



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

TRANSFORMACE PRÁVNÍ FORMY PODNIKÁNÍ Z FYZICKÉ OSOBY NA OSOBU PRÁVNICKOU

TRANSFORMATION OF THE LEGAL FORM OF BUSINESS FORM A NATURAL PERSON TO A LEGAL ENTITY

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Michaela

Kalianková

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Dagmar Kalová

BRNO 2023

Zadání bakalářské práce

Ústav: Ústav financí
Studentka: **Michaela Kalianková**
Vedoucí práce: **Ing. Dagmar Kalová**
Akademický rok: 2022/23
Studijní program: Účetnictví a daně

Garant studijního programu 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:

Transformace právní formy podnikání z fyzické osoby na osobu právnickou

Charakteristika problematiky úkolu:

Zadání
Úvod
Cíle práce a metodika zpracování
Teoretická východiska práce
Analýza současné situace a související právní úpravy
Možnosti transformace právní formy podnikání
Vlastní návrhy řešení
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem bakalářské práce je navrhnout kroky a opatření ve spojitosti s transformací právní formy podnikání z fyzické osoby na osobu právnickou a analyzovat související daňové dopady.

Základní literární prameny:

HNÁTEK, Miloslav. Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným. 4., rozšířené vyd. Praha: ESAP, 2022. 247 s. ISBN 978-80-907398-7-1.

MACHÁČEK, Ivan. Fyzické osoby a daň z příjmů. 4., aktualizované vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2021. 373 s. ISBN 978-80-7676-075-2.

VYCHOPEŇ, Jiří. Daň z příjmů 2022. 18. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2022. 527 s. ISBN 978-80-7676-356-2.

VYCHOPEŇ, Jiří. Společnost s ručením omezeným z účetního a daňového pohledu. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2022. 243 s. ISBN 978-80-7676-348-7.

ŠINDELÁŘ, Michal a Libuše MÜLLEROVÁ. Účetnictví a daně kapitálových obchodních společností: pro všechny s.r.o. a a.s. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2022. 158 s. ISBN 978-80-271-3459-5.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2022/23

V Brně dne 5.2.2023

L. S.

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.
garant

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Bakalářská práce je zaměřena na transformaci právní formy podnikání z fyzické osoby na společnost s ručením omezeným. Nejprve jsou uvedena teoretická východiska související s danou problematikou. Následuje analýza jednotlivých způsobů transformace z fyzické osoby na s.r.o., převážně z daňového hlediska. Prostřednictvím metody komparace je výsledkem práce výběr nejvhodnějšího způsobu transformace pro vybraného podnikatele. V závěru jsou uvedeny potřebné kroky pro uskutečnění této transformace.

Abstract

The bachelor thesis focuses on the transformation of the legal form of business from a natural person to a limited liability company. First, the theoretical starting points related to the issue are mentioned. This is followed by an analysis of individual ways of transformation from a natural person to limited liability company, mostly from a tax point of view. Through the comparison method, the result of the work is the choice of the most suitable way of transforming for a selected entrepreneur. In the end, the necessary steps are listed to carry out this transformation.

Klíčová slova

fyzická osoba, právnická osoba, osoba samostatně výdělečně činná, společnost s ručením omezeným, změna právní formy podnikání

Keywords

self-employed person, legal person, self-employed person, limited liability company, changing the legal form of business

Bibliografická citace

KALIANKOVÁ, Michaela. *Transformace právní formy podnikání z fyzické osoby na osobu právnickou*. Brno, 2023. 83 s. Bakalářská práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Ing. Dagmar Kalová.

Čestné prohlášení

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

V Brně dne 29. 4. 2023

podpis autora

Poděkování

Touto cestou bych chtěla poděkovat vedoucí bakalářské práce Ing. Dagmar Kálové za odborné vedení, konzultace, připomínky a cenné rady. Dále bych chtěla poděkovat mé rodině a příteli za podporu během celého studia. V neposlední řadě poděkování patří Ing. Simoně Bukovské za její čas a ochotu, který mi věnovala.

OBSAH

ÚVOD	7
CÍLE A METODIKA PRÁCE	9
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA	10
1.1 Základní pojmy	10
1.1.1 Podnikání a podnikatel.....	10
1.1.2 Právní formy podnikání	10
1.2 Podnikání fyzických osob	11
1.2.1 Podnikání fyzických osob dle živnostenského oprávnění	11
1.2.2 Zdanění příjmů OSVČ	12
1.2.3 Úprava dílčího základu daně z příjmů dle § 7	14
1.3 Společnost s ručením omezením.....	15
1.3.1 Založení a vznik společnosti s ručením omezeným.....	15
1.3.2 Orgány společnosti	17
1.3.3 S.r.o. z pohledu daně z příjmů právnických osob.....	17
1.4 Transformace podnikání z OSVČ na s.r.o.	19
1.4.1 Důvody pro uskutečnění transformace	19
1.4.2 Způsoby uskutečnění transformace	20
1.5 Vklad obchodního závodu.....	20
1.5.1 Vklad obchodního závodu z daňového pohledu vkladatele.....	21
1.5.2 Daňové aspekty vkladu z pohledu nabyvatele	23
1.6 Prodej celého obchodního závodu	25
1.6.1 Prodej celého závodu z daňového pohledu prodávajícího.....	26
1.6.2 Daňové aspekty z prodeje pohledu kupujícího	28
1.7 Postupný převod podnikání.....	29
1.7.1 Vklad jednotlivých složek majetku do nově vzniklé s.r.o.	29

1.7.2	Prodej jednotlivého majetku do nově vzniklé s.r.o.....	30
1.7.3	Pronájem majetku OSVČ nově vzniklé s.r.o.	31
2	ANALYTICKÁ ČÁST	33
2.1	Analýza současného stavu.....	33
2.1.1	Charakteristika podnikatelského subjektu	33
2.1.2	Místo podnikání OSVČ	34
2.1.3	Registrace k daním.....	34
2.1.4	Evidence příjmů a výdajů (vedení daňové evidence)	34
2.1.5	Organizační struktura.....	35
2.1.6	Důvody změny OSVČ na s.r.o.....	35
2.1.7	Struktura majetku a dluhů OSVČ	36
2.1.8	Shrnutí.....	39
2.2	Analýza volby způsobu transformace u konkrétní OSVČ	41
2.2.1	Prodej obchodního závodu do nově vzniklé s.r.o.	43
2.2.2	Vklad obchodního závodu do nově vzniklé s.r.o.....	50
3	VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ	58
3.1	Výběr způsobu transformace.....	58
3.2	Přípravné práce před změnou právní formy podnikání	59
3.3	Založení a vznik společnosti	61
3.4	Vlastní zhodnocení.....	65
	ZÁVĚR	66
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	68
	SEZNAM ZKRATEK	73
	SEZNAM TABULEK	74
	SEZNAM PŘÍLOH.....	75

ÚVOD

Bakalářská práce na téma „Transformace právní formy podnikání z fyzické osoby na společnost s.r.o.“ se bude věnovat převodu obchodního závodu fyzické osoby vedoucí daňovou evidenci do společnosti s ručením omezeným. Vybrané téma bakalářské práce je z daňového a účetního hlediska velmi zajímavé. Možná i proto, že se s ním málokdo v praxi setká, protože převod obchodního závodu se neprovádí každý den. Před samotným převodem se musí daňová a účetní problematika důkladně prostudovat. Daňový a právní rozsah této problematiky je široký a někdy i poměrně složitý. Pracovat se musí s několika právními předpisy současně.

Existuje mnoho souvislostí, faktorů, které je zapotřebí zohlednit při výběru vhodného způsobů převodu. Pokud se tak nestane, celá transakce se může výrazně prodražit. Jelikož je každý obchodní závod specifický svojí strukturou majetku a svými cíli, musí se k němu přistupovat individuálně. Nelze hned jednoznačně říci, která varianta bude nejvhodnější.

Při změně právní formy podnikání, podnikatele nejvíce zajímá finanční a daňové hledisko. Kolik ho bude změna právní formy stát a jaké kroky bude muset udělat, aby se převod zrealizoval. Proto je hlavním cílem bakalářské práce zvolit konkrétnímu podnikateli takový způsob převodu, který pro něho bude z daňového a finančního hlediska nejvhodnější a zároveň, navrhnout jednotlivé kroky pro založení nové společnosti.

Bakalářská práce je rozdělena do tří základních kapitol. V úvodní kapitole se podnikatel seznámí se základními pojmy. Zejména se jedná o charakteristiku fyzické a právnické osoby. Věnuje se i vysvětlení postupu při výpočtu daňové povinnosti u fyzických a právnických osob. Součástí je charakteristika jednotlivých způsobů převodu obchodního závodu.

Druhá kapitola se opírá o analytickou část práce. Z počátku se zaměřuje na analýzu konkrétního podnikatele. Získané informace o podnikateli jsou využity při analýze jednotlivých variant převodu. Jsou vyloučeny varianty, které jsou pro podnikatele nevhodné. A zbývající dvě, se kterými se dále pracuje. Konkrétně se jedná o vklad a koupi celého obchodního závodu. V této kapitole jsou důkladně popsány. Důraz je kladen na

srozumitelnost textu, uvedení odkazů na daňové, účetní a jiné související zákony a předpisy. Kapitola je zpracována převážně z daňového pohledu OSVČ a s.r.o. Okrajově je vymezeno i účetní hledisko, které bezesporu s daným tématem souvisí.

Cílem je vyčíslení nejenom daňových, ale i pojistných odvodů, na jejichž výši má vliv vklad a prodej obchodního závodu. Na straně společnosti s ručením omezeným je cílem stanovení a vysvětlení problematiky ocenění nabytého majetku. U vkladu a prodeje obchodního závodu dochází ke vzniku různých cen, které mají výrazný vliv při účtování a zdaňování. Správné ocenění obchodního závodu je na straně OSVČ a s.r.o. velmi důležité.

V závěrečné kapitole je návrhová část s cílem doporučit podnikateli změnu právní formy takovým způsobem, který pro něho bude představovat nejvhodnější řešení. Jsou charakterizovány převážně výhody této varianty, její daňová i účetní řešení. Důležitou součástí je i přehledný postup jednotlivých kroků pro založení nové společnosti s ručením omezeným. Cílem je zajistit podnikateli ucelený přehled o převodu obchodního závodu do s.r.o. tak, aby dostal odpověď na všechny otázky související s danou problematikou.

CÍLE A METODIKA PRÁCE

Cílem bakalářské práce je navrhnout vybranému podnikateli, kroky a opatření ve spojitosti se změnou právní formy podnikání z fyzické osoby na společnost s ručením omezeným. Tento cíl bude naplněn pomocí analýzy jednotlivých daňových dopadů. Hlavním cílem je navrhnout takový způsob transformace právní formy podnikání, který bude z finančního hlediska pro sledovaný subjekt nejvíce přijatelný. S ohledem na jeho strukturu majetku, dluhů a konkrétních požadavků. Aby došlo k naplnění hlavního cíle, předcházejí mu dílčí cíle, které jsou následující:

- vytyčení základních pojmů dané problematiky a bližší specifikování právní formy podnikání (fyzická osoba a společnost s ručením omezeným), včetně výčtu jednotlivých způsobů přeměny podnikatelské činnosti z fyzické osoby na společnost s.r.o.,
- vyčíslení celkové odvodové povinnosti u vybraných způsobů přeměny právní formy podnikání z fyzické osoby na společnost s.r.o. z daňového hlediska,
- navrhnutí vhodného způsobu převodu konkrétnímu podnikateli a stanovení potřebných kroků pro založení nové společnosti s ručením omezeným.

Na základě odborné literatury a příslušných zákonů, bude v teoretické části provedena pro lepší pochopení dané problematiky literární rešerše právních forem podnikání. Následně bude uvedena podrobná charakteristika jednotlivých způsobů převodu obchodního závodu.

Analytická část je zpracována na základě získaných informací od vybraného podnikatele. Zde bude uplatněna především metoda analýzy, jejíž cílem bude analyzovat jednotlivé způsoby, a to převážně z daňového hlediska. Výsledkem bude vyčíslení celkové daňové povinnosti a souvisejících pojistných odvodů na straně OSVČ.

V závěru bude uplatněna metoda komparace jednotlivých variant převodu obchodního závodu. Na základě provedeného srovnání bude pro podnikatele vybraná jedna optimální varianta, která mu zajistí co nejmenší finanční zatížení spojené s jeho transformací.

