

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Zdanění podnikání v ČR ve vazbě na právní formu podnikání

Vedoucí bakalářské práce:
Ing. Zita Drábková

Autor:
Magda Vaculíková

14.4.2009

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Akademický rok: 2007/2008

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Magda VACULÍKOVÁ

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Název tématu: Zdanění podnikání v ČR ve vazbě na právní formu podnikání

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce: Zpracování a analýza základních principů zdanění jednotlivých právních forem podnikání ve vazbě na platnou legislativu ČR. Návrh optimalizace zdanění ve vazbě na jednotlivé právní formy podnikání

Osnova:

Teoretická část práce

- 1. Vymezení právních forem podnikání**
- 2. Daňový systém v platné legislativě ČR**
- 3. Zdanění ve vazbě na jednotlivé formy podnikání**

Praktická část

- 1. Představení firmy právnické osoby**
- 2. Představení firmy fyzické osoby**
 - 2.1. vedení daň. evidence**
 - 2.2. vedení účetnictví**
- 3. Analýza jednotlivých forem podnikání ve vazbě na zdanění**
- 4. Výhody a nevýhody jednotlivých právních forem podnikání**
- 5. Závěr**

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

30 - 40 stran

Forma zpracování bakalářské práce:

tištěná

Seznam odborné literatury:

VANČUROVÁ, A. a LÁCHOVÁ, L.: Daňový systém ČR 2006, Praha: VOX a.s., 2006, 324 s. ISBN 80-86324-60-5

VYBÍHAL, V.: Zdaňování příjmů fyzických osob 2008, Praha: Grada Publishing, a.s., 2008, 216 s. ISBN 978-80-247-2536-9

DOLEŽELOVÁ, M.: Daňová evidence 2008, Brno: Computer Press, a.s., 2008, 138 s. ISBN 778-80-251-1951-8

KUBÁTOVÁ, K.: Daňová teorie - úvod do problematiky, Praha: ASPI, a.s., 2005, 111 s. ISBN 80-7357-092-0

MARKOVÁ, H.: Daňové zákony 2008, Praha: Grada Publishing, a.s., 2008, 208 s. ISBN 978-80-247-2385-3

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Zita Drábková

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce:

1. dubna 2008

Termín odevzdání bakalářské práce:

15. dubna 2009

prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc.

děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentůvská 13 (25)
370 05 České Budějovice

prof. Ing. František Střeleček, CSc., Dr.h.c.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. dubna 2008

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Zdanění podnikání v ČR ve vazbě na právní formu podnikání vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu použité literatury.

V Horažďovicích 14. 4. 2009

.....
Magda Vaculíková

Poděkování

Děkuji tímto Ing. Zitě Drábkové za odborné vedení mé práce a cenné rady, které mi poskytla v průběhu zpracování zvoleného tématu Zdanění podnikání v ČR ve vazbě na právní formu podnikání.

OBSAH

Úvod	11
1. Vymezení právních forem podnikání.....	13
1.1. Podnikání fyzických osob	13
1.2. Podnikání právnických osob	15
1.2.1. Veřejná obchodní společnost	16
1.2.2. Komanditní společnost.....	17
1.2.3. Společnost s ručením omezeným.....	18
1.2.4. Akciová společnost	18
1.2.5. Družstvo	19
1.3. Zveřejňovací povinnost.....	20
2. Daňový systém v platné legislativě ČR.....	21
2.1. Druhy daní	21
2.1.1. Daň z příjmů fyzických osob	24
2.1.2. Daň z příjmů právnických osob	24
3. Zdanění ve vazbě na jednotlivé formy podnikání.....	26
3.1. Daňová povinnost podnikatele fyzické osoby	26
3.1.1. Vedení účetnictví	28
3.1.2. Vedení daňové evidence	29
3.1.3. Účetnictví vs. daňová evidence.....	30
3.2. Daňová povinnost obchodních společností.....	30
3.2.1. Daňová povinnost komanditní společnosti	32
3.2.2. Daňová povinnost společnosti s ručením omezeným	33
3.2.3. Daňová povinnost akciové společnosti	34
PRAKTICKÁ ČÁST	36
4. Představení firmy právnické osoby	39
5. Představení firmy fyzické osoby	43
5.1. Podnikající fyzická osoba Jaroslav Pech – vede účetnictví	43
5.2. Podnikající fyzická osoba Jaroslav Pech – vede daňovou evidenci	46
5.2.1. Postup přechodu z účetnictví na daňovou evidenci	46
5.2.1.1. Přechod z vedení UCT na DE firmy Jaroslav Pech	49
6. Analýza vybraných forem podnikání ve vazbě na zdanění	51

7. Výhody a nevýhody vybraných právních forem podnikání.....	53
7. 1. Společnost s ručením omezeným.....	53
7. 2. Podnikatel fyzická osoba	53
8. Závěr a doporučení.....	54
9. Summary.....	56
10. Přehled použité literatury	57
Seznam obrázků	
Seznam tabulek	
Přílohy	

Úvod

Důležitým úkolem každého začínajícího podnikatele je zvolit si takovou formu podnikání, která pro něj bude co nejvýhodnější a bude nejlépe odpovídat jeho požadavkům. Pro podnikatele není lehké zorientovat se ve směsi možností, které mu zákony pro jeho podnikání umožňují. Podnikatel musí porovnávat více aspektů ať už jde o minimální počet zakladatelů, povinný základní kapitál, ručení za závazky, administrativní náročnost nebo daňové zatížení. A právě daňovému zatížení různých forem podnikání se věnuje tato práce.

Cílem bakalářské práce je analyzovat a zpracovat základní principy zdanění jednotlivých právních forem podnikání ve vazbě na platnou legislativu ČR a navrhnout optimalizaci zdanění ve vazbě na jednotlivé právní formy podnikání. Jedná se vlastně o řešení manažerského problému volby vhodné právní formy podnikání nejenom při zahájení podnikání, ale i v jeho průběhu, kdy bychom mohli uvažovat o změně právní formy.

Na základě dosavadních poznatků a zkušeností vyvozují následující **hypotézy**, které budu následně aplikovat na zkoumaný podnik:

- daňové zatížení přímých daní se v České republice u různých forem podnikání liší a je tedy možné vhodnou volbou právní formy podnikání ovlivnit výši placených daní
- daňové zatížení fyzických osob je díky vyšším slevám na dani a odpočtům nižší než zatížení právnických osob

Pro vypracování budou použity tyto **metody**:

- analýza právních předpisů
- propočty
- indukce
- dedukce

V teoretické části této práce se zabývám vymezením jednotlivých právních forem podnikání, jejich právní úpravou a povinnostmi s možností přehledného srovnání. Dále přibližuji problematiku zdanění podnikání daní z příjmů fyzických osob a daní z příjmů právnických osob, neboť placení ostatních daní nesouvisí s druhem právní formy podnikání. V následující kapitole již uvádím postup výpočtu základu daně a daňové

povinnosti u podnikatele fyzické osoby a u podnikatele právnické osoby. Přičemž u fyzické osoby беру v úvahu rozdílný postup výpočtu v případě, kdy vede účetnictví nebo daňovou evidenci.

Následuje část je ryze praktická, kde jsem si zvolila tři modelové situace, na které aplikuji získané údaje. Jedná se o zjištění daňového zatížení podnikatele právnické osoby, fyzické osoby vedoucí účetnictví a fyzické osoby vedoucí daňovou evidenci. Abych mohla provést relativně objektivní srovnání daňové zátěže různých forem podnikání, rozhodla jsem se použít data podnikatele právnické osoby a transformovat je na podnikatele fyzickou osobu.

V závěru práce provádím analýzu a prověřuji stanovené hypotézy, zda byly potvrzeny či nikoliv.

1. Vymezení právních forem podnikání

V podmínkách České republiky lze podnikat dvěma způsoby. První možností je podnikat jako fyzická osoba na základě vydaného povolení, kterým může být živnostenské oprávnění nebo jiné oprávnění podle zvláštních předpisů. Druhou možností je vytvořit právnickou osobu. Občanský zákoník mezi právnické osoby řadí sdružení fyzických nebo právnických osob, účelová sdružení majetku, jednotky územní samosprávy a jiné subjekty, o kterých to stanoví zákon. Právnickou osobou jsou dále obchodní společnosti a družstva.

1.1. Podnikání fyzických osob

Jedná se o historicky nejstarší a zároveň také nejjednodušší formu podnikání, kdy podnikatel jedná svým jménem a na vlastní odpovědnost. Sám si rozhoduje o tom, jak naloží s případným ziskem a za své závazky ručí celým svým majetkem. V České republice je nejpoužívanější formou podnikání.

Podnikání fyzických osob se řídí zákonem č. 455/1991 Sb. o živnostenském podnikání. Základem pro založení podnikání fyzických osob je získání živnostenského oprávnění nebo koncesní listiny. Podnikání vzniká po splnění všech podmínek stanovených v živnostenském zákoně, který se dělí do dvou skupin, a to na:

Podmínky všeobecné podle §6:

- dosažení věku 18 let
- bezúhonnost
- způsobilost dané osoby k právním úkonům
- předložení dokladu o tom, že fyzická osoba nemá daňové nedoplatky
- předložení dokladu o tom, že fyzická osoba nemá nedoplatky na platbách pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti

Podmínky zvláštní podle §7 zahrnují odbornou nebo jinou způsobilost.

Fyzická osoba, která nesplňuje podmínky způsobilosti, musí být při takovém jednání vždy zastoupena osobou splňující tyto podmínky.

Dne 1. 7. 2008 nabyla účinnosti **novela živnostenského zákona**, která přináší řadu změn. Zavedla se pouze jedna živnost volná s předmětem podnikání „Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona“. V těchto přílohách se vymezily ohlašovací živnosti řemeslné a vázané a živnosti koncesované. Živnostenský zákon pak definoval 80 oborů činností, které jsou zahrnuty do jediné živnosti volné narozdíl od předešlé úpravy, která obsahovala 125 samostatných volných živností. Znamená to tedy, že podnikatel získává živnostenské oprávnění k jediné volné živnosti a obor, popřípadě jeho změnu, má pak úřadu povinnost jen oznámit. Oznámení změny oboru není zpoplatněno.

V oblasti prokázání praxe došlo také ke změnám - u některých živností se zpřísnily podmínky minimálního vzdělání a praxe, u jiných se zmírnily. U řemeslných živností je podle stávající úpravy požadována čtyřletá praxe v oboru v případě, že chce zájemce podnikat na základě rekvalifikace. Novela tuto dobu zkracuje na jeden rok. Mimo jiné se také ruší kvalifikační zkoušky skládané před komisí složenou ze zástupců živnostenského úřadu, odborné střední školy a dalších institucí. U řemeslných živností není požadována praxe v oboru, pokud je prokázáno splnění vzdělání v oboru. Živnosti, u nichž je vlastní provozování živnosti regulováno zvláštními předpisy, jsou přerazeny z vázaných do volných živností – není třeba tuto regulaci požadovat při vstupu do podnikání. Jedná se tímto o výhodu pro mladé podnikatele, kteří nemusí ustanovit odpovědného zástupce. Sníží se tím nezaměstnanost u absolventů – nemusí být nejprve zaměstnáni, aby mohli po absolvování praxe získat živnostenské oprávnění

Radikální změnou je zrušení se živnostenských listů a koncesních listin, které nahradil výpis z živnostenského rejstříku. Další novinkou se stalo zrušení místní příslušnosti živnostenských úřadů. Podnikatel může ohlásit živnost kdekoli na živnostenském úřadě a díky systému Czech Point má tuto možnost i na obecních úřadech či orgánech veřejné správy, které patří mezi pobočky Czech Point. Ne zrovna populární změnou se stalo zvýšení pokut za neoprávněné podnikání.

Účelem novely je především zjednodušení vstupu do podnikání začínajícím podnikatelům a zároveň usnadnění rozšíření či změny aktivit podnikatelům stávajícím.

Osoby podnikající nebo vykonávající činnost na základě zvláštních zákonů musí splnit podmínky stanovené v těchto zákonech pro provozování činnosti.

- činnosti provozované na základě zvláštních zákonů § 3 odst.2

Tyto fyzické osoby se většinou sdružují v profesních skupinách, a jelikož jsou vyloučeny z působnosti živnostenského zákona, provozují svoji činnost na základě zvláštních zákonů. Těmito fyzickými osobami jsou například: lékaři, stomatologové, lékárníci (podle zákona č. 95/2004 Sb. o podmínkách získávání a uznávání odborné způsobilosti a specializované způsobilosti k výkonu zdravotního povolání lékaře, zubního lékaře a farmaceuta), notáři a další vyjmenované § 3 odst.2.

