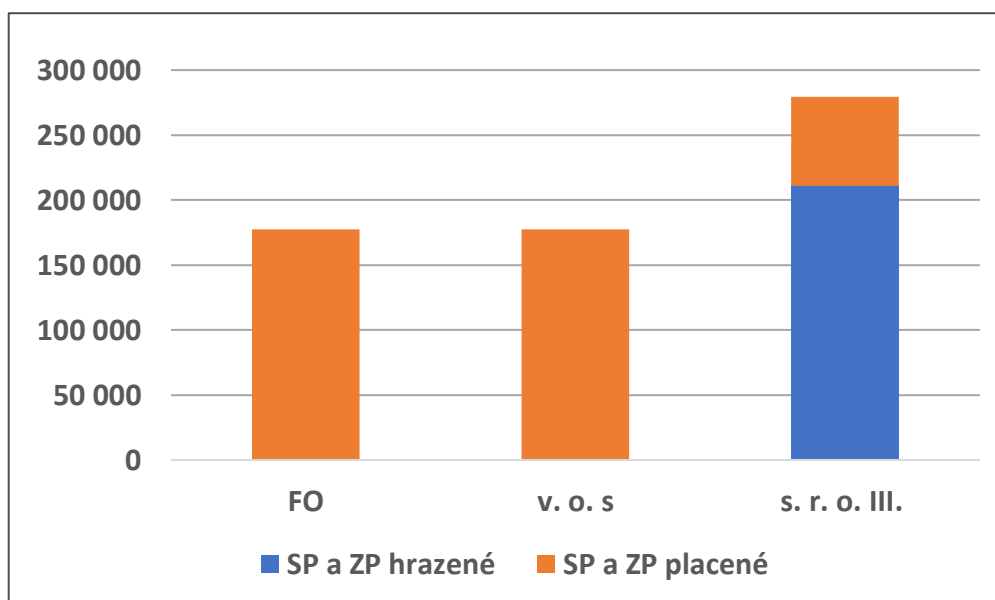
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 30: Výpočet odvodů ZP a SP za FO (varianta v. o. s.)

Petr Maláč	
Vyměřovací základ pro ZP/SP (50 % ZD)	252 600 Kč
SP (29,2 % z vyměřovacího základu)	73 759 Kč
ZP (13 % z vyměřovacího základu)	32 838 Kč
Odvody celkem	106 597 Kč
Jiří Konečný	
Vyměřovací základ pro ZP/SP (50 % ZD)	168 400 Kč
SP (29,2 % z vyměřovacího základu)	49 173 Kč
ZP (13 % z vyměřovacího základu)	21 892 Kč
Odvody celkem	71 065 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Výsledné odvody na zdravotním a sociálním pojištění jsou znázorněny v následujícím grafu.



Graf 2: Srovnání odvodů ZP a SP vybraných variant

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Graf zobrazuje výši odvodů na zdravotním a sociálním pojištění pro tři nejvýhodnější varianty z pohledu daně z příjmů. Nejvyšší odvody na zákonném pojištění představuje varianta společnosti s ručením omezeným. Je ovšem nutné upozornit, že podstatnou část představují odvody hrazené, tedy odvody ZP a SP za zaměstnance, které odvádí společnost (zaměstnavatel).

Tyto osobní náklady jsou pro společnost za určitých podmínek daňově uznatelným nákladem a nezatěžují tak samotné příjmy společníků jakožto fyzických osob.

V případě podnikání FO či prostřednictvím v. o. s. jdou tyto povinné odvody v plné výši přímo k tíži poplatníka, tedy fyzické osoby. Z tohoto pohledu se jeví jako výhodnější varianta společnosti s. r. o.

4. 2 Výběr nejvhodnější formy podnikání

Hlavním kritériem pro výběr nejvýhodnější formy podnikání z nabízených variant byla určena výše hodnoty daně z příjmů.