Práce je zpracována v souladu s legislativou platnou k 31. 12. 2022

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

První část bakalářské práce se zaměřuje na objasnění a definování základních teoretických východisek, ze kterých bude následně vycházeno v dalších kapitolách práce.

1.1 Základní pojmy

Na začátku je potřeba vymezit základní pojmy, které jsou úzce spojeny s danou problematikou, od čehož se pak budou odrážet následující kapitoly.

1.1.1 Podnikání a podnikatel

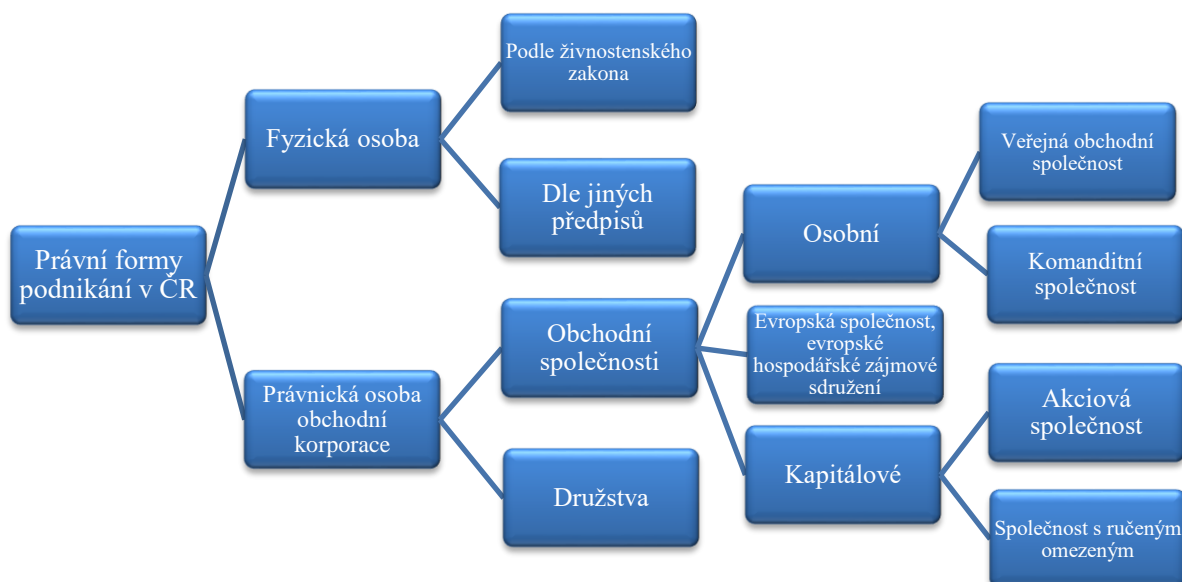
Samostatný pojem podnikání Občanský zákoník (dále jen „NOZ“) nedefinuje, ale § 420 odst. 1 NOZ charakterizuje pojem podnikatel. Z tohoto ustanovení vyplývá, že podnikatelem může být osoba fyzická i právnická, která samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským či obdobným způsobem se záměrem provádět činnost soustavně za účelem dosažení zisku (1, § 402; 35, s. 1).

1.1.2 Právní formy podnikání

Před zahájením podnikatelské činnosti je nutné, aby si podnikatel zvolil vhodnou formu podnikání, což je jedno z prvních rozhodnutí, které musí podnikatel učinit. Je nutné podotknout, že v průběhu podnikání lze právní formu podnikání transformovat na jinou, ovšem s tím jsou spojeny určité komplikace (3, s. 67). Každá osoba si může zvolit, jak bude podnikat, zda založí nový subjekt (právnická osoba) nebo bude podnikat jako osoba fyzická (35, s. 10).

Fyzická osoba může tuto činnost provádět na základě živnostenského oprávnění. Avšak podstatná část živnostníků podniká na základě zvláštních předpisů (3, s. 67).

Termín právnická osoba definuje NOZ jako „*organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, nebo jehož právní osobnost zákon uzná. Právnická osoba může bez zřetele na předmět své činnosti mít práva a povinnosti, které se slučují s její právní povahou*“ (1, § 20).



Obrázek 1: Právní formy podnikání (vlastní zpracování dle 11, §1)

V následujících podkapitolách bude obecně charakterizováno podnikání formy právnických a fyzických osob, které budou vzájemně porovnány (3, s. 67).

1.2 Podnikání fyzických osob

V České republice podnikání fyzických osob patří k nejčastější formě podnikání. Tento způsob podnikání je výhodný především pro začínající a malé podnikatele nebo pro osoby, jejichž podnikatelská činnost nebude hlavní zdroj svých příjmů. Jeden z hlavních důvodů, proč je živnostenské podnikání v oblibě mnoha podnikatelů, je především kvůli jednoduchosti při zahájení a menší časové administrativní náročnosti (3, s. 69).

Ve spojitosti s podnikáním FO se mnohdy setkáme s pojmem OSVČ, neboli „osoba samostatně výdělečně činná“, jejíž příjmy plynou z podnikání či jiné samostatně výdělečné činnosti. Tato osoba podniká samostatně, avšak může zaměstnávat zaměstnance. Jedná se například o řemeslníky, živnostníky, herce, advokáty, samostatné umělce apod. (3, s. 67; 35, s. 10).

1.2.1 Podnikání fyzických osob dle živnostenského oprávnění

Živnostenské podnikání je upravováno živnostenským zákonem č. 455/1991 Sb. (dále jen ŽZ), kde je pojem živnost definována jako *soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem* (4, § 2).

ŽZ v § 9 dělí živnosti na **koncesované** a **ohlašovací**, které mohou vykonávat jak osoby fyzické, tak právnické za předpokladu splnění podmínek tímto zákonem (4, §§ 8-9). Na základě úrovně odbornosti, případně jejího způsobu doložení dělíme živnosti ohlašovací na **řemeslné**, **vázané** a **volné**. Aby mohla osoba vykonávat ohlašovací živnost, musí splňovat tři základní podmínky vymezené v § 6 ŽZ (4, § 6). V případě provozování jiné odborné činnosti, je zapotřebí splňovat zvláštní podmínky, pokud jej tento zákon nebo zvláštní předpisy vyžadují. Naopak u koncesovaných živností se klade větší důraz na jejich odbornou způsobilost, a proto vzniká dle § 10 až v den rozhodnutí právní moci o udělení koncese (4; 35, s. 49-67).



Obrázek 2: Druhy živností (vlastní zpracování dle 3, s. 67; 4)

Žadatel musí ohlásit svůj záměr podnikat jako živnostník na kterýkoli živnostenský úřad pomocí jednotného registračního formuláře a následně zaplatit správní poplatek 1 000 Kč. V případě ohlášení dodatečné činnosti 500 Kč. Tímto dnem ohlášení vzniká oprávnění k provozu živnosti, jejímž dokladem je výpis z živnostenského rejstříku Z § 45a odst. 1, ŽZ vyplývá, že se **založením živnosti** se pojí oznamovací a registrační povinnost vůči některým institucím jako je úřad práce, finanční úřad, ČSSZ apod. (35, s. 56; 36).

1.2.2 Zdanění příjmů OSVČ

Příjmy osob samostatně výdělečně činných (dále jen OSVČ) podléhají dani z příjmů fyzických osob dle zákona č. 586/ 1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP). Výčet těchto příjmů je uveden v § 7 ZDP. Jedná se o níže uvedené příjmy (7).

Obecně lze říci, že poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby, vymezené v § 2 odst. 1 ZDP. Zákon je dále rozděluje 2 na skupiny. Na daňové rezidenty České republiky a daňové nerezidenty. Daňový rezident má neomezenou daňovou

povinnost na území ČR. V případě, že rezident ČR obdržel i zahraniční příjmy, musíme postupovat dle Mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Daňový nerezident má daňovou povinnost pouze z příjmů, které mu plynou ze zdrojů na území ČR (7, § 2; 8, s. 6).

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou příjmy, jejichž výčet je uveden v § 3 odst. 1 ZDP. Příjmem se rozumí příjmy peněžní, nepeněžní a dosažené směnou. Jsou rozděleny do pěti základních kategorií:

- „*Příjmy ze závislé činnosti (§ 6)*,
- *Příjmy ze samostatné činnosti (§ 7)*,
- *Příjmy z kapitálové činnosti (§ 8)*,
- *Příjmy z nájmu (§ 9)*,
- *Ostatní příjmy (§ 10)*“ (7, § 3).

Z těchto jednotlivých příjmů vznikají dílčí základy daně dle §6, §7, §8, §9 a §10. Souhrn dílčích základů daně tvoří celkový daňový základ dle § 5 odst. 2 ZDP (7).

Správně stanovit daňový základ daně je důležité, protože slouží k výpočtu následné daňové povinnosti poplatníka. V zákoně o daních z příjmů se mu věnuje § 5 a definuje ho takto: „*Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak*“ (7, § 5 odst. 1).

Stanovit základ daně můžeme různými způsoby. U OSVČ je východiskem evidence příjmů a výdajů. Každý podnikatel má možnost si při zahájení podnikání vybrat z několika variant, jakým způsobem bude evidovat svou podnikatelskou činnost pro zjištění základu daně, kterými jsou:

- vedení evidence příjmů a pohledávek- uplatnění tzv. paušálních výdajů dle § 7 ZDP,
- vedení kompletního účetnictví dle zákona č. 563/1991 Sb. Zákon o účetnictví,
- vedení daňové evidence podle § 7b ZDP,
- od 1. ledna 2021 je možnost využívat paušální daň dle § 7a ZDP (15).

Výdaje stanovené procentem z příjmů je způsob uplatňování výdajů, který se v praxi někdy nazývá, jako paušální výdaje. Jeho právní vymezení nalezneme v § 7 ZDP, který se věnuje právě zdaňování příjmů ze samostatné výdělečné činnosti tzv. podnikání. Uplatnění výdajů paušálem je oblíbené, protože není administrativně náročné. Snadně a rychle vypočteme daňovou povinnost. Evidují se pouze příjmy z podnikání a související pohledávky dle § 7 odst. 8. V zákoně jsou striktně uvedeny procentuální výše výdajů (hranice) v závislosti na předmětu podnikání. Jejich výčet vymezuje ZDP v § 7 odst. 7 písm. a), b), c), d), viz Příloha č. 1 (7; 15).

Další varianta je uplatnění skutečných výdajů. Musí se však jednat o výdaje, které byly prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, plynoucích poplatníkovi z podnikatelské činnosti (7, § 5 odst. 1). Tyto výdaje se evidují pomocí daňové evidence, která je vymezena v § 7b ZDP. Tento způsob uplatnění výdajů je oproti paušálním výdajům náročnější na zpracování. Výdaje se musí posuzovat z hlediska daňové uznatelnosti. Tato problematika je řešena v § 24 a § 25 ZDP. Konkrétně § 24 pojednává o daňově uznatelných výdajích a naopak § 25 o daňově neuznatelných výdajích (7).

Novinka, která byla zavedena od roku 2021, je tzv. paušální daň. Je řešena v § 7a ZDP. Režim paušální daně nemůže využít každá OSVČ. Musí být splněny podmínky dle § 7a ZDP (7). Vzhledem k tomu, že pro bakalářskou práci byla vybrána OSVČ, která by podmínky pro vstup do paušální daně nesplnila, nebudu se jí v teoretické části věnovat.

1.2.3 Úprava dílčího základu daně z příjmů dle § 7

Dílčí základ daně dle § 7 se upraví o položky zvyšující a snižující dle § 5 a § 23 ZDP. Úpravy se provádí v rámci daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Následně se sečtou jednotlivé dílčí základy daně (§ 6, § 7, § 8, § 9 § 10) a úhrn tvoří celkový daňový základ dle § 5 odst. ZDP (7).

Zákon o daních z příjmů dává poplatníkům možnost od základu daně odečíst nezdánitelné části základu daně, které vymezuje v § 15 ZDP viz Příloha č. 2. Podmínky pro jejich uplatnění najdeme v jednotlivých ustanoveních § 15 ZDP (7). Od daňového základu lze ještě odečíst položky odčitatelné od základu daně. To umožňuje § 34 odst. 4 ZDP.

Konkrétně se jedná o:

- odpočet na podporu výzkumu a vývoje,
- odpočet na podporu odborného vzdělávání (7).