- osoby provozující zemědělskou výrobu podle zvláštního předpisu (zákon č. 252/1997 Sb. o zemědělství)

1.2 Podnikání právnických osob

Základní právní úprava obchodních společností je obsažena v obchodním zákoníku. Obchodní společnost je v zákoně definována jako právnická osoba s právní subjektivitou založenou za účelem podnikání. Zřizování společností probíhá na smluvním základě a je svobodným projevem vůle účastníků.

Obchodní zákoník vymezuje čtyři právní formy obchodních společností a družstva. Společnostmi podle obchodního zákoníku § 56 odst.1 jsou veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným a akciová společnost. Společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti jsou kromě obchodního zákoníku upraveny také právem Evropských společenství a zvláštními právními předpisy. A pokud to zvláštní právní předpis nezakazuje, společnosti mohou být založeny i za jiným účelem, než je podnikání.

Podle základních principů právní úpravy se obchodní společnosti dělí na dvě skupiny:

- obchodní společnosti osobní (akciová společnost, společnost s ručením omezeným)
- obchodní společnosti kapitálové (komanditní společnost, veřejná obchodní společnost)

Hranice jednotlivých druhů společností jsou však plynulé a u jednotlivých společností lze nacházet znaky obou skupin.

Osobní společnosti

- společník je povinen se osobně účastnit na chodu společnosti
- ke zřízení společnosti není nutný žádný kapitál ani žádný vklad
- společníci ručí za své závazky neomezeně, u komanditní pouze komplementář
- obchodní podíl společníka na společnosti je zásadně nepřevoditelný
- společnosti nemají ze zákona předepsány žádné orgány, k řízení a jednání jménem společnosti jsou oprávněni všichni společníci

Kapitálové společnosti

- k zřízení společnosti je nutné složení základního kapitálu, jehož výše je předepsaná zákonem. Společníci jsou povinni přispět do základního kapitálu
- společníci ručí za závazky společnosti jen omezeně, nebo neručí vůbec
- velikost majetkového podílu společníka ovlivňuje váhu hlasu každého společníka při rozhodování o záležitostech společnosti
- zřízení orgánů společnosti je ze zákona povinné, tyto orgány ji řídí a jednají navenek
- společníci nemohou dát jednostrannou výpověď ze společnosti, ale mají možnost ukončit svou účast prodejem podílu nebo akcií
- zánik účasti společníka nemá vliv na trvání společnosti

Všechny právnické osoby musí být zapsány v obchodním rejstříku, ve kterém jsou evidovány subjekty, kde to ukládá zákon.

V dalším textu jsou podrobněji charakterizovány všechny čtyři typy obchodních společností a družstvo.

1.2.1. Veřejná obchodní společnost

Veřejná obchodní společnost je soukromoprávní společností, tedy sdružení osob, kde mezi společníky vzniká určitý vztah, které má společník vůči společnosti a vůči společníkům. Obchodní zákoník definuje veřejnou obchodní společnost v § 76 odst.1 jako společnost, ve které alespoň dvě osoby, fyzické nebo právnické, podnikají pod společnou firmou a ručí za závazky společnosti společně a nerozdílně celým svým majetkem. U veřejné obchodní společnosti není předepsána ze zákona vkladová povinnost, proto některé společnosti vkládají do společné smlouvy i vkladovou povinnost společníků, kde vklad je majetkovým základem pro stanovení podílu společnosti.

Fyzická nebo právnická osoba podle ustanovení v § 56 odst. 4, může být společníkem s neomezeným ručením za závazky společnosti jen v jedné obchodní společnosti. Společník se podílí aktivně na rozhodování a řízení firmy. Každý společník je povinen plnit své povinnosti uložené zákonem, např. jednat samostatně za společnost, uzavírat smlouvy a aktivně se podílet na řízení společnosti. Tím však není dotčeno právo společníků sjednat si rozdělení práv a povinností ve veřejné obchodní společnosti v rámci zákona.

Statutárním orgánem společnosti jsou všichni společníci, všichni jsou oprávněni k obchodnímu vedení společnosti, přičemž se řídí ustanoveními společenské smlouvy.

Zisk i ztráta se dělí mezi společníky rovným dílem, pokud není ve společenské smlouvě stanoveno jinak.

1.2.2. Komanditní společnost

Komanditní společnost se stejně jako veřejná obchodní společnost řadí mezi osobní obchodní společnosti. Na rozdíl od veřejné obchodní společnosti však v sobě nese i prvky společnosti kapitálové, neboť jeden typ společníka neručí za závazky společnosti celým svým majetkem.

Komanditní společnost mohou založit minimálně dva společníci – fyzické i právnické osoby – z nichž jeden musí být komplementář a druhý komanditista.

Komplementáři ručí za závazky společnosti celým svým majetkem, jsou statutárním orgánem a náleží jim obchodní vedení společnosti.

Komanditisté ručí za závazky společnosti pouze do výše svého nesplaceného vkladu. Obsahuje-li však firma společnosti jméno komanditisty, musí i tento komanditista ručit za závazky společnosti jako komplementář.

Minimální výše základního kapitálu není stejně jako u veřejné obchodní společnosti stanovena žádným právním předpisem, komanditista je však povinen vložit vklad do základního kapitálu ve výši určené společenskou smlouvou, minimálně 5 000,- Kč.

Pokud není ve společenské smlouvě stanoveno jinak, zisk se dělí mezi komplementáře a společnost (komanditisty) na polovinu, přičemž komplementáři si část zisku rozdělí rovným dílem a komanditisté podle výše svých splacených vkladů.

A pokud nestanoví společenská smlouva jinak, ztrátu nesou komplementáři rovným dílem. Společenská smlouva může tedy stanovit nejen rozdílné podíly na úhradě ztráty pro komplementáře, ale také to, že se na úhradě budou podílet i komanditisté.

1.2.3. Společnost s ručením omezeným

Společnost s ručením omezeným patří mezi tzv. kapitálové obchodní společnosti, pro které je charakteristická povinnost společníků podílet se na podnikání společnosti kapitálově, předem určeným vkladem. Tedy nejen řízením společnosti a osobní účastí. Další významnou charakteristikou je skutečnost, že společníci neručí za závazky společnosti celým svým majetkem, ale pouze do výše svých nesplacených vkladů.

Tato společnost může být založena pouze jedním společníkem, maximálně však padesáti a může se jednat o fyzické i právnické osoby.

Společnost ručí za své závazky celým svým majetkem, společníci pouze do výše svých nesplacených vkladů. Jejich ručení tedy zaniká v okamžiku, kdy vklady splatí a toto splacení je zapsáno do obchodního rejstříku.

Výše základního kapitálu musí činit minimálně 200 000,- Kč a individuální vklad každého společníka minimálně 20 000,- Kč. Před zápisem do obchodního rejstříku musí být splaceno celé emisní ážio a alespoň 30 % z každého peněžitého vkladu, přičemž celková výše splacených peněžitých i nepeněžitých vkladů musí činit alespoň 100 000,- Kč.

Společnost je povinna vytvářet zákonný rezervní fond ve výši určené společenskou smlouvou nebo stanovami. Obchodní zákoník však stanoví, že společnost musí vytvořit rezervní fond z čistého zisku za rok, v němž poprvé čistý zisk vytvoří, ve výši nejméně 10 % z čistého zisku, nejvýše však 5 % z hodnoty základního kapitálu. V dalších letech se rezervní fond ročně doplňuje o částku v hodnotě nejméně 10 % z čistého zisku, a to až do dosažení celkové hodnoty fondu ve výši 10 % základního kapitálu.

Nejvyšším orgánem společnosti je valná hromada, která se skládá z jednotlivých společníků, přičemž každému společníkovi náleží jeden hlas na každých 1 000,- Kč svého vkladu, neurčí-li společenská smlouva jiný počet hlasů. Valná hromada kromě jiných činností rozhoduje o rozdělení zisku nebo o úhradě ztráty. A nestanoví-li společenská smlouva jinak, zisk určený k rozdělení si společníci dělí v poměru svých obchodních podílů.

1.2.4. Akciová společnost

Akciová společnost je kapitálová společnost, jejíž základní kapitál tvoří určitý počet akcií o určité nominální neboli jmenovité hodnotě. Akcie je cenný papír, na základě kterého se může akcionář jakožto společník podílet na řízení společnosti, na zisku společnosti a na likvidačním zůstatku při zániku společnosti.

Akciová společnost ručí za své závazky celým svým majetkem, akcionáři za závazky společnosti neručí.

Společnost může být založena pouze jedním zakladatelem, jedná-li se o právnickou osobu. V případě fyzických a právnických osob, nebo pouze fyzických osob je třeba dvou a více zakladatelů. Tito zakladatelé (případně zakladatel) pak mohou společnost založit dvěma způsoby. Veřejnou nabídkou akcií, při níž jsou akcie nabídnuty ke koupi veřejnosti, nebo bez veřejné nabídky akcií, což znamená, že zakladatelé splatí základní kapitál sami.

Minimální výše základního kapitálu je u společnosti založené bez veřejné nabídky akcií stanovena na 2 000 000,- Kč, u společnosti založené s veřejnou nabídkou akcií na 20 000 000,- Kč. Pro obě možnosti pak platí, že před zápisem do obchodního musí být splaceno případné emisní ážio, všechny nepeněžitě vklady a alespoň 30 % nominální hodnoty akcií, které budou spláceny peněžitými vklady.

Jako kapitálová společnost musí i akciová společnost povinně vytvářet zákonný rezervní fond, a to ve výši určené stanovami a obchodním zákoníkem. Na rozdíl od společnosti s ručením omezeným vytváří rezervní fond z čistého zisku za rok, v němž poprvé čistý zisk vytvoří, ve výši nejméně 20 % z čistého zisku, nejvýše 10 % z hodnoty základního kapitálu. V dalších letech činí přírůstky do fondu nejméně 5 % z čistého zisku, přičemž celková výše fondu musí dosáhnout hodnoty 20 % základního kapitálu.

Nejvyšším orgánem akciové společnosti je valná hromada, které se mohou účastnit všichni akcionáři. Buď osobně nebo v zastoupení na základě písemné plné moci. Valná hromada pak mimo jiné rozhoduje o rozdělení zisku nebo o úhradě ztráty. Akcionáři mají právo na podíl na zisku, na tzv. dividendy. Na úhradě ztráty se však podílet nemusí.

1.2.5. Družstvo

Družstvo je společenstvím neuzavřeného počtu osob, které je založeno za účelem podnikání nebo zajišťování hospodářských, sociálních případně jiných potřeb svých členů.

Družstvo musí mít minimálně pět členů, což však neplatí v případě, jsou-li jeho členy alespoň dvě právnické osoby. Členem tedy může být fyzická i právnická osoba. Podmínkou vzniku členství je splacení členského vkladu nebo jeho části určené stanovami.

Družstvo ručí za své závazky celým svým majetkem, členové za závazky družstva neručí.

Základní kapitál družstva je tvořen souhrnem členských vkladů, musí činit minimálně 50 000,- Kč a před zápisem do obchodního rejstříku musí být splacen alespoň v poloviční výši.

Družstvo je povinno při svém vzniku zřídit nedělitelný fond minimálně ve výši 10 % ze základního kapitálu. V dalších letech se nedělitelný fond navyšuje nejméně o 10 % ročního čistého zisku a to až do doby, dokud jeho celková výše nedosáhne hodnoty rovnající se polovině základního kapitálu.

O rozdělení a použití zisku, stejně jako o úhradě ztráty rozhoduje nejvyšší orgán družstva, členská schůze. A pokud není ve stanovách uvedeno jinak, zisk určený k rozdělení se mezi členy dělí na základě podílu jejich splaceného vkladu ke splaceným vkladům všech členů.

Přehledné srovnání jednotlivých právních forem podnikání podle jednotlivých aspektů je uvedeno v **příloze 1**.

1.3. Zveřejňovací povinnost

Všechny osoby podnikající v České republice jsou evidovány v živnostenském rejstříku. Právnícké osoby a ty, kterým to ukládá zákon, jsou dále vedeny v obchodním rejstříku.

Živnostenský rejstřík

Živnostenský rejstřík je zřízen jako zdroj informací sloužící veřejnosti a státním orgánům. Význam živnostenského rejstříku je dán především tím, že slouží k přesné evidenci podnikatelů, jež mají živnost v územním obvodu daného živnostenského úřadu, a současně i k případnému zveřejňování údajů o těchto podnikatelích a jejich živnostech. Živnostenské úřady vedou v živnostenském rejstříku údaje o podnikatelích, kteří měli nebo mají v jejich územní působnosti sídlo, bydliště a místo podnikání.