Volba vhodné formy podnikání je důležitým rozhodnutím při zahájení podnikatelské činnosti, které významným způsobem ovlivňuje práva i povinnosti podnikatelského subjektu. Obecně zvažuje podnikatel rovněž ostatní aspekty provázející jednotlivé formy podnikání a zvolí takovou, která odpovídá jeho požadavkům a potřebám.

Každá z vybraných variant nabízí různé možnosti daňové optimalizace a rovněž zakládá určité povinnosti. Jednotlivé varianty sebou nesou také jistou prestiž v očích obchodních partnerů, dodavatelů a zákazníků, která může ovlivnit budoucí podnikatelské příležitosti. Dalším rozhodujícím aspektem může být například administrativní náročnost spojená s vybranou formou podnikání. V některých případech je poplatník povinen vést účetnictví podle zákona o účetnictví, jindy postačí pouze vedení daňové evidence a sledování daňově uznatelných příjmů a výdajů.

Dalším rozhodujícím kritériem může být také způsob ručení za závazky společnosti, podmínky založení, počet zakladatelů ale také nutnost vytváření základního kapitálu.

4.3 Závěrečné doporučení a návrh řešení

Na základě zhodnocení a analýzy výsledků vyplývá jako nejvýhodnější forma podnikání varianta společnosti s. r. o., kdy společníci vystupují zároveň v pozici zaměstnanců. Konkrétně třetí varianta, kdy dojde ke zdanění pouze v rámci příjmů fyzických osob. Porovnáme-li daňové zatížení jednotlivých variant včetně jejich variací zjistíme, že daňové zatížení u této varianty sice nedosahuje nejnižší hodnoty, avšak rozdílný výsledek není tak výrazný. Proto byly pro tři nejvýhodnější varianty z pohledu daňového zatížení zohledněny rovněž odvody na ZP a SP. Na základě srovnání těchto odvodů se jeví jako nejvýhodnější třetí varianta s. r. o, jelikož výsledné zákonné odvody, které zatěžují přímo poplatníka byly pro tuto variantu nejnižší.

V případě volby společnosti s ručením omezeným je nutné zvážit určitou administrativní zátěž jak při založení společnosti, tak při následném vedení účetnictví. Naopak přináší tato forma podnikání pouze omezené ručení za závazky společnosti a rovněž prestiž v očích obchodních partnerů, dodavatelů a především zákazníků. Právnícká osoba tak působí seriózně a důvěryhodně.

Pro volbu nejvýhodnější varianty bylo stěžejním kritériem daňové zatížení. Jelikož však práce vychází z údajů již existující společnosti bylo důležité rovněž zvážit její současnou situaci, a také požadavky a vize společníků.

Protože se jedná o společnost s dlouholetou tradicí, která si na trhu vybudovala své jméno a stálou klientelu, a rovněž dosahuje každoročně velmi vysokých příjmů, není z mého pohledu výhodné měnit formu podnikání na společnost v. o. s. nebo podnikání fyzických osob. S tímto názorem se ztotožňují rovněž společníci, kteří preferují zachování stávající formy. I současná forma ovšem nabízí prostor pro daňovou optimalizaci, jak bylo uvedeno ve výpočtech. Přestože společníci stávající společnosti mají rovněž příjmy podle §6 odvádí každoročně rovněž daň z příjmů PO, a také srážkovou daň z podílů.

Z výše uvedených důvodů jednoznačně doporučuji zvážení třetí varianty společnosti s. r. o. Tuto variantu doporučuji stávající společnosti, ale také rovněž obecně pro podnikatele s obdobnými příjmy, kteří volí jako hlavní kritérium výši daňového zatížení.

ZÁVĚR

Bakalářská práce se zabývá volbou vhodné formy podnikání na základě kritéria nejnižší daňové zátěže. Pro vypovídající porovnání a zhodnocení vychází z údajů reálného podnikatelského subjektu, které jsou podkladem pro výpočet daňové povinnosti vybraných forem podnikání. Práce je rozdělena do tří hlavních částí.