Každý poplatník si může za předem splněné podmínky uplatnit slevy na dani, které vymezuje § 35 ZDP viz Příloha č. 3. Díky slevám si poplatník může ponížít svou daň (7). Schéma výpočtu daňové povinnosti daně z příjmu fyzických osob je součástí Přílohy č. 4.

1.3 Společnost s ručením omezením

Společnost s ručením omezeným (dále s.r.o.) je jednou z nejvyužívanějších forem obchodních společností v ČR, která je upravena zákonem č. 90/2012 Sb. o obchodních korporacích (dále jen ZOK). Zákon ji charakterizuje následovně: *Společnost s ručením omezeným je společnost, za jejíž dluhy ručí společníci společně a nerozdílně do výše, v jaké nesplnili vkladové povinnosti podle stavu zapsaného v obchodním rejstříku v době, kdy byli věřitelem vyzváni k plnění* (1; 11, § 132).

Tato společnost je volena především u drobných a středních podnikatelů. Společně s akciovou společností jsou dle § 1 odst. 2 ZOK zařazeny do kapitálových společností (povinnost tvořit základní kapitál). Tato forma obchodní společnosti je oblíbená z důvodu jednoduchého založení, minimálního požadavku na základní kapitál (dále jen ZK), jednoduché organizační struktury a omezeného ručení společníků (12, s. 9).

Vzhledem ke snížení hranice povinného počátečního základního kapitálu z 200 000 Kč na 1 Kč, se založení s.r.o. stalo více dostupné a populární v podnikatelské sféře. Projevilo se to v počtu nově zapsaných s.r.o. v předchozích letech. Na trhu existuje více firem, které nabízí založení s.r.o. na klíč, nebo přímo odkup Ready-made společnosti. Založení s.r.o. se stalo dosažitelné pro širší okruh podnikatelů. Společnost tedy lze založit pouze se ZK 1 Kč (11, §142; 13, s. 11).

1.3.1 Založení a vznik společnosti s ručením omezeným

Pro založení společnosti se může rozhodnout samotný jedinec, ale i skupina společníků, jejichž minimální ani maximální počet není zákonem omezen. Společníkem společnosti s.r.o. může být vcelku jakákoli osoba fyzická i právnická, osoba česká či zahraniční (38).

Založit společnost s ručením omezeným lze výhradně písemně na základě společenské smlouvy (nebo zakladatelské listiny pokud je pouze jeden společník). Oba dokumenty musí být formou veřejné listiny (notářským zápisem) dle § 776 odst. 2 ZOK (3, s. 75). Smlouvy vchází v platnost notářským zápisem a podpisem všech společníků. Musí mít náležitosti dle §146 ZOK. V případě nepeněžitého vkladu společníka, musí být ve společenské smlouvě uvedeny informace stanovené v § 146 písm. d) ZOK. Současně musí být oceněn znalcem, vybraného ze seznamu znalců vedeného podle jiného právního předpisu (11; 12, s. 34).

Dalším krokem k založení společnosti s.r.o. je získání živnostenského oprávnění. Vyřizuje se na živnostenském úřadě nebo elektronicky s využitím CRM (Jednotný registrační formulář). K žádosti se musí přiložit kopie společenské smlouvy, výpis z katastru nemovitostí a smlouva o pronájmu dané nemovitosti, ve které bude sídlo s.r.o. Založení a vydání živnostenského oprávnění podléhá správnímu poplatku ve výši 1 000 Kč za jeden živnostenský list (4).

Jakmile je notářem ověřena společenská smlouva, nebo zakladatelská listina, je možné pro společnost **v bance zřídit účet**. V první fázi slouží ke splacení základního kapitálu, později jako podnikatelský účet. Jeho založení ukládá ZOK, konkrétně v § 23 odst. 1. ZOK. Musí být zvolen správce vkladu dle § 18 ZOK, kterým může být kdokoli včetně samotného zakladatele společnosti nebo v případě peněžních vkladů může být správcem vkladu i banka (12, s. 30).

Před podáním návrhu na zápis s.r.o. do obchodního rejstříku je povinností dle § 148 ZOK splatit peněžitý vklad, alespoň 30 % (nesplacená část nejpozději do pěti let od vzniku společnosti, případně od převzetí vkladové povinnosti za trvání společnosti), (13, s. 12). Návrh na **zápis do obchodního rejstříku** podávají jednatelé u krajského soudu. Dle ZOK je povinnost tento návrh podat k rejstříkovému soudu do šesti měsíců ode dne svého založení. Společnost vzniká až dnem zápisu do obchodního rejstříku (11, § 9; 14, s. 34).

Vzhledem k tomu, že vzniká nová účetní jednotka, vzniká i **povinnost zaregistrovat se na finančním úřadě** k dani z příjmů právnických osob a k dalším daním dle individuálních potřeb firmy. K datu vzniku (zápisu) do obchodního rejstříku, se s.r.o. stává **účetní jednotkou** dle §1 odst. 2 zákona o účetnictví. Plynou jí povinnosti vést od uvedeného data účetnictví dle následujících předpisů:

- zákona o účetnictví,
- vyhlášky č. 500/2002 Sb.,
- Českých účetních standardů pro podnikatele (37, s. 36).

1.3.2 Orgány společnosti

Statutární orgán je tvořen jedním nebo více jednatelemi. Zastupují s.r.o. různými způsoby navenek. Starají se o obchodní vedení společnosti. Jednatele jmenuje valná hromada. Pokud je jeden jednatel, zastupuje s.r.o. samostatně. Pokud je více jednatelů, zastupují s.r.o. buď samostatně, nebo se ustanoví společenskou smlouvou kolektivní orgán. Ve společenské smlouvě se může specifikovat konkrétní způsob jednání jednatelů za s.r.o. Tento konkrétní způsob zastupování musí být zapsán do obchodního rejstříku (11, § 194; 14, s. 152-153).

Nejvyšším orgánem společnosti s.r.o. je **valná hromada**, v níž se společníci účastní osobně, případně v zastoupení na základě udělení plné moci. Pokud smlouva neurčuje jinak, každý společník má jeden hlas na jednu korunu vkladu a mají právo se podílet na řízení společnosti i mimo ni. Na valné hromadě se rozhoduje o nejpodstatnějších záležitostech společnosti (11, § 190; 5, s. 13).

Volitelným orgánem je **dozorčí rada**, jejíž zřízení není povinné. Má charakter kontrolní vůči orgánům, které společnost řídí a vykonávají obchodní vedení. Pokud je ve společnosti zřízena dozorčí rada, tak minimálně jednou ročně podává zprávu valné hromadě o výsledku své kontrolní činnosti. Dozorčí radu si zřizují větší společnosti, které mají vícero společníků (11, § 20; 14, s. 152).

1.3.3 S.r.o. z pohledu daně z příjmů právnických osob

Příjmy kapitálových společností podléhají dani z příjmů právnických osob. Tato daň je v české daňové legislativě zakotvena v § 17 zákona č. 586/1992 Sb. ZDP. Této dani podléhají příjmy z veškerých činností a z nakládání s veškerým majetkem právnických osob (7, § 18 odst. 1.). Existují i příjmy, které této dani nepodléhají. Nejsou předmětem daně nebo jsou osvobozené. Jejich výčet je vymezen v ustanovení § 18, § 19 a § 19b ZDP. Vzhledem k jejich rozsahu je v této práci nevypisují, ale odkazují na příslušná ustanovení v ZDP (7).

Společnost s.r.o. patří mezi kapitálové obchodní společnost a je poplatníkem daně z příjmů právnických osob. **Poplatníky daně** jsou nejenom daňoví rezidenti, ale i nedaňoví rezidenti. Daňovým rezidentem z pohledu právnických osob je firma, která má na území ČR sídlo nebo své vedení. Daňový rezident zdaňuje na území ČR celosvětové příjmy. Poplatník se stává daňovým nerezidentem v okamžiku, kdy nemá na území ČR sídlo, nebo to o něm stanoví mezinárodní smlouvy (smlouvy o zamezení dvojího zdanění). Daňoví nerezidenti zdaňují na území ČR pouze příjmy, které jim plynou ze zdrojů na území ČR (7, § 17). Povinností nově vzniklé právnické osoby je dle § 127 daňového řádu (dále jen DŘ) podat přihlášku k registraci k dani z příjmů právnických osob, nejpozději do patnácti dnů od svého vzniku příslušnému správci daně (35, s. 70; 19).

Předmět daně je dle § 18 odst. 1 ZDP definován jako veškeré příjmy z činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li stanoveno jinak (7).

Pro výpočet daně z příjmů právnických osob je nezbytné znát **základ daně**. U poplatníků, kteří vedou účetnictví, se vychází z údajů (výnosů, nákladů) vykazovaných v účetnictví. Konkrétně z hospodářského výsledku (dále jen HV). Lze ho také zjednodušeně chápat jako rozdíl mezi výnosy a náklady za předpokladu respektování věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. V HV jsou v průběhu roku zaúčtovány veškeré náklady a výnosy bez ohledu na to, zda jsou či nejsou daňově uznatelné. Abychom zjistili základ daně z příjmů právnických osob, musíme nejdříve HV upravit dle § 23 odst. 3 ZDP. Hospodářský výsledek se musí transformovat na základ daně, abychom mohli vypočítat daň (7, § 23 odst. 1, 2; 13, s. 63-64).

Při **úpravě HV** se postupuje dle ustanovení § 23 odst. 3 ZDP. Jedná se o úpravy, které se provádí mimo účetnictví a jsou součástí daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob. Hospodářský výsledek se upravuje pomocí zvyšujících a snižujících položek viz Příloha č. 6. Z tohoto důvodu je důležité sledovat především účty, na kterých jsou jednotlivé položky účtovány z hlediska daňové účinnosti či neúčinnosti. Jestliže po úpravě HV vykazujeme kladný základ daně, lze uplatnit odčitatelné položky dle § 34 ZDP (daňová ztráta, odpočet na podporu výzkumu a vývoje a na odborné vzdělávání). Tyto položky daňový základ snižují a optimalizují daňovou povinnost firmy.

Záporný základ daně vyjadřuje daňovou ztrátu dle § 38n ZDP (7, § 23, § 34, § 38n; 13, s. 63-64).

Sazba daně je vymezena v § 21 ZDP a činí 19 %. Daň se vypočte jako součin základu daně sníženého o položky snižující základ daně a o odčitatelné položky od základu daně zaokrouhleného na celé tisíce Kč dolů a sazby daně. Každý poplatník si může, za předem splněné podmínky uplatnit slevy na dani, které vymezuje § 35 ZDP. Díky slevám si může právnická osoba snížit svou daňovou povinnost, viz Příloha č. 5 (7).

1.4 Transformace podnikání z OSVČ na s.r.o.

Tato podkapitola je zaměřena na možné důvody změny právní formy podnikání. Vymezuje transakce obchodního závodu z OSVČ na s.r.o. Jednotlivé kroky jsou rozebírány z daňového hlediska z pohledu zúčastněných stran.

1.4.1 Důvody pro uskutečnění transformace

Důvody k převodu živnostenského podnikání na obchodní společnost, jsou různé. Převážně dochází k převodu na s.r.o., která je na rozdíl od akciové společnosti relativně méně finančně a administrativně náročná (15).

Přeměna se dá uskutečnit kdykoli během roku. Je žádoucí si vše důkladně naplánovat. Nepromyšlená změna může způsobit více škody než užitku. Přeměnu se doporučuje uskutečnit na přelomu kalendářního roku, protože končí zdaňovací období (37, s. 81).

Možný přechod na s.r.o. je vhodný především pro podnikatele, kteří mají nebo v budoucnu očekávají vyšší obraty. Vyšší ziskovost představuje i větší podnikatelská rizika a v neposlední řadě i vyšší daňové zatížení. V případě OSVČ se nejedná pouze o daňovou povinnost, ale i odvodové povinnosti sociálního a zdravotního pojištění. Změna právní formy podnikání přináší podstatnou změnu ve způsobu ručení za své dluhy oproti ručení jako OSVČ (16).

Dalším kladným argumentem převodu na s.r.o. je zvyšující se prestiž firmy. Před obchodními partnery se jeví na první pohled jako stabilnější, důvěryhodnější. Také možnost čerpání dotací se může stát dostupnější. Samozřejmě za předpokladu splnění dotačních podmínek (16). Kapitálová obchodní společnost, respektive firma má trvalejší charakter oproti OSVČ. Lze ji prodat nebo převést na nového majitele. Přenechat

podnikání svým potomkům, díky čemuž se eliminuje riziko ztráty již vytvořené dobré pověsti, stálých dodavatelů a odběratelů, které firma získala během svého působení na trhu (17).