Obchodní rejstřík

Obchodní rejstřík byl vytvořen jako veřejně přístupný informační zdroj, který poskytuje základní informace o podnikatelích pod dohledem státu a jeho odpovědností. Obchodní rejstřík je veřejný seznam, do kterého se zapisují zákonem stanovené údaje o podnikatelích v elektronické podobě. Do obchodního rejstříku jsou tak zapisovány osoby, u nichž to zákon ukládá, tady stanoví povinnost takovou osobu do obchodního rejstříku zapsat (obligatorně zapisované osoby) a dále osoby, u nichž to zákon umožňuje (fakultativně zapisované osoby), jež se mohou do obchodního rejstříku nechat zapsat, leč nemusí. Řízení ve věcech obchodního rejstříku se zahajují na návrh fyzické nebo právnícké osoby. Rejstříkový soud vede zápis do obchodního rejstříku pro zapisované osoby, který stanoví v § 34 obchodního zákoníku.

2. Daňový systém v platné legislativě ČR

Národní ekonomiky nepoužívají k naplnění veřejných rozpočtů jednu velkou daň, ale několik menších daní, které mají mezi sebou různé vazby. V této souvislosti hovoříme o daňovém systému nebo také o soustavě daní.

Daňová soustava České republiky prošla i přes doposud krátkou existenci již mnoha změnami. Její základní struktura vznikla v roce 1993, kdy vstoupil v platnost zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní a určil tak její dnešní podobu. Zákon č. 212/1992 Sb. o soustavě daní byl však s účinností od 1.1.2004 zrušen. V současné legislativě nenalezneme již žádný zákon, který by souhrnně vymezoval existující daně. Současná daňová soustava, která formuje daňový systém České republiky, vstoupila v platnost 1.1.1993. Tato daňová soustava se skládá z jednotlivých zákonů o daních a dalších navazujících právních norem.

Současná daňová soustava České republiky postihuje zdaněním:

- **příjmy** (důchody) jak peněžní, tak nepeněžní, a to z činnosti nebo nakládání s majetkem,
- **spotřebu**, tzn. konečnou spotřebu zboží a služeb,
- **majetek**, především nemovitý majetek, který je ve vlastnictví, případně v držbě různých subjektů a nachází se na území České republiky, nabytí majetku.

2.1. Druhy daní

Ačkoliv by se mohlo zdát, že vyjmenovat druhy daní je jednoduché, není tomu tak. Daně můžeme třídit podle mnoha různých kritérií. Nejčastější je dělení podle způsobu placení daně na daně přímé a nepřímé, dále podle předmětu zdanění na daně důchodové, majetkové, ze spotřeby a z hlavy. Setkáváme se však i s členěním podle respektování důchodových poměrů poplatníka (daně osobní a in rem) nebo podle použité sazby daně (progresivní, proporcionální a daně s pevnou sazbou).

Z právního hlediska je daní pouze to, co obsahuje „daň“ ve svém názvu. Z hlediska ekonomického je však daní vše, co splňuje definici: daň je povinná, nenávratná, zákonem

určená platba do veřejného rozpočtu, přičemž se jedná o platbu neúčelovou a neekvivalentní. Jinými slovy, člověka nezajímá, jak se platba nazývá, ale zajímá ho, zda platit musí, případně komu.

Sporným příkladem může být **pojistné na sociální zabezpečení**, které je v České republice představováno důchodovým pojištěním, příspěvkem na státní politiku zaměstnanosti a nemocenským pojištěním nebo **pojistné na zdravotní pojištění**. Přestože tyto platby nesplňují některé z charakteristik daní, např. neúčelovost, jsou dle statistik OECD řazeny mezi daně. Rovněž v současné metodice tvorby státního rozpočtu je pojistné na sociální zabezpečení řazeno mezi příjmy daňové.

Z tohoto pohledu vypadá daňový systém České republiky následovně:

I. Daně přímé

1. Daně z příjmů

- daň z příjmů fyzických osob
- daň z příjmů právnických osob

2. Daně majetkové

- daň z nemovitostí
 - z pozemků
 - ze staveb

- daň silniční

- Daně převodové
 - dědická
 - darovací
 - z převodu nemovitostí

II. Daně nepřímé (ze spotřeby)

1. Daň univerzální

- daň z přidané hodnoty

2. Daně selektivní

- daně spotřební
 - z minerálních olejů
 - z lihu
 - z piva
 - z vína a meziproduktů
 - daň z tabákových výrobků
- energetické daně
 - daň ze zemního plynu

- daň z pevných paliv
- daň z elektřiny

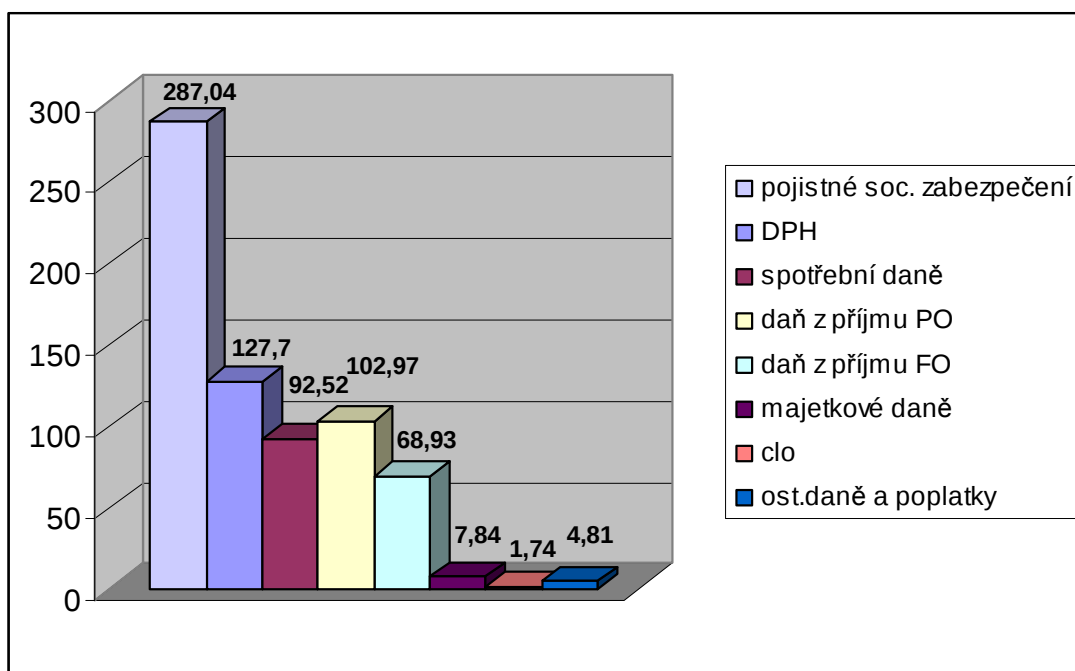
- cla

III. Ostatní

1. Pojistné na sociální zabezpečení
 - důchodové pojištění
 - příspěvek na státní politiku zaměstnanosti
 - nemocenské pojištění
2. Pojistné na veřejné zdravotní pojištění

Jak již bylo řečeno, daně jsou hlavním příjmem státního rozpočtu. Příjmy z daní a poplatků společně s pojistným na sociální zabezpečení zajišťují plnění rozpočtu až z 87 %.

Obrázek 1: Celostátní daňové příjmy za období leden – září 2008 v mld. Kč



Zdroj: Návrh státního závěrečného účtu za rok 2008 na základě dat dostupných na [18].

Právní forma podnikání rozhoduje pouze o tom, zda je uplatňována daň z příjmů fyzických osob nebo daň z příjmů právnických osob. Placení ostatních daní nesouvisí s právní formou podnikání.

V následující části si proto podrobněji rozeberme daně z příjmů.

2.1.1. Daň z příjmů fyzických osob

Tato daň je řazena mezi přímé daně, které jsou charakteristické svojí adresností a tím i možnostmi využití sociálních prvků. Poplatník si její výši více uvědomuje, z tohoto důvodu je také pravděpodobně daní nejméně oblíbenou. Podíl inkasa této daně na daňových příjmech státního rozpočtu činí cca 17 %.

Souhrnný základ daně je dán:

- příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků,
- příjmy z podnikání a z jiné samostatně výdělečné činnosti,
- příjmy z kapitálového majetku,
- příjmy z pronájmu,
- ostatními příjmy

Daň z příjmů je upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který v § 4 stanovuje výčet příjmů **osvobozené** od daně z příjmů fyzických osob. Je to například prodej rodinného domu nebo bytu, pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu dvou let, úroky z vkladů ze stavebního spoření, příjmy z prodeje cenných papírů nabytých poplatníkem v rámci kupónové privatizace a jiné. Další osvobozené příjmy jsou uvedené u každého z dílčích základů daně zvlášť.

Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení.

Sazba daně s platností od 1. 1. 2009 činí 12,5 %, pro rok 2008 sazba daně činila 15 %.

2.1.2. Daň z příjmů právnických osob

Daň z firemních příjmů je jednou z nejmladších daní. V souladu se zákonem této dani podléhají všechny osoby, které nejsou fyzickými osobami s výjimkou České národní banky. Poplatníci (firmy), kteří mají v České republice sídlo nebo místo svého vedení, tu zdaňují své celosvětové příjmy. Ostatní zdaňují jen příjmy plynoucí ze zdrojů na našem území. Případnému dvojímu zdanění je zabráněno mezinárodním systémem smluv o

zamezení dvojího zdanění. Podíl inkasa této daně na daňových příjmech státního rozpočtu činí 25 %.

Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.

Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji se dále zvyšuje např. o částky neoprávněně zkracující příjmy nebo snižuje např. o částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy.

Od základu daně lze například odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Od základu daně lze dále odečíst 30 % výdajů (nákladů) vynaložených na výuku žáků ve studijních a učebních oborech středních odborných učilišť a jiné. V § 35 jsou uvedené slevy na dani, které jsou uplatňovány v případě zaměstnávání postižených osob. Sazba daně je lineární a činí od 1.1.2009 20 %, v roce 2008 byla stanovena ve výši 21 %. U samostatných základů daně existují sazby 5 % až 15 % podle charakteru základu daně.

3. Zdanění ve vazbě na jednotlivé formy podnikání

Jak již bylo v předchozí kapitole řečeno, právní forma podnikání rozhoduje pouze o tom, zda je uplatňována daň z příjmů fyzických osob nebo daň z příjmů právnických osob.

Podnikatel fyzická osoba plně podléhá dani z příjmů fyzických osob.

Veřejná obchodní společnost nepodléhá dani z příjmů právnických osob. Zisk (základ daně) se rozdělí mezi společníky a jim je zdaněn jako jejich příjem z podnikání daní z příjmů fyzických osob.

Komanditní společnost podléhá dani z příjmů právnických osob, základ daně se však sníží o podíl na zisku komplementářů. Komplementáři zdaní zisk jako jejich příjem z podnikání daní z příjmů fyzických osob.

Společnost s ručením omezeným, akciová společnost a družstvo podléhá dani z příjmů právnických osob.

3.1. Daňová povinnost podnikatele fyzické osoby

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) reguluje zdanění živnostníků, přičemž užívá pojmu fyzická osoba s příjmy z podnikání. Fyzická osoba s příjmy z podnikání je fyzická osoba (poplatník podle § 2 ZDP), která má příjmy podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP, tj. příjmy ze živnosti.

Pro účely sociálního a zdravotního pojištění se osoba provozující živnost považuje za tzv. osobu samostatně výdělečně činnou.

Obrázek 2: Stanovení daňové povinnosti podnikatelů

Příjmy z podnikání
- výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů
= ZÁKLAD DANĚ
- nestandardní odpočty
= UPRAVENÝ ZÁKLAD DANĚ (zaokrouhlený na celé stokoruny dolů)
* sazba daně 15 %
= DAŇ
- standardní slevy na dani (na poplatníka, na vyživovanou osobu, na zaměstnance se zdravotním postižením)
= DAŇOVÁ POVINNOST

Zdroj: Vlastní konstrukce na základě [4] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L.: Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva, str. 136.

Nestandardní odpočty upravuje ZDP v § 15. Uplatňují se v prokázané výši a umožňují poplatníkům snížit základ daně o specifické výdaje mající charakter osobní spotřeby. Možnost regulovat základ daně prostřednictvím nestandardních odpočtů mají především poplatníci s vyššími příjmy. Aby se tento efekt omezil, stanoví se maximální mez odpočtu, a to různým způsobem.

Obrázek 3: Nestandardní odpočty § 15

úroky z úvěrů na bytové potřeby
dary na veřejně prospěšné účely
příspěvky na penzijní připojištění
pojistné na životní pojištění
úhrady na zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání
zaplacené členské příspěvky člena odborové organizace
daňová ztráta ¹
odpočet výdajů na výzkum a vývoj

Zdroj: [4] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L.: Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daň. práva, str. 137.