První část popisuje teoretická východiska práce, která slouží jako podklad pro navazující praktickou a analytickou část. Popisuje rovněž vybrané formy podnikání, které jsou předmětem výpočtů a hodnocení. V této části je rovněž stručně popsána daňová soustava v oblasti daní z příjmů, jejichž výše je hlavním kritériem při výběru vhodné formy podnikání.

Následující část stručně představuje společnost jejíž vybrané údaje slouží jako podklad pro výpočet daňové povinnosti pro vybrané formy podnikání. Podstatnou část této kapitoly tvoří právě výpočty výsledné daňové zátěže jednotlivých forem podnikání a jejich variant.

V třetí části práce jsou analyzovány a srovnány jednotlivé varianty a je vybrána nejvýhodnější forma podnikání na základě předem stanovených kritérií.

Na základě výsledků je v práci doporučena třetí varianta společnosti s ručením omezeným, kdy společníci vystupují rovněž v pozici zaměstnanců. Naopak nejméně výhodná je první varianta společnosti s ručením omezeným, neboť dosahovala nejvyšší celkové daňové povinnosti.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- [1] HNÁTEK, Miloslav. *Zcela legální daňové triky: pro podnikatele, svobodná povolání, pronajímatele, zaměstnance, studenty, seniory*. 2. rozšířené vydání. Praha: ESAP s. r. o., 2018, 248 stran: ilustrace. ISBN 978-80-905899-6-4.
- [2] VANČUROVÁ, A., a LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2018*. 14. vyd. Praha: 1. VOX, 2018. ISBN 978-80-87480-63-2.
- [3] SALACHOVÁ, Bohumila a Bohumil VÍTEK. *Podnikání a jeho přeměny*. Ostrava: Key Publishing, 2013. Monografie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-185-6.
- [4] SALACHOVÁ, Bohumila. *Obchodní korporace a jejich přeměny: (právní, účetní a daňové aspekty)*. Ostrava: Key Publishing, 2014. Monografie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-220-4.
- [5] ČERNÁ, Stanislava, Ivana ŠTENGLOVÁ a Irena PELIKÁNOVÁ. *Právo obchodních korporací*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-735-5.
- [6] DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob ...* Praha: Wolters Kluwer, 2016-. Daně (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-125-5.
- [7] 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.
- [8] Zákon č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů fyzických a právnických osob ze dne 20. listopadu.1992
- [9] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník ze dne ze dne 3. února 2012
- [10] Zákon č. 90/2012 Sb., Zákon o obchodních korporacích ze dne 22. března 2012
- [11] Zákon č. 455/1991 Sb., Zákon o živnostenském podnikání ze dne 15. listopadu 1991

- [12] *Finanční správa; výpočet částky slev na dani* [online]. [cit. 2020-04-12]
Dostupné z: https://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/dpf/dp5/doc/pokyny_ztp_p_2017.pdf
- [13] KADLEC, Ing. Michal. *Zdanění zisků v osobních společnostech (v. o. s., k. s.)* - Informace pro účetní a podnikatele. Portál POHODA [online]. Copyright © 2012 [cit. 2020-03-20]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/zdaneni-zisku-v-osobnich-spolecnostech-v-o-s-k-s/>
- [14] VYCHOPENĚ, Ing. Jiří. *Veřejná obchodní společnost z právního, účetního a daňového pohledu*. Portál daňových poradců [online]., Copyright © 2020 Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 2020-03-20]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=49597>
- [15] KADLEC, Ing. Michal. *Rozdělení zisku s. r. o.* - Informace pro účetní a podnikatele. Portál POHODA [online]. Copyright © 2012. [cit. 2020-03-25]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/zakon-a-pravo/finance-a-dane/rozdeleni-zisku-s-r-o/>
- [16] HAUZAROVÁ, Bc. Michaela. *Společnost, dříve sdružení bez právní subjektivity* -. Informace pro účetní a podnikatele. POHODA [online]. - Copyright © 2012. [cit. 2020-04-13]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/chci-zacit-podnikat/spolecnost-drive-sdruzeni-bez-pravni-subjektivity/>