1.4.2 Způsoby uskutečnění transformace

Pokud se OSVČ rozhodne převést své podnikání na obchodní společnost z jakéhokoli důvodu, je důležité zvážit vhodnost jednotlivých variant. Podnikateli se může špatně zvolený způsob převodu obchodního závodu velmi prodražit. Jednotlivé varianty jsou porovnány z daňového pohledu zúčastněných stran. Převod obchodního závodu lze realizovat následujícími třemi způsoby (17). Jeden z prvních způsobů je vklad obchodního závodu fyzické osoby do nové společnosti s.r.o., dalším způsobem je prodat obchodní závod fyzické osoby nově vzniklé společnosti s.r.o. Poslední z možností, jak lze změnit právní formu je postupný převod podnikání fyzické osoby na s.r.o. (37, s. 81).

1.5 Vklad obchodního závodu

Termín **obchodní závod** § 502 NOZ definuje jako organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti. U fyzických osob je závod tvořen aktivy (souhrn majetku) a pasivy (dluhy). Slouží k provozování jejich podnikatelské činnosti. Představuje tzv. hromadnou věc, do které lze zahrnout veškerý obchodní a provozní majetek, nájemní či pracovněprávní dluhy, pohledávky a dluhy. Zúčastněnými stranami jsou vkladatel a nabyvatel (1, § 502; 35, s. 6- 7).

První z možností, jak převést své podnikání je formou vkladu celého obchodního závodu do nově založené společnosti. Tato forma zajišťuje nejplynulejší přechod fyzické osoby na novou společnost, protože do jejího základního kapitálu vloží celý svůj dosavadní obchodní závod (39, s. 69).

Vzhledem k tomu, že obchodní závod je nepeněžitý vklad do základního kapitálu, musí být **oceněn znalcem**. Tato povinnost vyplývá z § 251 odst. 1 ZOK. Toho si zakladatelé (případně jednatel) vyberou v seznamu znalců. Nevýhodou je časová a finanční náročnost u větších obchodních závodů. Vypracování znaleckého posudku v případě větších podniků, může trvat delší dobu a odměna znalce je poměrně vysoká. Někdy cena za vyhotovení znaleckého posudku může být stanovena procentuálně dle výše základního kapitálu. Záleží na ujednání se znalcem (11, § 25; 12, s. 29).

Běžně se stává, že OSVČ si založila společnost s.r.o. a obchodní závod nechce vložit do základního kapitálu, ale mimo něj. Ovšem jak již bylo zmíněno, přestože se jedná o nepeněžitý vklad s úmyslem jeho vložení mimo základní kapitál, musí být oceněn znalcem. Znaleckému posudku se OSVČ ani v tomto případě nevyhne (11, § 143; 12, s. 29).

Dle § 143 odst. 3 ZOK musí posudek znalce obsahovat:

- popis nepeněžitého vkladu,
- použité metody ocenění,
- částku, na kterou se nepeněžitý vklad oceňuje a odůvodnění, jak tomuto ocenění znalec došel (11).

Výsledkem tohoto procesu, je nově vzniklá obchodní společnost, ovšem se stejnými povinnostmi a právy přeshými z původní fyzické osoby. Vkladem se tak OSVČ stává společníkem s.r.o. (16). Výhodou takového řešení je zajištění kontinuity, tj. plynulého přechodu podnikání. Je to kompletní převedení z OSVČ na s.r.o., včetně úvěrových, obchodních i pracovněprávních vztahů. Odpadá tím nutnost individuálně řešit tyto smluvní vztahy (39, s. 69).

1.5.1 Vklad obchodního závodu z daňového pohledu vkladatele

Vkladateli důsledkem vkladu majetku nevzniká pohledávka, ale podíl ve společnosti s ručením omezeným. Protihodnotou za svůj vklad vkladatel získá podíl ve společnosti oceněný účetní cenou vloženého majetku. V případě, kdyby se jednalo například o odepsaný stroj s účetní nulovou cenou, tak hodnota podílu by byla vyjádřena v nulovém ocenění.

Z pohledu DPH se vklad obchodního závodu dle zákona 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, nepovažuje za dodání zboží (§ 13 odst. 7 odst. a) ZDPH) nebo poskytnutí služby (§ 14 odst. 5 ZDPH). Není předmětem daně. (29, §§ 13-14). Hlavním důvodem je skutečnost, že vklad (části) obchodního závodu dani z přidané hodnoty vůbec nepodléhá. Ovšem v případě, kdy příjemcem vkladu není plátce DPH, je dobré mít na paměti, že dle § 6b zákona 235/2004 Sb., ZDPH se jím stává dnem nabytí majetku. Taková osoba má povinnost dle

§ 94 odst. 2 ZDPH nejpozději do 15 dnů od toho dne podat přihlášku k registraci DPH příslušnému finančnímu úřadu (29, § 6b, § 98; 2, s. 53).

Z pohledu daně z příjmů se hodnota nepeněžního vkladu považuje dle § 24 odst. 7 ZDP za tzv. nabývací cenu na obchodní společnosti. Nepeněžní vklad není v okamžiku vynaložení daňově uznatelný výdaj na straně vkladatele dle § 25 odst. 1 písm. b) m) ZDP. Nabývací cenu lze uplatnit jako daňový výdaj až v momentě vůči příjmům z prodeje příslušného podílu, vypořádání podílu při zániku, při likvidaci. Situace se může lišit například podle předmětu vkladu, osoby vkladatele apod. (22).

Z pohledu **hmotného odepisovaného majetku**, který je předmětem daně dle § 26 odst. 7 písm. a) ZDP, může vkladatel uplatnit do daňových výdajů roční daňový odpis v poloviční výši. Při výpočtu odpisů se postupuje dle § 31 a § 32 ZDP (7).

Při vkladu celého obchodního závodu do nově vzniklé s.r.o., může nastat situace **ukončení podnikatelské činnosti**. Ve chvíli, kdy se OSVČ rozhodne ukončit svou podnikatelskou činnost po vkladu obchodního závodu, včetně pohledávek, dluhů s výjimkou těch veřejnoprávních, má povinnost dle § 23 odst. 8 písm. b) ZDP jednorázově upravit základ daně z příjmů fyzických osob za daný rok. Tato úprava je odlišná podle toho, zda poplatník vede účetnictví, daňovou evidenci, nebo si uplatňuje výdaje procentem z příjmů. Vzhledem k tomu, že by se ukončení činnosti v našem případě týkalo OSVČ vedoucí daňovou evidenci, zaměřím se převážně na úpravu ZD v daňové evidenci. (7, § 23; 37, s. 83)

Poplatník, který vede daňovou evidenci dle § 7b ZDP a ukončí nebo přeruší svoji podnikatelskou činnost, musí upravit základ daně dle § 23 odst. 8 písm. b) ZDP o hodnotu:

- nespotřebovaných zásob (položka zvyšující základ daně),
- pohledávek, výjimka pouze § 24 odst. 2 písm. y) ZD (položka zvyšující základ daně),
- dluhů, které nepřešly na s.r.o. (položka snižující základ daně), (7).

Základ daně se upravuje o pohledávky, které jsou daňové, tzn., že při jejich uhrazení se jedná o zdanitelný příjem. To stejné platí i pro dluhy. Musí se jednat o daňové dluhy, které by při uhrazení představovaly pro OSVČ daňový výdaj. Hodnotou dluhů

a pohledávek v případě plátce DPH je evidována jako cena bez DPH. Dluh je evidován v ceně včetně DPH za předpokladu, že plátce DPH si nárok na odpočet neuplatnil. V opačném případě neplátce DPH eviduje dluhy v ceně včetně DPH (7, § 23 odst. 8).

1.5.2 Daňové aspekty vkladu z pohledu nabyvatele

Situace na straně nabyvatele je poněkud složitější než u vkladatele. Zásadní rozdíl nastává při ocenění přijatého obchodního závodu. Oceňuje se jinak než u vkladatele, a to podle posudku soudního znalce (22).

Z pohledu daně z příjmů se při ocenění postupuje podle § 24 odst. 3 zákona o účetnictví. Ten řeší situaci v případě, že účetní jednotka nabývá více položek majetku. Nabízí dva způsoby ocenění jednotlivých majetkových položek. Buď na základě účetnictví vkladatele, nebo podle individuálního znaleckého posudku. Je nutné podotknout, že posudek je sice přesnější, ale nevýhodou je jeho zdlouhavost a složitost (23).

Rozdílem mezi oceněním obchodního závodu (hodnota vkladu) nabytého koupí, vkladem a souhrnem ocenění jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávajícího sníženým o převzaté dluhy, vzniká oceňovací rozdíl nebo goodwill. Ten může být aktivní, či pasivní (2, s. 51-52).

Goodwill je definován v § 6 odst. 3 písm. c) vyhláška č. 500/2002 Sb., zákon o účetnictví následovně: „*Goodwillem se rozumí kladný nebo záporný rozdíl mezi celkovým oceněním obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem za úplatu, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy*“ (43).

V případě, kdy nabyvatel ocení majetek účetní hodnotou vkladatele, jedná se o **oceňovací rozdíl**. Z daňového hlediska je problematika oceňovacích rozdílů řešena v § 23 odst. 15 ZDP. Vzniklý kladný oceňovací rozdíl při koupi obchodního závodu je zahrnut do výdajů (nákladů) formou odpisů rovnoměrným způsobem po dobu 180 měsíců, a to v poměrné výši připadající na počet měsíců v daném zdaňovacím období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání (23; 7, § 23 odst. 15). Odpisy goodwillu v případě vkladu nejsou daňově účinné u nabyvatele, na rozdíl od koupě závodu (42).

Naopak záporný oceňovací rozdíl je částka, která zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji po dobu 180 měsíců, a to v poměrné výši připadající na počet měsíců v daném zdaňovacím období nebo období, za kterým je podáváno daňové přiznání. (2, s. 51) Ustanovení § 23 odst. 15 ZDP platí pouze pro oceňovací rozdíly a goodwill v případě koupě. Hodnota oceněného závodu se promítne do základního kapitálu nabyvatele (7). Pokud goodwill nebo oceňovací rozdíl vznikne při vkladu obchodního závodu, jedná se o daňově neúčinné náklady.

Daňový odpis hmotného a nehmotného majetku

Na vklady neodpisovaného majetku, který měl vkladatel – v tomto případě OSVČ ve své daňové evidenci pamatuje § 24 odst. 11 ZDP. Reguluje výši daňového nákladu na straně nabyvatele (s.r.o.). Daňově lze uplatnit náklad jen do výše jeho hodnoty evidované v daňové evidenci (účetnictví) u vkladatele (44). U hmotného a nehmotného majetku, je nabyvatel povinen pokračovat v odepisování na základě § 30 odst. 10 písm. b) ZDP. Jednoduše řečeno, nabyvatel pokračuje v odepisování ze vstupní ceny tam, kde vkladatel přestal, aby se předešlo dvojímu odepisování jedné věci. Z tohoto důvodu ze strany OSVČ nemůže být uplatněna daňová zůstatková cena jako daňově uznatelný výdaj (2, s. 53; 24). V roce převedení vkladu si může odpis uplatnit jak nabyvatel, tak vkladatel dle § 26 odst. 7 ve výši jedné poloviny ročního odpisu (7).

Zákon nám v ustanovení. § 25 odst. 1 písm. zc) ZDP stanoví, že daňové odpisy **vložených pohledávek** a tvorba zákonných opravných položek nelze daňově uplatnit u pohledávek nabytých vkladem. Existuje však výjimka, v případě nabytí pohledávek při přeměně dle § 24 odst. 9 ZDP, které již nikdy nebyly součástí podrozvahových účtů v zanikající či rozdělované obchodní korporaci. Nástupnická obchodní korporace pokračuje stejně jako by k změně věřitele nedošlo, v odpisu pohledávky, či v tvorbě opravných položek, a to do maximální výše, v jaké by mohla uplatnit odpis nebo tvorbu opravných položek (7).

Volba ocenění, pro kterou se nabyvatel rozhodne, závisí na struktuře majetku s cílem co nejdříve dostat kupní cenu obchodního závodu do nákladů (2, s. 52).