¹ Daňovou ztrátu lze uplatnit jako nestandardní odpočet v maximálně pěti následujících zdaňovacích obdobích po tom období, za které byla vyměřena. §34 ZDP.

Základ daně se zjišťuje mimoúčetně k poslednímu dni zdaňovacího období a jejím cílem je transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně.

Pro zjištění základu daně se vychází:

- z rozdílu mezi příjmy a výdaji u poplatníků, kteří nevedou účetnictví.
- z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta) zjištěného v účetnictví

Podnikatel je povinen vést účetnictví v případě, že:

- je jako podnikatel zapsán do obchodního rejstříku
- jeho obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000,- Kč
- je účastníkem sdružení bez právní subjektivity, přičemž alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení vede účetnictví

Ostatní podnikatelé FO se mohou dobrovolně rozhodnout, jestli povedou účetnictví nebo daňovou evidenci.

3.1.1. Vedení účetnictví

Povinnost fyzické osoby vést účetnictví je uvedeno v bodě 3.1. a reguluje jí zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v § 1 odst. 2.

Je administrativně náročnější než daňová evidence.

Pro zjištění základu daně u podnikajících fyzických osob vedoucích účetnictví se vychází podle § 23 odst. 2 písm. a) ZDP (ve vazbě na § 7 odst. 3) z výsledku hospodaření účetní jednotky. Při transformaci účetního hospodářského výsledku na základ daně je nutné hospodářský výsledek upravit podle ZDP a dalších právních předpisů o tzv. nedaňové náklady a výnosy. Účtované náklady totiž představují jakýkoli úbytek aktiv podniku a v zásadě se nehledí na ustanovení daňových předpisů. Cílem je věrně zachytit veškeré úbytky majetku podniku vynaložené v podnikatelské činnosti, stejně jako předpokládané ztráty, rizika a znehodnocení, které mohou z aktiv a závazků vyplynout. Součástí nákladů jsou i tvorby rezerv, opravných položek a daň z příjmů. Všechny tyto účetní případy působí na majetek podniku, snižují jej. Tyto „účetní náklady“ však neslouží pro daňové účely v plné výši. Proto pro daňové účely zavádí ZDP pojem výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (výnosů).

Příklady nákladů, o které lze snížit daňový základ pouze ve výši stanovenou ZDP:

- odpisy hmotného majetku
- daňová zůstatková cena vyřazeného hmotného majetku

Náklady zahrnované do daňového základu ve výši určené jinými předpisy:

- tvorba rezerv a opravných položek (zákon o rezervách)
- pojištění hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance (zákon o sociálním pojištění)
- náklady na pracovní cesty (zákon o cestovních náhradách)

Náklady, které nelze vůbec odečítat od daňového základu:

- náklady na reprezentaci
- daň z příjmů
- tvorba účetních rezerv a opravných položek

To, co bylo řečeno o nákladech, platí analogicky i o výnosech.

3.1.2. Vedení daňové evidence

Daňovou evidenci upravuje § 7b zákona o daních z příjmů. Jejím hlavním cílem je stanovení základu daně z příjmů, avšak neexistuje žádný právní předpis, který by nařizoval, jak přesně má daňová evidence vypadat. Zákon o daních z příjmů pouze stanoví, že daňová evidence musí obsahovat údaje o příjmech a výdajích a o majetku a závazcích. Dále je zde stanoven způsob oceňování majetku a závazků a povinnost provádět inventarizaci a archivaci.

Uzávěrkové operace daňové evidence spočívají v uzavření účetních knih a ve zjištění údajů potřebných k výpočtu základu daně a daně z příjmů. Stanovení základu daně a daňové povinnosti podnikatele je znázorněno na obrázku 2, z něhož je patrné, že pro zjištění základu daně je důležité oddělovat příjmy související s podnikáním (daňové příjmy) od ostatních příjmů (nedaňové příjmy) a výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (daňové výdaje) oddělovat od výdajů ostatních, neovlivňujících základ daně (nedaňové výdaje).

Vypočtená daň z příjmů je závazkem podnikatele vůči finančnímu úřadu, proto se tato částka musí na konci účetního období zanést do evidence majetku a závazků. Tím je proces uzávěrkových operací v případě daňové evidence ukončen.

3.1.3. Účetnictví vs. daňová evidence

Na daňovou povinnost podnikající FO má velký vliv, zda vede účetnictví či pouze daňovou evidenci. Výše daňového základu bude různá, přestože hypotetický podnikatel během stejného zdaňovacího období provedl stejné obchodní transakce (účetní případy). Příčiny této disonance můžeme hledat jak v různých postupech účtování, tak i přímo v ZDP.

Rozdílnost základů daně vyplývá především z odlišných metod vedení účetnictví, resp. daňové evidence. Účetnictví je založeno na účetních principech, které sice nejsou v zákonech explicitně vyjádřeny, ale v daných paragrafech se nepřímým způsobem projevují. Důležitý je zejména tzv. akruální princip, který znamená, že náklady a výnosy se účtují v období, se kterým věcně a časově souvisí. Okamžik úhrady zde nehraje žádnou roli.

Účetnictví podává věrnější obraz o hospodaření a finanční situaci účetní jednotky. Avšak pro podnikatele se jeví jako výhodnější vést daňovou evidenci, neboť může optimalizovat svoji daňovou povinnost např. nákupem zboží ke konci roku, což by v účetnictví nemělo žádný efekt.

3.2. Daňová povinnost obchodních společností

Na rozdíl od podnikatele fyzické osoby, který si v určitých případech může zvolit, zda povede účetnictví, nebo daňovou evidenci, jsou všechny právnické osoby povinny účtovat v soustavě podvojného účetnictví.

Obrázek 4: Stanovení základu daně u právnických osob

VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ (= výnosy – náklady)
- příjmy, které nejsou předmětem daně
- osvobozené příjmy
- příjmy nezahrnované do základu daně
+ daňově neuznatelné náklady
± očištění o rezervy a opravné položky, které nejsou uznány jako daňové
± očištění o zaúčt. položky, které se v základu daně uznávají, jen jsou-li zaplacený
± korekce základu daně předešlých zdaňovacích období
= ZÁKLAD DANĚ

Zdroj: Vlastní konstrukce na základě [4] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L.: Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva, str. 69.

Mezi **příjmy nezahrnované do základu daně** patří především příjmy zdaňované zvláštní sazbou, tedy např. dividendové příjmy, podíly na zisku nebo podíly na likvidačním zůstatku při zániku společnosti.

Daňově neuznatelné náklady (výdaje) jsou vymezeny v § 25 ZDP. Typickým příkladem těchto nákladů jsou náklady na reprezentaci, výdaje nad limity stanovené zvláštními právními předpisy, manka a škody přesahující náhrady, technické zhodnocení, vyplácené podíly na zisku, odměny členů statutárních orgánů a další, které však v § 25 nemusí být uvedeny, neboť § 25 obsahuje pouze demonstrativní, nikoliv taxativní výčet daňově neuznatelných nákladů (výdajů).

Jako příklad **mimoúčetních nákladů, které lze uznat pro daňové účely**, se často uvádí dodatečně zaplacené povinné pojištění. Zákon o daních z příjmů totiž za daňově uznatelné náklady považuje pojištění, které bylo zaplaceno do 31. ledna následujícího roku po skončení zdaňovacího období. Pokud poplatník zaplatí později, může si o zaplacené pojištění snížit výsledek hospodaření až v roce, v němž skutečně zaplatil. V tomto případě se však již nejedná o účetní náklad.

Do **částek zkracujících příjmy** se řadí především příjmy nepeněžní a dále pak např. smluvní pokuty, které byly přijaty ve zdaňovacím období následujícím po jejich zaúčtování

Oprava chybně zaúčtovaných výnosů a nákladů minulých let nesmí ovlivnit základ daně v aktuálním zdaňovacím období. Proto se o tyto opravy výsledek hospodaření upravuje.

Ostatní úpravy výnosů a nákladů se týkají všech položek, které ve schématu nebyly zachyceny na předchozích řádcích.

Mezi položky snižující výsledek hospodaření patří např. výnosy související s daňově neuznatelnými náklady nebo rozdíl, o který daňové odpisy převyšují odpisy účetní.

Kromě daňově neuznatelných nákladů se do položek zvyšující výsledek hospodaření řadí např. zdanitelné nezaúčtované výnosy nebo rozdíl, o který účetní odpisy převyšují odpisy daňové.

Podívejme se blíže na nejčastější právní formy podnikání právnických osob, mezi které patří komanditní společnost, společnost s ručením omezeným a akciová společnost.

3.2.1. Daňová povinnost komanditní společnosti

Komanditní společnost se skládá minimálně z jednoho komplementáře, který ručí za závazky společnosti celým svým majetkem, a z jednoho komanditisty, který ručí pouze do výše svých nesplacených vkladů. Z odlišného ručení pak vyplývá i odlišný způsob zdanění.

Komanditní společnost podléhá dani z příjmů právnických osob, základ daně se však sníží o podíl na zisku komplementářů. Komplementáři zdaní zisk jako jejich příjem z podnikání daní z příjmů fyzických osob.

Od zjištěného základu daně společnosti se nejprve odečte podíl komplementářů, který, nestanoví-li společenská smlouva jinak, činí podle obchodního zákoníku 50 % základu daně. Stejným způsobem se odečte i podíl komplementářů u odčitatelných položek a slev na dani. Zbývající část základu daně podléhá standardnímu zdanění právnických osob.

Čistý, neboli disponibilní zisk, který se v následujícím zdaňovacím období rozdělí mezi komanditisty jako podíl na zisku, podléhá srážkové dani ve výši 15 %.

Obrázek 5: Stanovení daňové povinnosti komanditní společnosti

ZÁKLAD DANĚ
- část základu daně připadající na komplementáře
- část daňové ztráty připadající na společnost
- část odpočtu výdajů na výzkum a vývoj připadající na společnost
- část odpočtu výdajů na výuku učňů připadající na společnost
= mezisoučet
- dary na veřejné prospěšné účely (max. 5 % (10 %) z mezisoučtu)
= UPRAVENÝ ZÁKLAD DANĚ (zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů)
* sazba daně 21 %
= DAŇ
- slevy na dani
= DAŇOVÁ POVINNOST

Zdroj: Vlastní konstrukce na základě [4] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L.: Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva, str.106.

Podíly komplementářů jsou považovány za příjmy z podnikání podle § 7 ZDP. Na rozdíl od jiných příjmů z podnikání se od nich však neodčítají výdaje a nevztahuje se na ně minimální základ daně.

Podíl komplementáře může být snížen o pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, avšak pouze v případě, že není hrazeno jako náklad společnosti.

Výpočet daňové povinnosti komplementáře zobrazuje následující schéma.

Obrázek 6: Stanovení daňové povinnosti společníka komanditní společnosti

ZÁKLAD DANĚ = podíl na základu daně společnosti
- nestandardní odpočty
= UPRAVENÝ ZÁKLAD DANĚ (zaokrouhlený na celé stokoruny dolů)
* sazba daně 21 %
= DAŇ
- slevy na dani
= DAŇOVÁ POVINNOST

Zdroj: Vlastní konstrukce na základě [4] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L.: Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva, str.136.

3.2.2. Daňová povinnost společnosti s ručením omezeným

Společnost s ručením omezeným se skládá ze společníků, kteří ručí za závazky společnosti jen do výše svých nesplacených vkladů.

Od zjištěného základu daně společnosti se v první fázi odčítá případná daňová ztráta nebo částky vynaložených výdajů na výzkum a vývoj a na výuku učňů. Od takto sníženého základu daně lze dále odečíst hodnotu darů poskytnutých na veřejně prospěšné účely, maximálně však do výše 5 % sníženého základu daně.

Základ daně upravený o odčitatelné položky se zaokrouhlí na celé tisícikoruny dolů a vynásobí sazbou daně, která pro rok 2008 činila 21 %.

Společnost si tuto vypočtenou daň může dále snížit o slevy na dani, mezi které patří slevy na zaměstnance se změněnou pracovní schopností, slevy při pořízení registrační pokladny nebo při jejím technickém zhodnocení a slevy při příslibu investiční pobídky.

Pokud vypočtenou daňovou povinnost odečteme od zisku společnosti, obdržíme čistý (disponibilní) zisk, který se podle rozhodnutí valné hromady dále rozděluje.

Valná hromada může rozhodnout o výplatě podílů na zisku společníkům pouze v případě, že jsou splněny podmínky stanovené obchodním zákoníkem a stanovami společnosti. Podmínky pro výplatu podílů na zisku nejsou předmětem této práce, proto si zjednodušeně uvedeme jen ty nejpodstatnější.