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A POJMŮ

DZD	dílčí základ daně
FO	fyzická osoba
k. s.	komanditní společnost
NOZ	nový občanský zákoník
OR	obchodní rejstřík
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná
PO	právnícká osoba
SP	sociální pojištění
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
v. o. s.	veřejná obchodní společnost
VH	výsledek hospodaření
ZD	základ daně
ZDP	zákon o daních z příjmů
ZOK	zákon o obchodních korporacích
ZP	zdravotní pojištění
ŽZ	živnostenský zákon

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1: Výsledná daňová povinnost vybraných variant	58
Graf 2: Srovnání odvodů ZP a SP vybraných variant	61

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Zjednodušené schéma výpočtu daně z příjmů fyzických osob	19
Obrázek 2: Zjednodušené schéma výpočtu daně z příjmů právnických osob	25

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Přehled ročních slev na dani.....	17
Tabulka 2: Modelový příklad 1.: Údaje pro výpočet slevy za zaměstnance se ZP.....	24
Tabulka 3: Vyčíslení základu daně varianty č. 1	40
Tabulka 4: Výpočet daňové povinnosti p. Maláče (varianta č. 1)	40
Tabulka 5: Výpočet daňové povinnosti p. Konečného (varianta č. 1)	41
Tabulka 6: Vyčíslení základu daně varianty č. 2	41
Tabulka 7: Vyčíslení základu daně varianty č. 3	43
Tabulka 8: Výpočet daňové povinnosti p. Maláče (varianta č. 3)	44
Tabulka 9: Výpočet daňové povinnosti p. Konečného (varianta č. 3)	44
Tabulka 10: Vyčíslení základu daně varianty č. 4	45
Tabulka 11: Výpočet daňové povinnosti za společnost (varianta č. 4).....	46
Tabulka 12: Výpočet daňové povinnosti p. Konečného vybrané zvláštní sazbou daně (varianta č. 4)	46
Tabulka 13: Výpočet daňové povinnosti p. Maláče (varianta č. 4)	46
Tabulka 14: Výpočet daňové povinnosti za společnost (varianta č. 5).....	48
Tabulka 15: Výpočet daňové povinnosti p. Konečného vybrané zvláštní sazbou daně (varianta č. 5)	48
Tabulka 16: Výpočet daňové povinnosti p. Maláče (varianta č. 5)	48
Tabulka 17: Vyčíslení základu daně varianty č. 6	50
Tabulka 18: Výpočet daňové povinnosti za společnost (varianta č. 6).....	50
Tabulka 19: Výpočet daňové povinnosti vybrané zvláštní sazbou daně (varianta č. 6) ..	51
Tabulka 20: Výpočet daňové povinnosti p. Maláče - zaměstnanec (varianta č. 7).....	52
Tabulka 21: Výpočet daňové povinnosti p. Konečného - zaměstnanec (varianta č. 7) ..	53
Tabulka 22: Výpočet daňové povinnosti za společnost (varianta č. 7).....	53
Tabulka 23: Výpočet daňové povinnosti vybrané zvláštní sazbou daně (varianta č. 7) ..	53
Tabulka 24: Výpočet daňové povinnosti p. Maláče - zaměstnanec (varianta č. 8).....	55
Tabulka 25: Výpočet daňové povinnosti p. Konečného - zaměstnanec (varianta č. 8) ..	55
Tabulka 26: Výpočet daňové povinnosti za společnost (varianta č. 7).....	55
Tabulka 27: Výsledná daňová povinnost vybraných variant.....	57
Tabulka 28: Výpočet odvodů ZP a SP za FO (varianta s. r. o. III.)	60
Tabulka 29: Výpočet odvodů ZP a SP za FO (varianta FO)	60
Tabulka 30: Výpočet odvodů ZP a SP za FO (varianta v. o. s.)	61