1.6 Prodej celého obchodního závodu

Druhou možností, jak převést podnikání OSVČ na společnost s.r.o., je prodejem obchodního závodu. Lze také prodat pouze část obchodního závodu v případě, kdy OSVČ uvažuje, že si některou část z obchodního závodu ponechá. Při této variantě převodu podnikání je nutné založit s.r.o. před zamýšleným prodejem. Nově vzniklá firma musí existovat, neboť bude vystupovat jako jedna ze smluvních stran (kupující). Současně bude nabyvatelem vlastnických práv obchodního závodu. Prodej probíhá na základě písemné kupní smlouvy. Zúčastněnými stranami jsou prodávající a kupující. V tomto případě OSVČ a nově vzniklá obchodní společnost (26). Kupní smlouva musí být sepsána dle § 2175 NOZ. Kupující nabývá vše, co je předmětem kupní smlouvy. V případě celého závodu vše, co k závodu jako celku patří (2, s. 47).

Prodej oproti vkladu je méně časově náročný, protože zde není potřeba k určení hodnoty obchodního závodu **znalecký posudek**. Výše ceny je tedy čistě o domluvě mezi smluvními stranami. Ovšem cena se musí odvíjet od aktuálních tržních cen. Přestože, znalecký posudek při této variantě není povinností, v praxi se znalecký posudek doporučuje. A to zejména z důvodu, aby znalec posoudil přiměřenost kupní ceny, čímž se snižuje riziko budoucího sporu ohledně nevýhodnosti obchodu (27).

Je-li OSVČ stejnou fyzickou osobou jako je společník nově vzniklé s.r.o., jedná se o tzv. „**spojené osoby**“. Problematiku spojených osob řeší § 23 odst. 7 ZDP, kde je uvedeno, že kupní cena musí být určena jako **cena „obvyklá“** na základě znaleckého posudku. Cenu obvyklou lze chápat jako cenu, sjednanou mezi dvěma nezávislými stranami v běžných obchodních vztazích za stejných či obdobných podmínek (7; 39, s. 69).

Sepsáním a následně podepsáním kupní smlouvy dojde k převodu celého obchodního závodu včetně pohledávek a dluhů na s.r.o., jakož i smluv nájemních, úvěrových. Dle zákoníku práce, dochází k automatickému převodu zaměstnanců, čili včetně veškerých práv a povinností z pracovních poměrů. V tomto případě není zapotřebí ukončovat stávající pracovní smlouvy a uzavírat nové. Výhodou je, že je zachována kontinuita všech smluvních vztahů související s obchodním závodem OSVČ (25; 39, s. 69).

Co se týče dluhů, kupující dle NOZ koupí celého závodu přejímá jen ty dluhy, o jejíž existenci věděl, případně je musel alespoň rozumně předpokládat. Nabytí pohledávek kupujícím se řídí ustanovením o postoupení pohledávek (2, s. 48).

Lze konstatovat, že způsob převodu formou prodeje je podobný jako předchozí převod vkladem celého obchodního závodu. Hlavní a podstatný rozdíl mezi těmito způsoby spočívá v tom, že s.r.o. musí závod od OSVČ odkoupit, zaplatit kupní cenu. Převod formou prodeje, není příliš praktické řešení hned z několika důvodů. Jedním z nich je, že na začátku musí nově vzniklá firma vynaložit větší objem finančních prostředků. Finančně se vyčerpá a případně se může zadlužit. To ji může v budoucnu zkomplikovat přístup k bankovním úvěrům, ovlivnit její provoz i plánované investice. To jsou jedny z hlavních nevýhod způsobené převodem obchodního závodu formou prodeje (39, s. 69).

1.6.1 Prodej celého závodu z daňového pohledu prodávajícího

Z pohledu DPH není prodej celého obchodního závodu, stejně jako vklad, dle § 13 odst. 7 a § 14 odst. 5 ZDPH považován za dodání zboží či poskytnutí služby a tudíž není předmět daně. Prodávajícímu (plátcí daně) nevzniká dle § 6b odst. 1 písm. b) ZDPH povinnost přiznat daň na výstupu. Současně mu zůstává nárok na odpočet daně na vstupu (§ 72 odst. 1 písm. e) ZDPH), který již dříve uplatnil při pořizování majetku. Daňové břemeno z titulu DPH v tomto případě dopadá na kupujícího (nabyvatele závodu), (29).

Právě on by nabyl majetek, který není zatížený DPH, protože si prodávající v minulosti nárokoval odpočet DPH. Dnem nabytím majetku se kupující stává dle § 6b odst. 1b) a odst. 2 ZDPH plátcem daně. Je povinen do patnáctého dne ode dne, kdy se stal plátcem podat přihlášku k registraci (2, s. 53; 29).

OSVČ, která nevede účetnictví a prodala obchodní závod, vstupuje do základu daně její příjem z prodeje a hodnota všech postupovaných dluhů (7, § 23 odst. 16).

Příjmy nabyté formou prodeje obchodního závodu se u poplatníka, který nevede účetnictví, zdaňují podle § 23 odst. 16 ZDP. Ten stanoví, co vše vstupuje do základu daně. Dále je potřeba vycházet z ustanovení § 24 odst. 12 ZDP, které vymezuje daňové výdaje. Jako poslední nutností je vyhledat speciální ustanovení § 24 odst. 8 ZDP. Ten nám říká, že prodejem obchodního závodu se dle § 24 odst. 8 nepoužívá ustanovení

§ 24 odst. 2 ZDP, které omezují uplatnění výdajů (nákladů) výši souvisejících příjmů u jednotlivě prodávaných majetků, zde se jedná např. o pozemky (2, s. 49; 7).

Do základu daně vstupují:

- **zásoby** - daňový základ se musí upravit o rozdíl mezi hodnotou zásob a jejich cenou stanovenou při prodeji, protože byly uplatněny dříve jako výdaj. Ovšem toto ustanovení nelze využít, není-li při prodeji obchodního závodu sjednaná převodní cena zásob,
- **hodnota dluhů** - při prodeji obchodního podílu vstupuje do základu daně hodnota všech postupovaných dluhů. Jedná-li se o plátce DPH a zdanitelná plnění podléhající dani z přidané hodnoty, jedná se o hodnotu včetně daně z přidané hodnoty,
- **pohledávky** - prodejem obchodního závodu se poplatníkovi nezvyšuje základ daně o jmenovitou hodnotu pohledávek, případně pořizovací cenu postoupených pohledávek. Pro účely tohoto ustanovení se nepoužije ustanovení § 23 odst. 13 ZDP o dodanění pohledávek (7, § 23 odst. 16).

Do **daňových výdajů** se mohou uplatnit položky, které ještě ve výdajích nebyly. Ustanovení § 24 odst. 12 a 13 ZDP nám říká, co je výdajem při prodeji obchodního závodu. Může se jednat o zůstatkové ceny hmotného majetku, pořizovací cena pozemku, hodnota dluhů, jejichž úhrada by byla výdajem, hodnota pohledávky, jejíž úhrada by nebyla zdanitelným příjmem (7, § 24).

U **odepisovaného majetku**, který prodávající evidoval na počátku příslušného zdaňovacího období, ve kterém dojde k vyřazení majetku, může prodávající stejně jako u vkladu uplatnit odpis v poloviční výši ročního odpisu. Je to daňově účinný výdaj na straně prodávajícího (7, § 26).

Prodávající prodejem celého svého obchodního závodu **nezaniká**. Nezanikají ani jeho podnikatelská oprávnění (živnostenské listy). Změna nastává „pouze“ v jeho struktuře majetku a dluhů. Dochází zde k přeměně majetku a dluhů na finanční prostředky, pohledávku za kupujícím či podílu v kupující obchodní korporaci. Získané finanční prostředky z prodeje může podnikatel použít pro svou osobní spotřebu. V případě,

že se rozhodne, že neukončí podnikatelskou činnost, může je zhodnotit v dalším podnikání (25; 30; 31).

1.6.2 Daňové aspekty z prodeje pohledu kupujícího

Koupě závodu je považována dle § 2175 NOZ jako převod činností zaměstnavatele. Kupující nabývá vše, co k závodu jako celku náleží. O koupi závodu se bude jednat i v případě, kdy zúčastněné strany z koupě vyloučí nějakou položku, aniž by tím celek ztratil vlastnost závodu. Kupující se stává věřitelem pohledávek a dlužníkem dluhů, které k závodu náleží. Přejímá jen ty dluhy, o jejichž existenci věděl nebo ji musel alespoň rozumně předpokládat (2, s. 47- 48).

Nabytí vlastnických práv k závodu nabývá dle znění a dat uvedených v kupní smlouvě. Pokud je napsán ve veřejném rejstříku, stává se vlastníkem závodu až uložení dokladů do sbírky listin (2, s. 48).

Ve spojitosti s koupí obchodního závodu nevzniká společnost s ručením omezeným daňová spojitost či právní kontinuita. Kupující není právním nástupcem prodávajícího. Nedochozí k přenosu daňových práv a povinností, jako například možnost uplatnit odčitatelné položky od základu daně z příjmů a nelze pokračovat (2, s. 51).

Z pohledu daně z příjmů při ocenění nabývaného majetku a dluhů si kupující společnost může zvolit mezi metodou účetními cenami nebo cenami na základě znaleckého posudku. Volba výběru závisí na struktuře majetku. Cílem je co nejrychleji dostat kupní cenu obchodní závodu do nákladů (2, s. 51).

Při koupi obchodního závodu nedochází k přenosu daňových práv a povinností. Z tohoto důvodu, nelze v **odpisování hmotného a nehmotného majetku** započatého prodávajícím pokračovat. Kupující však o možnost uplatnění daňových odpisů nepřijde. Musí začít odpisovat majetek zcela od počátku, protože ho nabyl formou koupě. Právní úprava způsobu výpočtu odpisů je uvedena v § 26 až § 32 v ZDP. Odpis goodwillu je v případě prodeje daňově uznatelným nákladem u nabyvatele a je upraveno v § 23 odst. 15 ZDP (2, s. 51; 7).

1.7 Postupný převod podnikání

Poslední ze způsobů, který lze uplatnit, je tzv. „postupný převod“ nebo také souběh podnikání nově založeného s.r.o. a OSVČ. V praxi se jedná o levný a nejvyužívanější převod, především u menších podniků. Výhodou této metody je, že i po založení s.r.o. mohou OSVČ nadále paralelně podnikat jako fyzické osoby. Své podnikání převádí postupně za chodu obou obchodních aktivit. (15).

Zásadní nevýhodou je, že nelze dosáhnou kontinuity minulého podnikání. Pohledávky a dluhy automaticky nepřechází na společnost. Místy tento problém může být pro obchodní partnery matoucí, neboť místo jednoho obchodního partnera jsou dva. Souběh podnikání volí spíše menší podnikatelé, kteří jsou v přímém kontaktu s obchodními partnery. Jsou schopni jim chystané změny vysvětlit (18).

1.7.1 Vklad jednotlivých složek majetku do nově vzniklé s.r.o.

Dalším způsobem vkladu, jakým může nastat přeměna podnikání z OSVČ na s.r.o. je vklad jednotlivých částí majetku do dané společnosti. Tento způsob je velice podobný vkladu celého závodu. Rozdílnost spočívá v tom, že majetek není do s.r.o. vložen jako celek, ale pouze jako jednotlivé části majetku. Vkladem podnikatel (fyzická osoba) získává podíl na s.r.o., a s ním spojená práva a povinnosti. Stává se jejím společníkem (33).

Z pohledu DPH, předmětem daně je nepeněžní vklad, pokud vkladatel při nabytí majetku uplatnil odpočet daně. Z § 13 odst. 4 písm. d) ZDPH vyplývá, že pokud vkladatel při nabytí majetku uplatnil odpočet daně, tak vkladatel i nabyvatel nabývá povinnost přiznat daň společně a nerozdílně. Avšak dle § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH má povinnost přiznat daň vždy plátce, který uskutečnil zdanitelná plnění, tedy vkladatel (29).

Z pohledu daně z příjmu, základem daně u hmotného majetku se v tomto případě dle § 36 odst. 6 písm. a) ZDPH nepovažuje cena dle znaleckého posouzení, ale cena zboží, případně cena obdobného zboží, za kterou toto zboží bylo možné pořídit ke dni zdanitelného plnění. V případě, kdy nelze tuto cenu určit základem daně, je výše celkových nákladů na dodání daného zboží ke dni uskutečnění zdanitelné plnění (29; 40).