Část čistého zisku musí být nejprve přidělena do zákonného rezervního fondu, případně do jiných, společností vytvářených fondů. Zbývající část může být mimo jiné použita na výplatu podílů na zisku pouze za předpokladu, že společnost nevykazuje neuhrazenou ztrátu minulých let a že vlastní kapitál dosahuje zákonem stanovené výše. Dalším, ne však posledním omezením, je maximální výše, která může být k výplatě podílů na zisku použita.

Pokud je tedy výplata podílů na zisku možná a společnost se pro ni rozhodne, vyplácené podíly podléhají srážkové dani ve výši 15 %, přičemž tuto daň je povinna vypočítat, srazit a odvést sama společnost.

3.2.3. Daňová povinnost akciové společnosti

Příjmy akciové společnosti i vyplácené podíly na zisku jsou zdaňovány obdobně jako u společnosti s ručením omezeným. Také podmínky pro výplatu podílů na zisku jsou stanoveny pro obě společnosti totožně.

U akciové společnosti jsou podíly na zisku označovány jako dividendy a nárok na jejich výplatu mají všichni akcionáři.

Další, nejen pojmový rozdíl spočívá v celkové výši zákonného rezervního fondu. Akciová společnost jej musí vytvořit v celkové vyšší absolutní hodnotě, proto jsou její prostředky určené k výplatě dividend po určitý čas nižší než u společnosti s ručením omezeným.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že ke znázornění výpočtu daňové povinnosti obou kapitálových společností nám postačí pouze jedno schéma.

Obrázek 7: Stanovení daňové povinnosti společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti

ZÁKLAD DANĚ
- daňová ztráta
- odpočet výdajů na výzkum a vývoj
- 50 % částek vyplacených jako vypořádání oprávněným osobám
= mezisoučet
- dary na veřejné prospěšné účely (max. 5 % (10 %) z mezisoučtu)
= UPRAVENÝ ZÁKLAD DANĚ (zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů)
* sazba daně 21 %
= DAŇ
- slevy na dani za zaměstnance se zdravotním postižením
= DAŇOVÁ POVINNOST

Zdroj: Vlastní konstrukce na základě [4] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L.: Daňový systém ČR 2008
aneb učebnice daňového práva, str.106.

PRAKTICKÁ ČÁST

Předchozí analýza daňového zatížení vybraných forem podnikání jasně ukázalo, že provést relativně objektivní srovnání je sice možné, avšak o výsledcích by se dalo polemizovat, neboť způsob zdanění jednotlivých podnikatelských subjektů je diametrálně odlišný a výsledky tudíž mají pouze omezenou vypovídací schopnost.

Z tohoto důvodu je proto významnější vzájemné srovnání daňového zatížení jednotlivých společníků, neboť v konečném důsledku jsou vlastníky společností vždy konkrétní fyzické osoby. Je tedy důležité zaměřit se na stanovení daňové povinnosti společníka dané společnosti a následně pak na výši jeho disponibilních prostředků. Společníka totiž nezajímá pouze výše daně, ale také částka, která mu po jejím zaplacení zůstane a se kterou může dále volně disponovat.

Výpočet daní z příjmů a následný výpočet disponibilních prostředků si ukážeme na **třech modelových příkladech**, přičemž se zaměříme pouze na fyzickou osobu podnikatele a na společnost s ručením omezeným. Důvodem je skutečnost, že zdanění příjmů společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti je až na nepatrné rozdíly totožné se zdaněním příjmů podnikatele a zdanění příjmů komanditistů komanditní společnosti a příjmů akcionářů akciové společnosti je obdobné se zdaněním příjmů společníků společnosti s ručením omezeným.

Při výpočtech vyjdeme z následujících předpokladů:

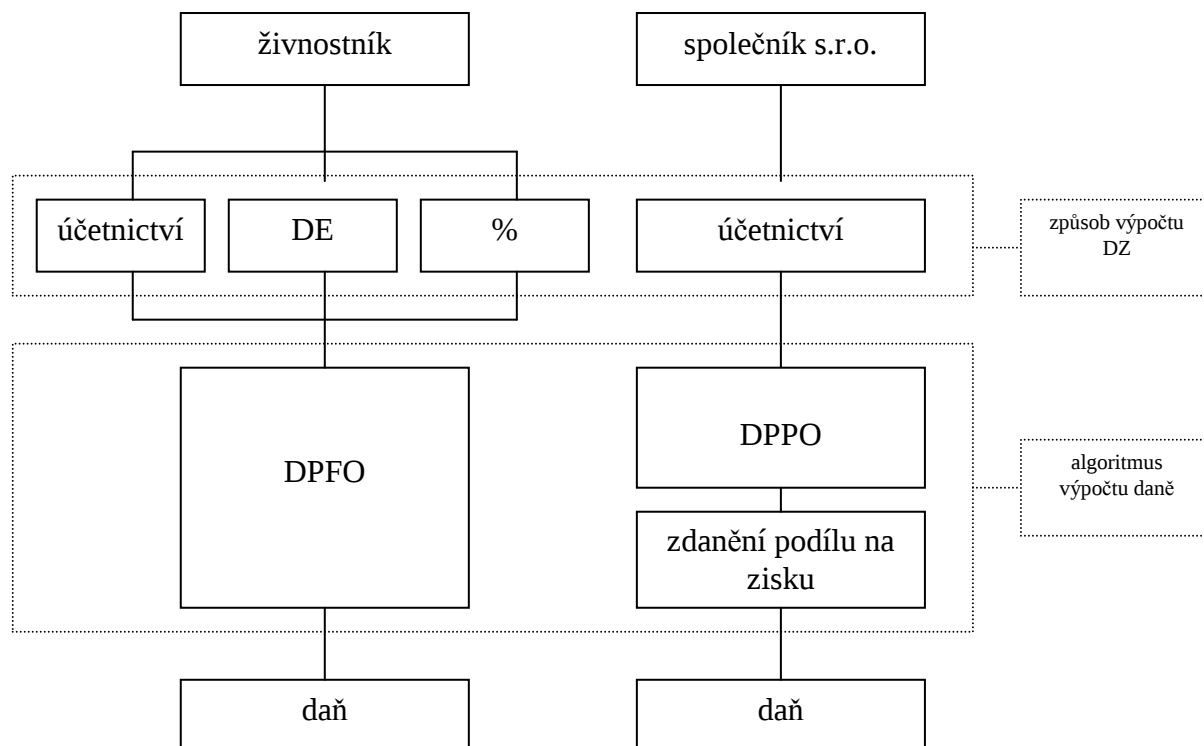
- podnikatel i společnost dosáhli stejného základu daně,
- společnost tvoří pouze jeden společník,
- slevu na dani uplatňuje pouze podnikatel, a to pouze slevu na poplatníka,
- výši disponibilních prostředků zjistíme odečtením daňové povinnosti od základu daně,
- disponibilní zisk společnosti připadne v plné výši společníkovi jako podíl na zisku, který dále podléhá srážkové dani ve výši 15 %.

Nyní se již dostáváme k jádru celé práce. Pokud dosavadní výklad působil čistě jako rešerše právních předpisů, následující část bude ryze praktická. Pokusíme se zde o syntézu všech faktů, které byly doposud zmíněny a provedeme obecně platné porovnání daňové zátěže živnostníka a společníka s.r.o.

Shrnutí základních rozdílů

Abychom srovnávali srovnatelné, je třeba odlišit dvě věci. Na straně jedné je to algoritmus výpočtu daně z daňového základu, na straně druhé pak způsob stanovení daňového základu. Asi by nemělo význam porovnávat daňové sazby, nezdanitelné částky, atd., kdybychom u živnostníka a s.r.o. vycházeli z rozdílných základů daně. Schématicky nám to demonstruje následující obrázek.

Obrázek 8: Výpočet daně z příjmů živnostníka a společníka s.r.o.



Zdroj: Vlastní konstrukce na základě ZDP.

K rozdílnosti daňových základů může dojít, přestože oba subjekty provedly stejné hospodářské operace. Příčinou jsou odlišnosti účetnictví a daňové evidence.

Výhody daňové evidence spočívají ve:

- snazší optimalizaci daňového základu
- poplatník zdaňuje jen příjmy, které opravdu obdržel – nedaní pohledávky (nedobytné)
- z přijatých záloh se neodvádí DPH
- administrativní jednoduchost
- náklady vedení DE nižší než v případě účetnictví

Jak se zdá, skýtá daňová evidence celou řadu pozitiv. Je ale třeba dodat, že rozhodně neposkytuje ucelený informační systém, jako je tomu u účetnictví. Její využití je omezeno ročním obratem 25 000 000,- Kč a použitelností jen pro fyzické osoby. Kdo chce například zdaňovat daní z příjmů právnických osob, popř. omezit své doposud neomezené ručení, musí založit obchodní společnost a vést účetnictví.

4. Představení firmy právnické osoby

Na přání společnosti, jejíž účetní data budu nyní analyzovat, upozorňuji, že název společnosti je fiktivní. Ostatní údaje jsou pravdivé.

Společnost Jaroslav Pech s.r.o. se nachází v západních Čechách a zabývá se prodejem krmiv a krmné směsi. Předmětem podnikání je zprostředkování obchodu, velkoobchod, specializovaný maloobchod, činnost podnikatelských, finančních, organizačních a ekonomických poradců.

Společnost Jaroslav Pech s.r.o.:

- vznikla zápisem do obchodního rejstříku dne 24.8.2004
- má 1 společníka s plně splaceným vkladem a tedy 100 % obchodním podílem
- účetním i zdaňovacím obdobím společnosti je kalendářní rok
- účetní jednotka nemá v žádné jiné společnosti podíl na základním jmění
- v roce 2008 měla společnost 1 zaměstnance
- roční úhrn čistého obrátu v roce 2008 činil 10 337 000,- Kč

Účetní metody a obecné zásady:

- způsob ocenění: hmotný majetek byl oceněn pořizovacími cenami
- odpisový plán: pro rok 2008 byl sestaven tak, aby účetní odpisy byly totožné s daňovými
- společnost je čtvrtletním plátcem DPH

Závěrkové účty společnosti Jaroslav Pech s.r.o. za rok 2008

702 - Konečný účet rozvažný k 31.12.2008

Účet	Popis	AKTIVA částka MD	PASIVA částka Dal
022	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	53 775,62	
082	Oprávky k samostat. věcem a souborům mov. věcí	-29 848,00	
132	Zboží na skladě a v prodejnách	408 000,00	
211	Pokladna	716 689,00	
221	Bankovní účty	196 095,30	
311	Pohledávky z obchodních vztahů	966 799,74	
321	Závazky z obchodních vztahů		2 064 871,00
325	Ostatní závazky - zákonné pojištění Kooperativa		200,00
333	Ostatní závazky vůči zaměstnancům		8 778,00
336	Zúčtování s OSSZ, s Oborovou zdravotní pojišťovnou		11 791,00
341	Daň z příjmů		X
342	Ostatní přímé daně		4 360,00
343	DPH		3 092,00
411	Základní kapitál		200 000,00
428	Nerozdělený zisk minulých let		12 449,67
429	Nerozdělená ztráta minulých let		-53 025,49
	Hospodářský výsledek (Zisk)		58 995,48
	CELKEM	2 311 511,66	2 311 511,66

710 - Účet zisků a ztrát za období 1.1. - 31.12.2008

Účet	N=Nedaňový	Popis	NÁKLADY částka MD	VÝNOSY částka Dal
501		Spotřeba materiálu	13 043,67	
504		Prodané zboží	10 009 161,39	
518		Ostatní služby	43 601,99	
521		Mzdové náklady	145 381,00	
524		Zákonné sociální pojištění	50 884,00	
527		Zákonné sociální náklady - Kooperativa	1 010,00	
545	N	Ostatní pokuty a penále	1 276,00	
551		Odpisy dlouhodobého hmotného majetku	11 966,00	
591		Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná	X	
604		Tržby za zboží		10 337 284,55
XXX		Náklady/Výnosy z provozní činnosti	10 276 324,05	10 337 284,55
XXX		Provozní hospodářský výsledek (zisk)		60 960,50
568		Ostatní finanční náklady	1 983,17	
662		Úroky		17,24
668		Ostatní finanční výnosy		0,91
XXX		Náklady/Výnosy z finanční činnosti	1 983,17	18,15
XXX		Finanční hospodářský výsledek (ztráta)	1 965,02	
<N>	N	Souhrn nedaňových účtů	1 276,00	
<D>		Hospodářský výsledek bez nedaňových účtů		60 271,48
		CELKEM	10 278 307,22	10 337 302,70
		Hospodářský výsledek (Disponibilní zisk)	58 995,48	

Společnost v roce 2006 vykázala ztrátu ve výši 53 025,49 Kč. V roce 2007 se firma rozhodla uplatnit odpočet daňové ztráty ve výši 6 300,00 a zbytek v roce následujícím, tedy v roce 2008.