Obdobný postup je u **nehmotného majetku**, jakožto nepeněžitého vkladu do společnosti. Tento majetek je dle § 14 odst. 1 písm. a) ZDPH považován za poskytnutí služeb

za úplatu, avšak pokud si vkladatel u tohoto majetku, případně části při nabytí uplatnil odpočet daně. Základem daně nehmotného majetku je výše celkových nákladů vynaložených na zdanitelné plnění ke dni jeho uskutečnění (29; 40).

Za **vklad pohledávky** ručí vkladatel nabyvateli za její dobytost do výše oceněné pohledávky znalcem. Z tohoto důvodu není pro nabyvatele daňově účinná „zákonná“ opravná položka k pohledávce nabyté vkladem ani její odpis. Vkladateli při postoupení pohledávky vzniká zdanitelný příjem dle § 23 odst. 13 ZDP (7; 44).

Vkladatel má možnost u **odpisovaného hmotného majetku**, který je předmětem vkladu uplatnit pouze odpis ve výši jedné poloviny ročního daňového odpisu. Nabyvatel postupuje stejně jako u vkladu celého závodu (7, § 26).

1.7.2 Prodej jednotlivého majetku do nově vzniklé s.r.o.

Další možnou variantou je prodej jednotlivých složek majetku společnosti s ručením omezeným. Je zcela na rozhodnutí podnikatele, jaký majetek si ponechá, a který prodá s.r.o. Může se jednat o dlouhodobý majetek, zásoby či pohledávky s výjimkou veřejnoprávních pohledávek a dluhů. Ty nelze prodat, podnikatel si je musí ponechat a uhradit. Výhody a nevýhody jsou podobné jako při prodeji celého obchodního závodu. (2; 30).

Daňové aspekty z pohledu prodávajícího

Nevýhodou prodeje jednotlivého majetku podnikatele (plátce DPH) je jeho povinnost, vypořádat se s **dopady DPH** na výstupu z důvodu, že prodej jednotlivého majetku je předmětem daně z přidané hodnoty. Dle §13 a §14 ZDPH se jedná o dodání zboží a v případě nehmotného majetku o poskytnutí služby (2, s. 53).

Z pohledu daně z příjmů prodej jednotlivých částí majetku zvyšuje základ daně z příjmů. Příjmy z prodeje zásob, hmotného majetku, drobného majetku, případně pozemku se musí zdanit jako příjem z podnikání dle § 7 ZDP. Příjem z prodeje majetku podléhá zdanění, protože OSVČ měla tento majetek zařazený v obchodním majetku (7, § 4 odst. 4). Příjem z prodeje pohledávky se zdaňuje v okamžiku postoupení, nikoliv až uhrazením. O hodnotu pohledávky se upraví základ daně dle § 23 odst. 13 ZDP (7; 31).

Výhoda daňově uznatelných výdajů je možnost uplatnění zůstatkové ceny do výdajů dle § 24 odst. 2 ZDP. Existují však výjimky (pohledávky, pozemky, cenné papíry). U OSVČ lze do daňových výdajů promítnout:

- zůstatkovou cenu u dosud neodepsaného majetku (§ 24 odst. 2 ZDP),
- pořizovací cenu pozemku (pouze do výše příjmů viz § 24 odst. 2 písm. t) bod 5 ZDP), (7; 8, s. 68-69).

Prodejem jednotlivých částí majetku je zvyšován základ daně z příjmů FO. Až na určité výjimky (pohledávky, pozemky, cenné papíry), je zde možnost si uplatnit pořizovací, resp. zůstatkovou cenu dle § 24 odst. 2 písm. b), jako daňově uznatelný náklad, což je jedna z největších výhod této metody (7; 8, s. 68- 69).

Prodávající si u odpisovaného majetku, který je evidován od počátku zdaňovacího období, během kterého došlo k prodeji, může uplatnit daňový odpis pouze v poloviční výši ročního odpisu (7, § 26 odst. 7).

Daňové aspekty z pohledu kupujícího

S.r.o. jako kupující nepokračuje v daňovém odepisování započatém prodávajícím, ale musí začít hmotný a nehmotný majetek daňově odepisovat zcela od počátku (2, s. 52).

Z pohledu DPH je prodej jednotlivého majetku dle § 13 a § 14 považován za předmět daně DPH, vzniká tak kupujícímu plátcí nárok na odpočet DPH na vstupu (29).

1.7.3 Pronájem majetku OSVČ nově vzniklé s.r.o.

Mnoho živnostníků se vydává právě touto cestou, kdy si ponechávají „významný“ dlouhodobý majetek ve svém vlastnictví a ten pouze pronajímají obchodním společnostem. Tento způsob se dle Vychopně (autor) jeví za jednoduché, rychlé a levné řešení, které může být zároveň i daňově výhodné a to z důvodu, že příjem z nájemného za splnění určitých podmínek (pronajatý majetek není součástí obchodního majetku) nepodléhá pojistnému na sociální a zdravotní pojištění. Nicméně se to bohužel i zde neobejde bez komplikací, kterou představuje cena „obvyklá“ při sjednání nájemného mezi tzv. spojenými osobami, kde je potřeba se řídit ustanovením dle § 23 odst. 7 ZDP. (39, s. 75)

Daňové aspekty z pohledu pronajímatele

Soustavný nájem **movitých věcí** jedinému nájemci (tedy s.r.o.) naplňuje znaky volné živnosti uvedené v příloze č. 4 živnostenského zákona. Aby došlo k dodržení právních předpisů, musí si na pronájem movitých věcí OSVČ vyřídit příslušné živnostenské oprávnění. Dosažený příjem z opakujícího se nájmu podléhá zdanění dle § 7 ZPD a pojistným odvodům (32). Daní se jako příjem z podnikatelské činnosti, protože pronajatý majetek má OSVČ zaevidovaný v obchodním majetku (7; 39).

Proti příjmům z nájemní činnosti může OSVČ uplatnit výdaje ve skutečné výši dle § 24 odst. 1 ZDP nebo § 7 odst. 7 písm. c) tzv. paušální výdaje. Jejich výše je pevně stanovena zákonem ve výši 30 % z příjmů z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku. Lze však uplatnit nanejvýš výdaje do částky 600 000 Kč. Kombinace uplatnění výdajů (skutečné x paušální) je nepřípustná (7; 39).

V případě, že by předmětem nájmu byl majetek, který nemá OSVČ zařazený v obchodním majetku (§ 4 odst. 4 ZDP), pronájem podléhá zdaňovacímu režimu dle § 9 ZDP. Tento způsob zdanění je pro podnikatele výhodný, protože příjmy nepodléhají pojistným odvodům. Oproti příjmům lze i v tomto případě uplatnit skutečné výdaje uvedené v § 24 odst. 1 ZDP nebo paušální výdaje ve výši 30 %, nejvýše však do částky 600 000 Kč dle § 9 odst. 4 ZDP (7; 32).

Daňový odpis hmotného majetku bude v tomto případě snižovat daňový základ pronajímateli, který má dle § 28 odst. 1 písm. a) ZDP k hmotnému majetku vlastnické právo (7).

Daňové aspekty z pohledu nájemce

Dle § 24 odst. 1 ZDP je nájemné jako výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Představoval by pro společnost daňově uznatelný náklad. Odepisovaný majetek je odepisován pronajímatelem, jak to uvádí § 28 ZDP. Nájemce může odepisovat v případě technického zhodnocení za splněných podmínek v §28 odst. 3 ZDP (7, § 24, § 28).

2 ANALYTICKÁ ČÁST

2.1 Analýza současného stavu

Tato část práce se již zabývá konkrétní podnikající fyzickou osobou, která má za sebou delší podnikatelskou historii. V podnikání má dlouholeté zkušenosti. Na trhu se jí daří a každoročně zvyšuje své obraty. Z těchto, ale i jiných důvodů začala uvažovat o změně právní formy podnikání na s.r.o. Jednotlivé důvody, které ji k tomu vedly, budou popsány níže.

Největší úskalí pro podnikatele představuje přechod podnikatelské činnosti na s.r.o. z hlediska převodu majetku používaného pro podnikání a dluhů. Podstata problému spočívá ve výběru vhodného řešení, jak tento záměr realizovat. Snahou je eliminovat daňové, právní a administrativní dopady. Jednoznačně nelze říci, zda se rozhodnout pro vklad, prodej, nebo zvolit postupný převod majetku. Každý proces má své pro a proti. K případnému rozhodnutí, je zapotřebí analyzovat současný stav podnikatelské činnosti, strukturu jeho majetku a dluhů. Na získané zdroje informací a data z daňové evidence, bude aplikovaná vybraná varianta za účelem vyřešení problematiky převodu majetku.

Vybraný podnikatel mi umožnil přístup do jeho daňové evidence s podmínkou, že jeho název bude v bakalářské práci fiktivní. Ostatní informace a data jsou dle skutečného stavu.

2.1.1 Charakteristika podnikatelského subjektu

Podnikatelským subjektem pro tuto práci je pan Pavel Nový. Jedná se o OSVČ, která podniká dlouhodobě. Konkrétně od roku 1995. Zprvu provozoval pouze řemeslnou živnost, později si zřídil živnost volnou. Hlavním předmětem jeho podnikatelské činnosti jsou vodoinstalační, topenářské a plynoinstalační práce. Dále poskytuje montáž a servis centrálních vysavačů, závlahových systémů, krbů a krbových kamen. Tyto služby dodatečně rozšířil o maloobchodní prodej vodoinstalačního materiálu a zboží. Podnikatelskou činnost zajišťuje pomocí svých zaměstnanců a brigádníků. V případě větších zakázek využívá i služby subdodavatelů.

2.1.2 Místo podnikání OSVČ

Pan Nový využívá pro svoji podnikatelskou činnost část budovy, ke které má vlastnické právo jako občan nepodnikatel. Nemovitost postavil svépomocí a pořizovací náklady byly minimální. OSVČ ji částečně využívá pro svoji podnikatelskou činnost. Pan Novák neuvažuje o případné změně ve vlastnictví daného objektu.

2.1.3 Registrace k daním

Výše zmiňovaný subjekt se dobrovolně v roce 1997 zaregistroval jako plátce DPH ke kvartálnímu zdaňovacímu období na Finančním úřadě v Mikulově. Z důvodu překročení obratu pro účely DPH v roce 2010 došlo ke změně zdaňovacího období na měsíční. V současnosti je tato osoba poplatníkem daně z příjmů fyzických osob, daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, daně srážkové. U daně silniční byla registrační povinnost zrušena dle Přechodných ustanovení zavedených zákonem č. 142/2022 Sb. Čl. IV, bod 3. Daňová povinnost je pak jen u nákladních a přípojných vozidel nad 12 t. Dále je zaregistrovaný jako plátce sociálního a zdravotního pojištění.

2.1.4 Evidence příjmů a výdajů (vedení daňové evidence)

Podnikatel vede od počátku svého podnikání jednoduché účetnictví a od roku 2004 daňovou evidenci dle § 7b ZDP. Vždy uplatňoval výdaje ve skutečné výši uvedené v § 7 odst. 3 ZDP. V roce 2021 jeho obrat činil 16 632 325 Kč bez DPH a výdaje sloužící k zajištění těchto příjmů 15 328 960 Kč bez DPH. Varianta uplatňování skutečných výdajů je pro něho výhodnější než uplatňovat výdajové paušály, u kterých je stanovený maximální strop (dle § 7 odst. 7 ZDP). Daňovou evidenci zpracovává v účetním programu Money S3. Manželka podnikatele prvotní daňové doklady pořizuje do účetního programu. Vede knihu dluhů, pohledávek, evidenci majetku (karty majetku), peněžní deník, pokladní knihu a eviduje bankovní platby. Skladovou evidenci zajišťují zaměstnanci skladu. Správnost evidence z daňového hlediska posuzuje a kontroluje externí daňová a účetní firma. Ta zpracovává měsíční a roční výstupy (podání, hlášení, roční vyúčtování a daňová přiznání) z daňové evidence. Konečnou fázi odesílání podání na příslušné státní instituce si podnikatel zajišťuje svépomocí, prostřednictvím své datové schránky.

2.1.5 Organizační struktura

Pan Nový zaměstnává 9 stálých zaměstnanců na základě pracovních smluv. Jsou to dlouholetí zaměstnanci. V průběhu roku dochází k mírnému nárůstu pracovníků v období čerpání dovolených (léto) a v sezóně (podzim). Jsou to krátkodobé pracovní poměry formou brigád na základě Dohody o provedení práce. U větších zakázek využívá služeb subdodavatelských firem, aby dodržel smlouvou stanovené termíny.