Tabulka 1: Výpočet daně z příjmů a disponibilních prostředků společnosti

Jaroslav Pech s.r.o. za rok 2008

Položka	Částka (v Kč)
výnosy	10 337 303,00
- náklady	-10 278 307,00
Hospodářský výsledek	58 996,00
+ daňově neuznatelné náklady (pokuty,penále)	1 276,00
ZÁKLAD DANĚ	60 272,00
- daňová ztráta	-46 725,00
UPRAVENÝ ZÁKLAD DANĚ	13 547,00
ZAOKROUHLENÝ ZÁKLAD DANĚ	13 000,00
* sazba daně 21 %	2 730,00
DAŇOVÁ POVINNOST	2 730,00
DISPONIBILNÍ ZISK SPOLEČNOSTI	56 266,00

Zdroj: Vlastní konstrukce na základě obrázku 7.

Výsledná daň z příjmů společnosti Jaroslav Pech s.r.o. díky odečtu daňové ztráty z roku 2006 činí 2 730,00 Kč.

Disponibilní zisk společnosti jsme zjistili tím, že od účetního výsledku hospodaření jsme odečetli daňovou povinnost společnosti.

Avšak neméně významná je také částka, která zůstane společníkovi po odečtení srážkové daně 15 % a veřejného zdravotního pojištění.

Tabulka 2: Výpočet disponibilních prostředků společníka

Položka	Částka (v Kč)
Disponibilní zisk společnosti	56 266,00
Srážková daň ve výši 15 % ²	8 440,00
Veřejné zdravotní pojištění	17 464,00
DISPONIBILNÍ PROSTŘEDKY SPOLEČNÍKA	30 362,00

Zdroj: Vlastní konstrukce

² Daň z příjmů vybíraná zvláštní sazbou se dle zákona o správě daní a poplatků zaokrouhluje na celé koruny dolů.

Výpočet disponibilního příjmu společníka společnosti s.r.o. je mnohem jednodušší. Daňový základ snížený o odčitatelné položky se vynásobí konstantní sazbou daně z příjmu právnických osob ve výši 21 % a ona zbývající část, kterou lze označit jako čistý zisk, se zdaní ještě jednou v okamžiku, kdy je vyplácena jako podíl na zisku společníkovi - tentokrát 15 % sazbou srážkové daně. Průběh křivky zdanění je tedy lineární v závislosti na velikosti zisku.

Výše pojistného je konstantní. Společník společnosti s.r.o. je povinně účasten pouze zdravotního pojištění, důchodového pojištění je dobrovolné. Bereme v úvahu pouze povinné platby, tedy jen výpočet zdravotního pojištění. Vyměřovací základ pro platbu pojistného nedosahuje minima stanovené zákonem č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů ve výši 129 360,00 Kč. Podnikatel tedy musí zaplatit zdravotní pojištění ve výši 13,5 % z tohoto vyměřovacího základu, tedy 17 464,00 Kč

5. Představení firmy fyzické osoby

Pojďme se nyní podívat, jak by vypadala daň a disponibilní prostředky u podnikatele fyzické osoby, který vede účetnictví. Můžeme si tím ověřit, zda je současná právní forma podnikání z pohledu daňového zatížení zvolena správně.

Abychom mohli provést relativně objektivní srovnání daňové zátěže společnosti fyzické osoby versus právnická osoba, použijeme údaje z firmy Jaroslav Pech s.r.o. a transformujeme ji na podnikatele fyzickou osobu Jaroslav Pech.

Největší rozdíl je ve zdanění daní z příjmů fyzických osob. K té se váží větší možnosti snížit základ daně prostřednictvím nestandardních odpočtů podle § 15 ZDP a také vyšší slevy na dani. Dále musíme u podnikatele fyzické osoby počítat s povinností odvést zdravotní a sociální pojištění.

5.1. Podnikající fyzická osoba Jaroslav Pech – vede účetnictví

Tabulka 3: Aplikace výsledků z firmy Jaroslav Pech s.r.o. na podnikatele FO

Položka	Částka (v Kč)
výnosy	10 337 303,00
- náklady	-10 278 307,00
Hospodářský výsledek	58 996,00
+ daňově neuznatelné náklady (pokuty, penále)	1 276,00
ZÁKLAD DANĚ	60 272,00
- daňová ztráta	-46 725,00
UPRAVENÝ ZÁKLAD DANĚ	13 547,00
ZAOKROUHLENÝ ZÁKLAD DANĚ	13 500,00
* sazba daně 15 %	2 025,00
DANĚ	2 025,00
- sleva na dani na poplatníka	-24 840,00
DAŇOVÁ POVINNOST	0,00
DISPONIBILNÍ PROSTŘEDKY PODNIKATELE	58 966,00

Zdroj: Vlastní konstrukce na základě obrázku 2.

Podnikatel uplatňuje ze slev na dani a daňových zvýhodnění pouze slevu na poplatníka, která v současnosti činí 24 840,00 Kč ročně.

Vedle daně z příjmů nelze zapomenout ani na ostatní povinné platby. Základ daně z příjmů se totiž nepoužije pouze při výpočtu daně z příjmů. Z hodnoty základu daně z příjmů se vychází také při stanovení vyměřovacího základu pro **pojistné na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění**.

U podnikatele jakožto osoby samostatně výdělečně činné³, která vede účetnictví:

- je ročním vyměřovacím základem pro odvod pojistného na **sociální zabezpečení** alespoň 50 % ze základu daně, minimálně však 64 680,00 Kč (částka je odvozena od průměrné mzdy)⁴. Maximální vyměřovací základ je roven 48násobku průměrné mzdy, tj. pro rok 2008 částka 1 034 880,00 Kč. Do vyměřovacího základu nelze zahrnout ztráty dosažené v jiném kalendářním roce,

- je ročním vyměřovacím základem pro odvod pojistného na **veřejné zdravotní pojištění** 50 % základu daně z příjmů ze samostatné výdělečné činnosti s tím, že do tohoto vyměřovacího základu nelze zahrnout ztráty dosažené v jiném kalendářním roce. Minimální roční vyměřovací základ je odvozen také od průměrné mzdy a pro rok 2008 činí 129 360,00 Kč. Maximální vyměřovací základ je stanoven stejně jako u pojistného na sociální zabezpečení ve výši 48násobku průměrné mzdy, tj. 1 034 880,00 Kč.

Ze způsobu konstrukce vyměřovacího základu pro pojistné na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění vyplývá, že dosáhne-li základ daně z příjmů hranice maxima, jeho další zvyšování už neznamena růst pojistného. Současně je zřejmé, že nelze platit žádné pojistné v důsledku nízkého základu daně z příjmů.

Podnikatel si může zvolit vyměřovací základ u pojistného na sociální zabezpečení vyšší, než si vypočetl, nesmí ale přesáhnout maximální vyměřovací základ. Smysl lze hledat v souvislosti vyměřovacího základu se základem pro výpočet důchodu, případně nemocenských dávek. Zde se naskytá využít daňové optimalizace a určit si, zda se podnikateli vyplatí odvádět vyšší pojistné na sociální zabezpečení z důvodu blížícího se odchodu do důchodu nebo častější nemoci, či nikoliv.

³ Za osobu samostatně výdělečně činnou se podle zákona č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů, považuje osoba, která

- a. vykonává samostatnou výdělečnou činnost,
- b. nebo spolupracuje při výkonu samostatné výdělečné činnosti, pokud podle zákona 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, o daních z příjmů lze na ni rozdělovat příjmy dosažené výkonem této činnosti a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení
- c. a ukončila povinnou školní docházku a dosáhla alespoň 15 let věku.

⁴ [4] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L.: Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva, str.182.

Ještě je nutné uvést sazby sociálního pojistného používané u osob samostatně výdělečně činných. Placení nemocenského pojištění je nepovinné.

Obrázek 9: Sazby pojistného na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění pro OSVČ



Zdroj: [4] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L.: Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva, str.184.

Tabulka 4: Výpočet pojistného fyzické osoby vedoucí účetnictví

Položka	Částka (v Kč)
výnosy	10 337 303,00
- náklady	-10 278 307,00
Hospodářský výsledek	58 996,00
+ daňově neuznatelné náklady (pokuty, penále)	1 276,00
ZÁKLAD DANĚ	60 272,00
VYMĚŘOVACÍ ZÁKLAD 50 % základu daně	30 136,00 ⁵
Veřejné zdravotní pojištění 13,5 % z 129 360,00	17 464,00⁶
Důchodové poj. a příspěvek na st. pol. zam. 29,6 % z 64 680,00	19 146,00⁷

Zdroj: Vlastní konstrukce

Nemocenské pojištění, které je nepovinné, jsme do výpočtu nezahrnovali, neboť nám jde o vyčíslení daňového zatížení nařízené zákony.

A nyní se již můžeme podívat, kolik prostředků podnikateli zbyde po uhrazení povinných daňových odvodů.

⁵ Vyměřovací základ nedosahuje minimální vyměřovací základ pro výpočet zdravotního pojištění ani pojištění důchodové a státní politiku zaměstnanosti. Musíme proto použít minimální vyměřovací základy.

⁶ Pojistné se zaokrouhluje na celé Kč nahoru.

⁷ Pojistné se zaokrouhluje na celé Kč nahoru.

Tabulka 5: Výpočet volných prostředků po odečtu daně a pojistného

Položka	Částka (v Kč)
Hospodářský výsledek	58 996,00
- daň	0,00
- veřejné zdravotní pojištění	- 17 464,00
- pojistné na sociální zabezpečení	- 19 146,00
VOLNÉ PROSTŘEDKY K DISPOZICI PODNIKATELI	22 386,00

Zdroj: Vlastní konstrukce

Podnikateli zbyde po úhradě povinných odvodů 22 386,00 Kč. Je to dáno především nízkým daňovým základem, od kterého je nutné odečíst poměrně vysoké číslo pojistného na sociální pojištění, které bylo vypočteno z minimálního vyměřovacího základu. Fyzická osoba podnikatel má velké možnosti, jak snížit svůj základ daně. V tomto případě však nebylo nutné odečítat zbytek daňové ztráty z roku 2006, neboť možnost slevy na dani na poplatníka vypočtenou daň vynuluje.

Pokud se podíváme na obrat firmy Jaroslav Pech, napadne nás, proč tato firma vede účetnictví, když ze zákona nemusí. Nebylo by pro p. Pecha výhodnější vést daňovou evidenci? Vedení daňové evidence je administrativně i finančně méně náročné a je zde větší volnost optimalizovat toky finančních prostředků a tím ovlivňovat výši daňového základu. Vypočteme tedy daňovou povinnost podnikatele vedoucího daňovou evidenci.

5.2. Podnikající fyzická osoba Jaroslav Pech – vede daňovou evidenci

5.2.1. Postup přechodu z účetnictví na daňovou evidenci

Přechod z vedení účetnictví na daňovou evidenci bude daňově vypořádán až na konci účetního období, v němž účetní jednotka zahájila vedení daňové evidence. Daňové dopady přechodu se v daňové evidenci žádným způsobem neprojeví, budou realizovány až při vyplňování daňového přiznání, ve kterém budou jednotlivé položky uvedeny jako částky zvyšující nebo snižující základ daně z příjmů. To znamená, že případný daňový dopad z přechodu je součástí běžného daňového přiznání za zdaňovací období, nepodává se žádné samostatné daňové přiznání. Podnikatel fyzická osoba je stále zdaňován daní z příjmů fyzických osob.

Postup při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci z hlediska daňového je popsán v příloze č. 3 ZDP. Příloha říká, že základ daně ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení daňové evidence:

a) se zvýší:

- o hodnotu přijatých záloh,
- o hodnotu závazků za kalendářní rok, v němž poplatník vedl účetnictví, které budou proplaceny v kalendářním roce, ve kterém poplatník vede daňovou evidenci,

b) se sníží:

- o hodnotu poskytnutých záloh,
- o hodnotu zásob a cenin,
- o hodnotu pohledávek za kalendářní rok, v němž poplatník vedl účetnictví, které budou proplaceny v kalendářním roce, ve kterém poplatník vede daňovou evidenci.

Veškeré úpravy (zvýšení či snížení) základu daně z příjmů při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci jsou dány odlišností v podstatě a principu vedení účetnictví a daňové evidence. **Podstatu zdanění při přechodu z daňové evidence na účetnictví neznamena žádná další zdanění, ale znamená pouze to, že každá položka bude zdaněna pouze jednou.**

Taxativně vyjmenované účty (popř. účtové skupiny), které:

a) zvýší základ daně

324 – Přijaté provozní zálohy

32 – Závazky (krátkodobé)

47 – Dlouhodobé závazky

34 – Zúčtování daní a dotací (uznávaných jako daňově účinný náklad)

331 – Zaměstnanci

336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

333 – Ostatní závazky vůči zaměstnancům

b) sníží základ daně

314 – Poskytnuté zálohy (dlouhodobé i krátkodobé)

31 – Pohledávky

37 – Jiné pohledávky

335 – Pohledávky za zaměstnanci

11 – Materiál

12 – Zásoby vlastní výroby

13 – Zboží

213 – Ceniny

34 – Zúčtování daní a dotací

Z podobného důvodu pak existují i složky majetku, jejichž hodnota základ daně při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci žádným způsobem neovlivní. Jedná se o tyto účty a účtové skupiny:

01 – Dlouhodobý nehmotný majetek

07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

02 – Dlouhodobý hmotný majetek

08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku (odpisy)

03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný (pozemky, umělecká díla, obrazy, sbírky)

04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořízovaný dl. fin. majetek

05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

06 – Dlouhodobý finanční majetek (majetkové vklady, dl. cenné papíry, poskytnuté dl. půjčky)

211 – Pokladna

221 – Bankovní účty

23 – Běžné bankovní úvěry

261 – Peníze na cestě

321 – Dodavatelé

381 – Náklady příštích období

34 – Zúčtování daní a dotací (pohledávky/závazky z titulu daní, vč. zaplacených záloh na daň z příjmů, s výjimkou daní, které jsou daňově účinným nákladem)

378 – Jiné pohledávky (poskytnuté krátkodobé půjčky)

379 – Jiné závazky (přijaté krátkodobé půjčky)

Jedná-li se o plátce daně z přidané hodnoty, rozumí se pro účely tohoto postupu hodnotou závazku hodnota bez DPH (byl-li uplatněn odpočet) a hodnota pohledávky rovněž hodnota bez DPH (byla-li splněna daňová povinnost na výstupu). Hodnota DPH základ daně neovlivňuje.

5.2.1.1.. Přejchod z vedení účetnictví na daňovou evidenci firmy Jaroslav Pech

Z výše uvedeného jsme zjistili, o které položky budeme upravovat základ daně. Jedná se o tyto účty:

Tabulka 6: Zvýšení základu daně

Účet	Název	Částka
321	Závazky z obchodních vztahů	858 011,68
325	Ost.závazky pojištění Kooperativa	194,00
342	Ostatní přímé daně daň ze závislé činnosti	456,00
336	Zúčtování s OSSZ, ZP	6 500,00
333	Ostatní závazky vůči zaměstnancům	8 294,00
CELKEM		873 455,68

Zdroj: Vlastní konstrukce

U závazků vůči dodavatelům se jedná o hodnotu nezaplacených faktur bez daně z přidané hodnoty. Dále podnikatel platí pojistné u Kooperativy za 4. čtvrtletí 2007 až v lednu 2008 ve výši 194,00 Kč. A jako poslední položka, která zvýší základ daně, je mzda za prosinec 2007 určená zaměstnanci k výplatě a povinné odvody na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti.

Tabulka 7: Snížení základu daně

Účet	Název	Částka
311	Pohledávky z obchodních vztahů	609 980,63
132	Zboží na skladě a v prodejnách	408 000,00
CELKEM		1 017 980,63

Zdroj: Vlastní konstrukce

Tabulka 8: Daňová povinnost fyzické osoby Jaroslav Pech vedoucí daňovou evidenci

Položka	Částka (v Kč)
ZÁKLAD DANĚ	60 272,00
+ položky zvyšující základ daně	873 455,68
- položky snižující základ daně	1 017 980,63
UPRAVENÝ ZÁKLAD DANĚ (ZTRÁTA)	-84 252,95
DAŇOVÁ POVINNOST	0,00
Veřejné zdravotní pojištění ⁸	-17 464,00
Pojistné na sociální zabezpečení	-19 146,00
DISPONIBILNÍ PROSTŘEDKY PODNIKATELE	- 120 862,95

Zdroj: Vlastní konstrukce na základě obrázku 2.

Po transformaci výnosů a nákladů na příjmy a výdaje, které jsme potřebovali pro vyčíslení daňového základu a následně výpočtu daňové povinnosti pro podnikatele, který se rozhodne vést daňovou evidenci místo účetnictví, jsme zjistili následující skutečnosti:

- podnikatel, jenž by se rozhodl vést v roce 2008 daňovou evidenci by dosáhl daňové ztráty důsledkem vysoké hodnoty zboží na skladě
- jeho daňová povinnost by byla nulová
- avšak podnikatel je povinen odvádět sociální a zdravotní pojištění
- nemá žádné volné prostředky k dispozici, které by mohl použít pro osobní potřebu nebo pro rozvoj podnikání

⁸ Vyměřovací základ nedosahuje minimální vyměřovací základ pro výpočet zdravotního pojištění ani pojištění důchodové a na státní politiku zaměstnanosti. Musíme proto použít minimální vyměřovací základy.

6. Analýza vybraných forem podnikání ve vazbě na zdanění

Zvolili jsme si tři modelové situace:

1. Společnost s ručením omezeným, která je povinna vést účetnictví
2. Podnikatel fyzická osoba vedoucí účetnictví
3. Podnikatel fyzická osoba vedoucí daňovou evidenci.

Zajímalo nás, jaké je zdanění těchto nejčastěji se vyskytujících právních forem podnikání a jaké mají jednotlivé formy možnosti daňové optimalizace při stejných hospodářských operacích.

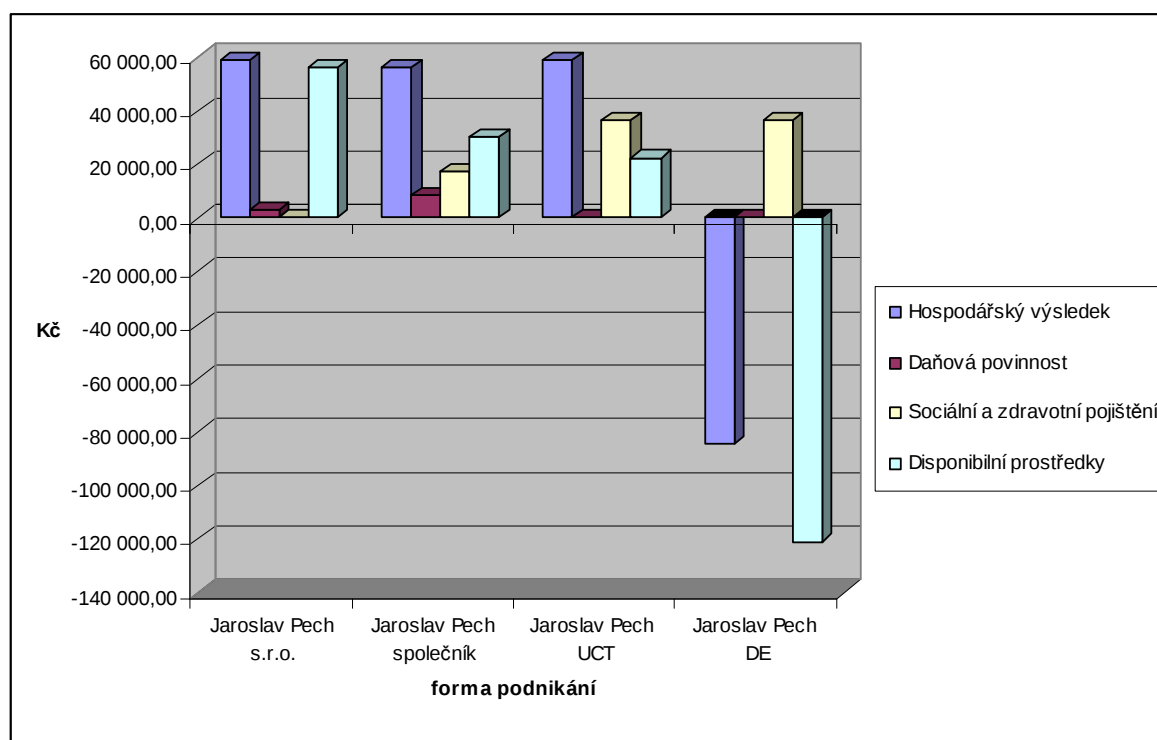
Naskytuje se nám příležitost shrnout veškeré dosud zjištěné základy daně, daňové povinnosti, zatížení sociálním a zdravotním pojistným a v neposlední řadě ukázat, jaké formě zbylo nejvíce volných finančních prostředků.

Tabulka 9: Přehled daňového zatížení podle jednotlivých právních forem podnikání

Firma	Jaroslav Pech s.r.o.	Jaroslav Pech společník	Jaroslav Pech UCT	Jaroslav Pech DE
Hospodářský výsledek	58 996,00	56 266,00	58 996,00	-84 252,95
Daňová povinnost	2 730,00	8 440,00	0,00	0,00
Zdravotní pojištění		17 464,00	17 464,00	17 464,00
Sociální pojištění			19 146,00	19 146,00
Disponibilní prostředky	56 266,00	30 362,00	22 386,00	- 120 862,95

Zdroj: Vlastní konstrukce

Obrázek 10: Grafické znázornění daňového zatížení jednotlivých právních forem podnikání



Zdroj: Vlastní konstrukce na základě tabulky 9.

Z grafického znázornění jasně vyplývá, že zkoumaná firma zvolila správně svoji formu podnikání. Díky nízké daňové zátěži má k dispozici volné finanční prostředky, které může dále profinancovat ve firmě nebo si je společník vybere k osobní spotřebě.

Pokud si blíže prohlédneme výsledky transformace společnosti s ručením omezeným na podnikatele fyzickou osobu vedoucí účetnictví, zjistíme, že sice platí nulovou daň z příjmů, avšak povinné odvody na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění výhody nulového zdanění stírají. Firma má nízký daňový základ, tudíž nemůže využít veškerých výhod snížení daňového základu, které podnikání fyzických osob nabízí. Podnikatel zdaleka nevyčerpá odpočty a slevy na dani. I prvotní vyčíslení daně jen z části využije základní ze slev, slevu na poplatníka. Podnikateli by se vyplatilo více finančních prostředků profinancovat, nakoupit více zboží a investovat do možnosti získat nové cesty odbytu.

Podnikatele fyzickou osobu vedoucí daňovou evidenci bychom nedoporučovali, neboť z důvodu vysokých zásob jsou výsledky po převodu z účetnictví nevýhodné. Podnikatel je ve vysoké ztrátě, musí zaplatit zdravotní a sociální pojištění a nevyužije žádný z odpočtů základů daně pro jeho snížení ani žádné slevy na dani.

7. Výhody a nevýhody vybraných právních forem podnikání

7. 1. Společnost s ručením omezeným

Hlavní výhodou společnosti s ručením omezeným je poměrně jednoduché založení a snadné získání kapitálu, díky kterému má firma možnost vybudovat daleko silnější pozici na trhu. Také jméno společnosti s ručením omezeným zní důvěryhodněji než jméno fyzické osoby.

Společnost má povinnost vést účetnictví, s čímž souvisí vyšší náklady než při vedení daňové evidence. Na druhou stranu má společnost k dispozici prostřednictvím účetnictví pravdivý a věrný obraz jeho majetkové situace a jeho výnosů a nákladů. Může tak analyzovat svou finanční pozici téměř v každém okamžiku a rozhodovat o dalším vývoji.

Nevýhodou se může stát zdanění daní z příjmů právnických osob, jejíž sazba je v porovnání s daní z příjmů fyzických osob vyšší. Společnost nemá také tolik možností v porovnání s fyzickou osobou pro snížení daňového základu a také slevu na dani může uplatnit pouze za zaměstnance se zdravotním postižením.

Z nedaňového hlediska se jako nevýhoda může jevit vkladová povinnost při zakládání společnosti a ručení do výše nesplacených vkladů. Ve společnosti může také dojít k názorovým neshodám mezi společníky, což může vést až k jejímu zániku.

7. 2. Podnikatel fyzická osoba

Největší výhodou podnikatele fyzické osoby je jednoduché a poměrně rychlé založení po splnění zákonných podmínek. Mezi další výhodu patří přímé řízení a kontrola celé živnosti. A také není zákonem nařízená vkladová povinnost.

Z pohledu daňového zatížení má fyzická osoba řadu možností, jak si snížit svůj daňový základ pro výpočet daně. Podnikání zdaňuje daní z příjmů fyzických osob, která má nižší sazbu než daň z příjmů osob právnických. Vypočtenou daň navíc může upravit o řadu slev na dani.

Nevýhodou je ovšem povinnost platit sociální a zdravotní pojištění, které má poměrně vysoko stanovené minimální vyměřovací základy. Tudíž, i když podnikatel vykazuje ztrátu, musí na pojistném odvést nejméně 36 610,00 Kč ročně.