Zaměstnanci jsou zaměstnáni na pracovních pozicích servisní technici, montážníci, skladník, prodavačka, uklízečka. Pracovní náplní servisních techniků je uvedení kotlů do provozu, jejich čištění a sezónní kontrola. Stejně jako pan Nový i zaměstnanci musí mít pro výkon činnosti certifikace umožňující manipulovat s plynovými a elektrickými zařízeními. Odpovědnost zaměstnavatele za případné škody a pochybení zaměstnance při manipulaci s plynovým zařízením je velká. Montážníci mají v pracovní náplni práci na stavbách. Dále řeší případné opravy u zákazníků. Chod prodejny a skladu společně zajišťují skladník a prodavačka.

2.1.6 Důvody změny OSVČ na s.r.o.

Podnikatel začal uvažovat o změně právní formy podnikání z několika důvodů. Své podnikání neustále rozšiřuje o další činnosti. V budoucnu plánuje v tomto trendu setrvat a navíc se zaměřit na možné státní zakázky. Každoročně se mu navyšují obraty z podnikání a roste mu daňové zatížení. Pojistné na sociální a zdravotní pojištění podnikatele jako OSVČ představují významnou a daňově neúčinnou výdajovou položku dle § 25 odst. 1 písm. g) ZDP. Nelze však říci, že by OSVČ uvažovala o přechodu pouze z daňového hlediska.

Hlavním a prvním důvodem, který ho vybízí ke změně právní formy podnikání je snížení osobní odpovědnosti. S.r.o. jako taková ručí svým majetkem a společníci ručí do výše nesplaceného vkladu. Sám podnikatel si uvědomuje, že jeho vyšší ziskovost pro něho představuje i větší podnikatelská rizika. OSVČ v případě svého neúspěchu v podnikání ručí celým svým majetkem. To však neznamená, že může s majetkem s.r.o. nakládat jak chce. Vždy musí plnit funkci řádného hospodáře. Nesmí firmu poškodit. Pokud by tak učinil, je za své jednání odpovědný. Věřitelé mají právo případný dluh vymáhat nejprve na společnosti, poté po jednateli společnosti.

Přechodem na s.r.o. by rád vyřešil v budoucnu otázku přenechání podnikání svým dětem. Jeho děti by mohly v s.r.o. figurovat jako společníci, později dokonce jako jednatelé. V rámci s.r.o. by rád zaměstnal svoji manželku jako obchodní asistentku. Dosud využívali institut spolupracující osoby. Jako OSVČ nemohl s manželkou uzavřít zaměstnanecký poměr. V případě zaměstnání manželky v s.r.o. tak může využít všech zaměstnaneckých výhod. Zejména čerpání nemocenských dávek, ošetřovného na člena rodiny. Poskytnout jí může stravenkový paušál, cestovní náhrady a další benefity. Odvody za platby pojistného, mzda i daň ze mzdy se považují za daňový náklad jako u ostatních zaměstnanců.

Podnikání pana Nového, jak už bylo jednou zmíněno, se stále rozšiřuje. Má širokou klientelu odběratelů a obchoduje s velkými obchodními partnery. Jeho obchodní partneři mu nabízí možnost zúčastnit se veřejných zakázek. Jeho cílem je v budoucnu o tyto zakázky usilovat. Právnícká osoba má někdy větší šanci oproti OSVČ veřejnou zakázku získat. Některá výběrová řízení ze strany státu, tuto podmínku dokonce vyžadují. I to je jeden z dalších důvodů proč zvolit jinou právní formu podnikání.

Na základě výše uvedené charakteristiky OSVČ lze konstatovat, že převod OSVČ na s.r.o. by v jeho případě měl smysl.

2.1.7 Struktura majetku a dluhů OSVČ

Tato podkapitola se věnuje analýze majetku a dluhů vybraného podnikatele k 31. 12. 2022. Výchozí údaje vychází z interních zdrojů.

Značnou část majetku tvoří především **hmotné movité věci**, které slouží k zajištění a udržení příjmů z podnikatelské činnosti. Vstupní cena je vyšší jak 40 000 Kč, doba použitelnosti je delší jak jeden rok. Jedná se o majetek, který byl zařazen ještě při hranici 40 000 Kč. Od roku 2021 se hodnotová hranice pro hmotný majetek zvýšila na 80 000 Kč. Dle evidence majetkových karet je vidět zařazený majetek při hranici 40 000 Kč a nově i 80 000 Kč. (21)

Všechny tyto věci jsou součástí obchodního majetku podnikatele, protože si je tam dle svého rozhodnutí vložil. Konkrétně do této skupiny spadá 6 automobilů. Vozový park podnikatele je zastaralý. Čtyři vozidla z šesti jsou zcela daňově odepsané, daňová zůstatková cena je 0 Kč. Aktuálně jsou pouze dvě vozidla daňově odepisována

dle § 32 ZDP. Daňovým nákladem je v tomto případě daňový odpis. U vozidel byly použity zrychlené odpisy z důvodu optimalizace daňového základu v předchozích letech.

Pan Novák vede evidenci drobného hmotného majetku v užívání dle ustanovení § 9 PVZÚ. Jedná se o majetek nebo soubor movitých věcí, jehož vstupní cena je do 40 000 Kč dle staré právní úpravy a 80 000 Kč dle nové právní úpravy s dobou použitelnosti delší než jeden rok. Cena pořízení je do této částky daňově uznatelný nákladem. Zejména se jedná o vybavení kancelářských prostor, vybavení prodejny, elektronická zařízení, nářadí.

V daňové evidenci je majetek oceněn v pořizovacích cenách. Do této pořizovací ceny nakoupeného majetku jsou zahrnovány veškeré náklady související s jeho pořízením.

V daňové evidenci je vykazován pouze **finanční majetek** krátkodobý. Dlouhodobý finanční majetek podnikatel neeviduje. Nevlastní žádné cenné papíry, směnky, dlouhodobé půjčky, úvěry. V případě krátkodobého majetku se jedná o peníze (korunová pokladna) a bankovní účet. Korunovou pokladnu má pouze jednu. Podnikatelský bankovní účet má zřízený u ČSOB. Pohyby na účtu se dokládají bankovními výpisy. Tyto výpisy jsou do účetního programu importovány elektronicky.

Zásoby vybraný podnikatel pořizuje pro účely své podnikatelské činnosti. V případě daňové evidence povinnost vést skladovou evidenci ukládá § 7b odst. 4 ZDP. U vybrané OSVČ jsou zásoby tvořeny především materiálem, který je nezbytný pro montáže, opravy, servisy. Protože se pan Nový zabývá i maloobchodním prodejem, součástí zásob je i zboží. Ve své skladové evidenci nevykazuje žádné výrobky, protože nic nevyrábí vlastní činností. Ocenění zásob je v pořizovacích cenách (cena pořízení + související náklady na pořízení). Zásoby jsou evidovány pomocí skladových karet podle jednotlivých druhů. Skladové hospodářství vede v ekonomickém softwaru Money S3, ve kterém eviduje 15 000 ks skladových karet. Evidence je pouze do okamžiku vyskladnění (spotřeba, prodej). Vyskladnění zásob probíhá metodou ocenění váženým aritmetickým průměrem.

Podnikatel klade velký důraz na evidenci zásob. Důvodem je skutečnost, že vykazuje vysoký stav zásob. Chce mít přehled o pohybu, stavu a případných rozdílech v zásobách. Je si také vědom, že zásoby v daňové evidenci ovlivňují výši jeho daňového základu.

Důkazní břemeno vůči finančnímu úřadu je na jeho straně. Proto skladovou evidenci nepodceňuje a snaží se jí vést přehledně.

Dle evidence minulých zdaňovacích období podnikatel vykazoval na konci roku vždy vysoké stavy zásob. Důvodem byla probíhající krize ve stavebnictví. Byl nedostatek surovin, materiálu a dodací lhůty byly nepřiměřeně dlouhé. Nákupní ceny byly nestabilní, docházelo k jejich velkým výkyvům. Podnikatel se v těchto letech předzásobil. Jinak je tomu v roce 2022, kdy stav zásob k datu 31. 12. 2022 je nižší. Důvodem snížení stavu zásob je skutečnost, že podnikatel uvažuje o realizaci převodu svého podnikání na s.r.o. Bylo mu doporučeno, že pokud by k převod došlo, tak je žádoucí snížit stav zásob na skladě. Problematika dodanění zásob bude vysvětlena v následující kapitole.

Podnikatel vykazuje pouze **pohledávky** z obchodních vztahů. Jedná se o fakturované částky za zboží či služby, které nebyly dosud ze strany odběratele (zákazníka) uhrazeny. Pohledávky jsou krátkodobého charakteru (tj. do jednoho roku od splatnosti). Pohledávky, které jsou zachyceny v daňové evidenci k datu 31. 12. 2022 se týkají větších zakázek, např. novostavby. U nich probíhá dílčí fakturace, protože jsou převážně financovány z bankovních úvěrů, dotací. Nebo se jedná o fakturaci na přelomu roku. Dlouhodobé pohledávky neeviduje. V daňové evidenci nejsou ke konci roku zachyceny pohledávky vůči státu či správě sociálního zabezpečení, zdravotním pojišťovnám, zaměstnancům. Ty převážně vznikají v první polovině roku po podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob.

Pohledávky jsou oceněny jmenovitou hodnotou sníženou o DPH, protože pan Nový odvedl daň na výstupu. Vycházím z § 7b) ZDP, který dále odkazuje na ustanovení § 5 ZDP. Pohledávky jsou evidovány v programu Money S3, konkrétně v knize pohledávek, aby bylo zřejmé, jaké pohledávky, v jaké výši a vůči komu je má.

Pan Nový eviduje v daňové evidenci také **dluhy**. Je to jeho povinnost vůči svým dodavatelům, zaměstnancům a státním institucím. Tyto povinnosti si plní řádně a včas. Dluhy jsou evidovány opět pomocí účetního programu v knize dluhů. Nejpodstatnější část dluhů je zachycena k datu 31. 12. 2022 vůči zaměstnancům. Jedná se o evidované a nevyplacené mzdy za měsíc prosinec 2022. Výplatní termín mezd je k datu 10. 01. 2023. Podnikateli plyne povinnost uhradit z mezd odvody sociálního, zdravotního pojištění a zálohy na daň. Jsou to dluhy vůči státním institucím. Dále mu vznikla povinnost uhradit

daň z přidané hodnoty za prosinec, splatná k 25. 01. 2023. V knize dluhů jsou dále zaznamenány dluhy vůči dodavatelům. Jsou krátkodobého charakteru. Jedná se zejména o přijaté faktury obdržené koncem roku, se splatností začátkem roku 2023.

Podnikatel v současné době nemá žádný bankovní úvěr, půjčku ani majetek pořízený formou leasingu. Takovou formu financování využíval na začátku své podnikatelské činnosti. Nyní je finančně soběstačný a nemá potřebu využívat cizí zdroje. Dluhy jsou oceňovány jmenovitou hodnotou dle § 7b ZDP.

2.1.8 Shrnutí

Zůstatky majetku a dluhů u konkrétního podnikatele nejsou v roce 2022 příliš vysoké. Jednotlivé způsoby převodu majetku vyžadují úpravu základu daně o hodnotu zásob, pohledávek, dluhů. Jak daňový základ bude ovlivněn, záleží na zvoleném způsobu změny právní formy podnikání. Jednotlivé varianty mají odlišný dopad na zdanění OSVČ. Proto se podnikatel snažil stav zásob, dluhů a pohledávek snížit dle svých možností. Samozřejmě na takovou hranici, aby neohrozil chod svého podnikání. Na druhou stranu chtěl tímto krokem eliminovat dopady z povinného dodání zásob, pohledávek a dluhů. Připravil se na možný převod OSVČ na s.r.o. V obchodním majetku není žádná nemovitost, ani pozemky. Z toho lze usoudit, že by zamýšlený převod nemusel být tak časově a finančně náročný, jak se původně zdálo. Velikost závodu výrazně ovlivňuje celkovou náročnost převodu majetku OSVČ do s.r.o. z finančního i časového hlediska.

Tabulka č. 1 znázorňuje vývoj podnikání OSVČ v posledních třech letech. Údaje o příjmech a výdajích za zdaňovací období roku 2022 jsou orientační. Nejedná se o konečné hodnoty, protože podnikatel neměl zcela zpracovanou daňovou evidenci. Výše zásob, pohledávek a dluhů odpovídá skutečnému stavu roku 2022. Stav zásob byl zjištěn na základě fyzické inventury, která se každoročně provádí na konci zdaňovacího období.