Dále je pak určitou nevýhodou ručení za závazky celým svým majetkem a problém při získávání většího kapitálu.

Podnikatel, který vede účetnictví, lépe vykáže svoji finanční situaci bankám, popř. svým věřitelům a klientům.

8. Závěr a doporučení

Cílem této práce bylo názorně ukázat, jaké rozdíly vznikají ve zdanění mezi jednotlivými právními formami podnikání. Z důvodu omezeného rozsahu bakalářské práce jsem se zaměřila na nejčastěji se vyskytující právní formy podnikání a to podnikání právnické osoby – společníka společnosti s ručením omezeným a podnikatele fyzickou osobou vedoucí účetnictví a vedoucí daňovou evidenci.

V úvodu své práce jsem si zvolila dvě hypotézy, které jsem aplikovala na daný podnik, abych je mohla potvrdit či vyvrátit. První hypotéza, která tvrdila, že daňové zatížení přímých daní se v České republice u různých forem podnikání liší a že je tedy možné volbou vhodné právní formy podnikání ovlivnit výši placených daní, se potvrdila. Skutečně u každé z modelových situací byla daň jiná. Naskýtá se nám otázka, jaká forma podnikání vyšla nejvýhodněji. Odpověď nám pomůže rozluštit druhá hypotéza, která říká, že daňové zatížení fyzických osob je díky vyšším slevám na dani a odpočtům nižší než zatížení právnických osob. S touto hypotézou můžu souhlasit jen z poloviny. Daňová povinnost je skutečně díky slevám na dani nulová, avšak nemůžeme zapomenout na jinou povinnou platbu fyzických osob a to pojistné na sociální a zdravotní pojištění, které má stanoveny minimální vyměřovací základy. Pokud tedy podnikatel vykazuje ztrátu, musí na pojistném ročně odvést částku 36 610,00 Kč. Což je pro podnikatele fyzické osoby velmi nevýhodné.

V našem případě jsme zvolili jako výchozí analyzovanou společnost společnost s ručením omezeným a vypočetli jsme její daňovou povinnost pro případ, že by se rozhodla podnikat na základě živnostenského oprávnění jako fyzická osoba. Jednoznačně z výsledků vyplynulo, že právní forma je v tomto případě zvolena správně i rozdíl výnosů a nákladů je nastaven optimálně a díky uplatnění části daňové ztráty z roku 2006 se platí minimální daň. I po zohlednění vyšších administrativních nákladů na vedení účetnictví oproti fyzické osobě vedoucí evidenci, se stále jeví výhodněji společnost s ručením omezeným.

Co se týká daňové optimalizace, pak pro ni v tomto případě není mnoho prostoru. Firma zaměstnává jednoho zaměstnance, proto zde nelze uvažovat o přijetí zaměstnance se změněnou pracovní schopností, na kterého by mohl podnikatel uplatňovat slevu na dani. Ani odepisované částky nejsou nikterak vysoké, aby se díky změně odepisování ušetřilo na dani.

V případě očekávaného vysokého základu daně je možnost tento daňový základ snížit poskytnutím daru na veřejně prospěšné účely.

Navrhovala bych, v případě zájmu zaměstnance, nabídnout zaměstnanci formou benefitu příspěvek na penzijní připojištění. Ten je v dnešní době žádaný a firma z přispívané částky nehradí sociální ani zdravotní pojištění ze mzdy zaměstnance a příspěvek se stává daňovým nákladem. Jedná se o malou částku, ale může přispět ke spokojenosti zaměstnance a tím i k podávání vyšších výkonů a zvýšení zisků.

Dále bych se snažila o rozvoj podniku z manažerské stránky, o nalezení nových odbytových cest pro naše zboží i na úkor zvýšených nákladů a za předpokladu, že může vzniknout daňová ztráta. Neboť ta jednoznačně patří mezi nejčastěji využívané prvky daňové optimalizace.

9. Summary

The work „Taxation on entrepreneurial activity in the Czech Republic according to legal form of company“ deals an issue of income tax in chosen company types according to law of income tax. In the work how to define tax base and subsequent tax liability of different company forms is told. Not only an amount of determined tax is important. Amount of disposable income remainig to an entrepreneur after paying tax is important as well and that is why this problem is involved in this work too. The main part of the work is concerned on comparing of chosen copany types tax liability. Theoretical data and data from factual limited liability company – physical person enterprises - were used.

The main aim of the work is to analyse tax aspects of some undertaking forms, specifically to compare tax burden of the individua proprietor to tax burden of the sole partner of private limited company which is very important when proper form of undertaking is choosing. The theoretical part contains analyse of taxation particular components, the practical part contains comparison of convenience of both forms of undertaking. Finally, a tax analysis of a specific company and recommendation to optimise taxes are told.

Keywords

Taxes, tax burden, legal form of company, income tax law, tax liability.

10. Přehled použité literatury

Literární zdroje:

- [1] DOLEŽELOVÁ, M. *Daňová evidence 2008*. Brno: Computer Press, a.s., 2008. 138 s. ISBN 778-80-251-1951-8
- [2] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. Praha: ASPI, a.s., 2005. 111 s. ISBN 80-7357-092-0
- [3] MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2008*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2008. 208 s. ISBN 978-80-247-2385-3
- [4] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2008 aneb učebnice daňového práva..* Praha: VOX a.s., 2008. 320 s. ISBN 978-80-86324-72-2
- [5] VYBÍHAL, V. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2008*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2008. 216 s. ISBN 978-80-247-2536-9

Právní předpisy:

- [6] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- [7] Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů
- [8] Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
- [9] Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání
- [10] Zákon č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník
- [11] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- [12] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- [13] Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti
- [14] Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění

Zdroje dostupné na internetu:

- [15] www.ucetnictvi-dane-finance.cz
- [16] www.podnikatel.cz
- [17] www.zpravy.ods.cz
- [18] www.mfcr.cz

Seznam použitých zkratek

a.s.	Akciová společnost
DE	Daňová evidence
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
FO	Fyzická osoba
k.s.	Komanditní společnost
OR	Obchodní rejstřík
OSSZ	Okresní správa sociálního zabezpečení
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
PO	Právnická osoba
s.r.o.	Společnost s ručením omezeným
UCT	Účetnictví
v.o.s.	Veřejná obchodní společnost
VZP	Veřejné zdravotní pojištění
ZD	Základ daně
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZK	Základní kapitál
ZP	Zdravotní pojišťovna

Seznam obrázků

Obrázek 1: Celostátní daňové příjmy za období leden – září 2008 v mld. Kč

Obrázek 2: Stanovení daňové povinnosti podnikatelů

Obrázek 3: Nestandardní odpočty § 15

Obrázek 4: Stanovení základu daně u právnických osob

Obrázek 5: Stanovení daňové povinnosti komanditní společnosti

Obrázek 6: Stanovení daňové povinnosti společníka komanditní společnosti

Obrázek 7: Stanovení daňové povinnosti společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti

Obrázek 8: Výpočet daně z příjmů živnostníka a společníka s.r.o.

Obrázek 9: Sazby pojistného na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění pro OSVČ

Obrázek 10: Grafické znázornění daňového zatížení jednotlivých právních forem podnikání

Seznam tabulek

Tabulka 1: Výpočet daně z příjmů a disponibilních prostředků společnosti Jaroslav Pech s.r.o. za rok 2008

Tabulka 2: Výpočet disponibilních prostředků společníka

Tabulka 3: Aplikace výsledků z firmy Jaroslav Pech s.r.o. na podnikatele FO

Tabulka 4: Výpočet pojistného fyzické osoby vedoucí účetnictví

Tabulka 5: Výpočet volných prostředků po odečtu daně a pojistného

Tabulka 6: Zvýšení základu daně

Tabulka 7: Snížení základu daně

Tabulka 8: Daňová povinnost fyzické osoby Jaroslav Pech vedoucí daňovou evidenci

Tabulka 9: Přehled daňového zatížení podle jednotlivých právních forem podnikání

Přílohy

Příloha 1: Srovnání právních forem podnikání

Příloha 1: Srovnání právních forem podnikání

	Živnostník	V. o. s.	k. s.	s. r. o.	a. s.	Družstvo
Typ společnosti	--	osobní	osobní	kapitálová	kapitálová	--
Účel založení	podnikání	podnikání	podnikání	podnikání i jiné činnosti	podnikání i jiné činnosti	podnikání + zajišťování potřeb svých členů
Min. počet společníků / členů	1 FO	2 FO nebo PO	2 FO nebo PO (1 komplementář a 1 komanditista)	1 FO nebo PO	2 FO nebo 1 PO	5 FO nebo 2 PO
Max. počet společníků / členů	1 FO	neomezen	neomezen	50 FO nebo PO	neomezen	neomezen
Základní kapitál	nepovinný	nepovinný	povinný, jeho výše určena ve společ. smlouvě	povinný, min. 200 tis. Kč	povinný, min. 2 mil. Kč s veř. nabídkou akcií, nebo 20 mil. Kč bez veř. nabídky	povinný, min. 50 tis. Kč
Min. vklad společníka / člena	není stanoven	není stanoven	pro komanditistu 5 tis. Kč	20 tis. Kč	stanoven na základě hodnoty akcií	stanoven ve stanovách
Ručení za závazky společnosti / družstva	neomezeně	každý společník celým svým majetkem	komplementář celým svým majetkem, komanditista do výše svého nesplac. vkladu	pouze do výše svých nesplacených vkladů	společníci za závazky neručí	členové za závazky neručí
Oprávnění k řízení	řídí sám	všichni společníci, příp. pověření	komplementáři; komanditisté mají právo nahlížet do účetních knih	nejvyšším org. je valná hromada, společnost vede jednatel/é, může být dozorčí rada	nejvyšším org. je valná hromada, společnost řídí představa., kontr.org. je dozorčí rada	nejvyšším org. je členská schůze, družstvo řídí představa., kontrol.org. je kontr.komise

	Živnostník	v.o.s.	k.s.	s.r.o.	a.s.	Družstvo
Admin. náročnost	povolení živnosti	společenská smlouva, povolení živnosti, zápis do OR	společenská smlouva, povolení živnosti, zápis do OR	společenská smlouva nebo základ. listina, splacení alespoň 30% každého peněžitého vkladu – suma min. 100 000,-Kč u 1 zakladatele splacení ZK v plné výši, povolení živnosti, zápis do OR	zakladatelská smlouva nebo listina a návrh stanov, upisování akcií: splacení alespoň 30% jmenovité hodnoty, ustavující valná hromada nebo rozhodnutí zakladatelů o založení a.s., povolení živnosti, zápis do OR	ustavující schůze, splacení alespoň ½ zapísovaného ZK, povolení živnosti, zápis do OR
Účast na zisku	je k dispozici podnikateli	zisk/ztráta mezi společníky rovným dílem	mezi komplementáře a komanditisty na polovinu, komplementáři rovným dílem, komanditisté dle výše splacených vkladů	mezi společníky v poměru obch. podílů (vkladů)	mezi akcionáře v poměru jmenovité hodnoty akcií k jmenovité hodnotě akcií všech akcionářů	mezi členy v poměru splacených vkladů

	Živnostník	v.o.s.	k.s.	s.r.o.	a.s.	Družstvo
Finanční možnosti	minimální kap. vybavení, obtížný přístup k cizím zdrojům	možnosti zvýšení vl. kapitálu, přijetí nového společníka, tichý společník, obtížný přístup k úvěru	možnost zvýšení vkladů komanditistů, přijetí nového komanditisty, tichý společník, obtížný přístup k úvěru	zvýšení vkladů, přijetí dalšího společníka, tichý společník, přístup k cizím zdrojům závisí na rozsahu vlastního kapitálu, komplikuje jej omezené ručení společníků	možnost zvýšení ZK emisi nových akcií, nejlepší přístup k cizím zdrojům, nejvyšší stupeň ochrany věřitelů	možnost dalšího členského vkladu, vstup dalších členů, přístup k úvěru závisí na velikosti vl. kap.
Daňové zatížení	Právní forma podnikání rozhoduje pouze o tom, zda je uplatňována daň z příjmů fyzických osob nebo daň z příjmů právnických osob. Placení ostatních daní nesouvisí s právní formou podnikání, závisí na jiných okolnostech.					
	podléhá DPFO	nepodléhá DPPO, zisk (základ daně) se rozdělí mezi společníky a jim je zdaněn jako jejich příjem z podnikání DPFO	podléhá DPPO, základ daně se však sníží o podíl na zisku komplementářů – ti zisk zdaní jako příjem z podnikání DPFO	podléhá DPPO	podléhá DPPO	podléhá DPPO

Zdroj: Vlastní konstrukce na základě tabulky dostupné na [4].