Tabulka 1: Vývoj podnikání v letech 2020-2022 (Zdroj: vlastní zpracování dle interních zdrojů)

	2020	2021	2022
Příjmy	15 895 920 Kč	16 632 325 Kč	16 782 510 Kč
Výdaje	14 858 341 Kč	15 328 960 Kč	14 820 631 Kč
Zásoby	3 056 020 Kč	3 525 480 Kč	1 136 327 Kč
Pohledávky	756 320 Kč	820 625 Kč	185 625 Kč
Dluhy	325 714 Kč	280 659 Kč	744 149 Kč

Níže uvedená tabulka č. 2 vykazuje zůstatky majetku a dluhů k datu 31. 12. 2022. Tyto hodnoty jsou podkladem pro výpočty modelových příkladů na prodej a vklad obchodního závodu. Charakteristika jednotlivých položek majetku je součástí kapitoly č. 2.1.7.. Finanční prostředky nejsou předmětem prodeje ani vkladu. Protože již byly zdaněny, může s nimi OSVČ nakládat dle svých osobních potřeb. Část finančních prostředků by podnikatel v případě prodeje obchodního závodu vložil do nově vzniklé společnosti. Zbylou část by si ponechal pro svoji osobní spotřebu.

Tabulka 2: Složky majetku k 31. 12. 2022 (Zdroj: vlastní zpracování dle interních zdrojů)

Název položky	Cena v Kč
Dlouhodobý hmotný majetek:	
• Nemovitosti	0 Kč
• Movité věci (hmotný majetek)	320 478 Kč
Peněžní prostředky na bankovním účtu	4 325 628 Kč
Peněžní prostředky v hotovosti	395 461 Kč
Zásoby	1 420 447 Kč
Pohledávky z obchodních vztahů	
Krátkodobé	185 625 Kč
Dlouhodobé	0 Kč
Dluhy z obchodních vztahů	
• Krátkodobé	88 624 Kč
• Dlouhodobé	0 Kč
• Dluhy vůči zaměstnancům	425 997 Kč
• Dluhy vůči státním institucím	229 528 Kč

2.2 Analýza volby způsobu transformace u konkrétní OSVČ

Východiskem pro výběr způsobu transformace byla daňová evidence, konkrétně struktura majetku a dluhů. Do úvahy byly brány jeho budoucí podnikatelské záměry, cíle a požadavky. Jedním z požadavků je ukončení podnikatelské činnosti jako OSVČ. K takovému rozhodnutí ho přivedly vážné důvody. Pan Nový také nechce vést dvě agendy z důvodu většího administrativního zatížení. Jeho požadavek eliminoval některé varianty převodu, které by v jeho případě byly nevhodné. Konkrétně se jedná o souběh podnikání, postupný prodej, částečný prodej, částečný vklad nebo pronájem. Jeho představa je taková, že by chtěl použít variantu, která mu umožní přímou transformaci. Respektive kdyby nově vzniklé s.r.o. bylo přímým nástupcem OSVČ. To samozřejmě právní řád ČR neumožňuje. Nabízí se tedy varianta prodeje celého obchodního závodu nebo vkladu celého obchodního závodu. Tyto dvě varianty budou v této kapitole dále rozvedeny a analyzovány. Zaměření bude primárně na daňové dopady, neboť podnikatel chce vědět, jak by se převod podnikání promítl finančně u něho i s.r.o. Právní a účetní teorii byla omezena na nezbytné minimum. V praxi stejně podnikatel vyhledá a využije služby právníka, který mu s převodem pomůže. Z účetního hlediska mu převod zajistí externí účetní a daňová kancelář, se kterou dlouhodobě spolupracuje.

Jak již bylo výše zmíněno, předmětem této kapitoly bude analýza prodeje a vkladu obchodního závodu. Srovnání těchto dvou metod je znázorněno v tabulce č. 3.

Tabulka 3: Výhody a nevýhody jednotlivých metod převodu (Zdroje: vlastní zpracování dle 18; 31)

POPIS	PRODEJ OBCHODNÍHO ZÁVODU	VKLAD OBCHODNÍHO ZÁVODU
Protistrany	Prodávající - kupující	Vkladatel - nabyvatel
Předmět DPH	Není předmětem DPH	Není předmětem DPH
Cena obchodního závodu	Kupní cena ve smlouvě	Dle znaleckého ocenění
Kontinuita	Převod soukromoprávních vztahů	Převod soukromoprávních vztahů
Znalecké ocenění notářem	Nevyžaduje znalecké ocenění	Povinnost znaleckého ocenění - notáři se odvádí procentuální odměna z výše vkladu.
Daňové odpisování HM	Kupující zahajuje nové odpisy z pořizovacích cen	Pokračuje v odpisování z původních cen vkladatele, viz § 30 odst. 10 ZDP
Ocenění aktiv a závazků	Individuální položkové ocenění dle znalce – goodwill, převzaté z účetnictví vkladatele – oceňovací rozdíl	Individuální položkové ocenění dle znalce – goodwill, převzaté z účetnictví prodávajícího – oceňovací rozdíl
Výhody	Nevyžaduje znalecké ocenění	Přehledné pro obchodní partnery
		Zajištění kontinuity
		Nově založená společnost se silným základním kapitálem
Nevýhody	Příjem z prodeje je podroben dani z příjmů	Časová a finanční náročnost (závisí na velikosti obchodního závodu)
	Vysoké počáteční náklady	
	Kupní cenu je potřeba stanovit v ceně „obvyklé“	

2.2.1 Prodej obchodního závodu do nově vzniklé s.r.o.

Pokud by se u podnikatele zvolila forma prodeje celého obchodního závodu, nesmíme opomenout, že celá transakce by probíhala mezi spojenými osobami. V našem případě by úplatný prodej byl velmi náročný kvůli cenám obvyklým dle § 23 odst. 7 ZDP. Ocenění celého závodu znalcem při prodeji není povinný. Avšak jednatel je daná fyzická osoba OSVČ, proto je zde ocenění znalcem doporučeno. Znalecký posudek by tak zabránil nesprávné výši prodejní ceny. Není možné prodat obchodní závod za jakoukoliv dohodnutou cenu. Ani za „nižší cenu“, protože by byl snížen daňový základ u prodávající OSVČ. Na druhou stranu ani prodej za vyšší cenu by nebyl v pořádku. Mohl by se naopak snížit daňový základ u kupující právnické osoby (např. vyšší odpisy aktiv). Zákon o obchodních korporacích ukládá povinnost statutárnímu orgánu plnit funkci řádného hospodáře. Jednoduše řečeno svými úkony nesmí poškodit s.r.o. Z pohledu DPH je situace snadná, protože prodej obchodního závodu není předmětem daně (7; § 13; 28).

Následující tabulka č. 6 vystihuje strukturu majetku obchodního závodu vybraného podnikatele k datu 31. 12. 2022. Předmětem prodeje bude obchodní závod, který OSVČ prodá nově vzniklé společnosti (s.r.o.). Údaje byly získány na základě inventury majetku a dluhů. Jsou potřebné jako podklad pro daný převod.

Z **majetku** byly vyloučeny veřejnoprávní dluhy podnikatele, které nemohou být předmětem prodeje. Podnikatel si je vypořádá před zánikem své činnosti. Postoupeny budou i pohledávky. Majetek je vyčíslen v zůstatkových cenách dle daňové evidence OSVČ a v ceně dle znaleckého ocenění. Předmětem ocenění je malý obchodní závod, bez nemovitostí, pozemků. Před celou transakcí byl vypracován podrobný odhad hodnoty závodu, který má podobu znaleckého posudku pro účely prodeje. Závod byl oceněn znalcem a výsledná odhadní cena (reálná cena) byla stanovena ve výši 2 284 633 Kč. Vybraný znalec zároveň na žádost prodávajícího individuálně ocenil jednotlivé složky majetku. Prodávající chce do kupní smlouvy navíc rozdělit celkovou cenu závodu na jednotlivé položky majetku tak, aby byla stanovena pořizovací cena odpisovaného majetku. Při stanovení prodejní ceny se vycházelo ze znaleckého posudku z důvodu transakce mezi blízkými osobami. Kupní cena přesně odpovídá ceně stanovené odborným znalcem. Hodnota prodávajícího majetku dle znaleckého posudku je uvedena v tabulce č. 4.

Tabulka 4: Znalecké ocenění majetku (Zdroj: vlastní zpracování dle interních zdrojů)

Majetek	Zůstatková cena dle daňové evidence	Ocenění znalcem vč. ocenění jednotlivých složek majetku (obchodního závodu)
Nemovitosti	0 Kč	0 Kč
Movitý majetek	320 478 Kč	1 250 000 Kč
Zásoby	1 420 447 Kč	1 363 629 Kč
Pohledávky	185 625 Kč	185 625 Kč
Dluhy	514 621 Kč	514 621 Kč
Celkem		2 284 633 Kč

Daňové dopady z pohledu OSVČ

V případě prodeje obchodního závodu vznikne podnikateli zdanitelný příjem v okamžiku proplacení kupní ceny 2 284 633 Kč. Podnikatel vede daňovou evidenci, tudíž musí být základ daně zvýšen o **příjem z prodeje a hodnotu všech postupovaných dluhů a zásob**. U zásob se zdaňuje pouze rozdíl mezi cenou stanovenou znalcem a evidovanou v daňové evidenci OSVČ. V tomto případě rozdíl činí 56 818 Kč. Zásoby jsou znalcem přeceněny na reálnou hodnotu. Hodnotu zásob korigoval, respektive snižoval o cca o 5 %. Tento rozdíl představuje špatně prodejné zásoby.

U dluhů z obchodních vztahů bylo počítáno s cenou včetně DPH tj. 533 232 Kč. Původně se jednalo o zdanitelná plnění podléhající DPH, u kterých se nárokovala daň na vstupu. Pohledávky při prodeji obchodního závodu nevstupují do základu daně.

Celkový zdanitelný příjem OSVČ z prodeje obchodního závodu by činil 2 284 633 Kč. Tento příjem lze snížit o daňové výdaje dle ustanovení § 24 odst. 12 a 13 ZDP. Konkrétně se jedná o tyto výdaje:

- **součet zůstatkových cen prodaného majetku** **320 478,00 Kč**
- **hodnotu dluhů** **514 621,00 Kč**
 - krátkodobé dluhy 88 624,00 Kč
 - dluhy vůči zaměstnancům 425 997,00 Kč

Hodnota dluhů představuje dluhy, které by při uhrazení byly daňovým výdajem. Do výdajů lze uplatnit hodnotu bez DPH, protože si podnikatel nárokoval DPH na vstupu. Další výdaj v tomto případě uplatnit nelze. Zásoby byly před prodejem obchodního závodu uplatněny ve výdajích. Obecně v daňové evidenci se zásoby do daňových výdajů promítnou v okamžiku zaplacení pořizovací ceny, nikoliv při skutečné spotřebě. Celkové výdaje, o které lze snížit příjmy z prodeje závodu jsou rovny součtu zůstatkových cen movitého majetku a hodnoty dluhů ve výši 835 099 Kč.

Výpočet daně je zaměřený pouze na příjmy a možné výdaje při prodeji obchodního závodu. Do úvahy nejsou brány běžné příjmy a výdaje obdržené v průběhu roku 2022 z podnikatelské činnosti. Nebudou zde uplatněny žádné slevy na dani ani daňové zvýhodnění. Výpočet v tabulce č. 5 je zaměřený pouze na příjmy a výdaje z prodeje obchodního závodu.

Tabulka 5: Výpočet základu daně (Zdroj: vlastní zpravování dle interních zdrojů; 7, § 7, § 24)

Výpočet základu daně	
Příjem z prodeje obchodního závodu	2 284 633,00 Kč
Výdaje (§ 24 odst. 12 a 13 ZDP)	-835 099,00 Kč
Dílčí základ daně §7	1 449 534,00 Kč
Úprava základu daně dle §23 odst. 16 ZDP	
Rozdíl zásob mezi cenou stanovenou znalcem a v daňové evidenci OSVČ	+ 56 818,00 Kč
Postoupené dluhy (cena včetně DPH)	+ 533 232,00 Kč
Dílčí základ daně	2 039 584,00 Kč
Dílčí základ daně zaokrouhlený (na celá sta dolů)	2 039 500,00 Kč

Vzhledem k tomu, že by OSVČ vykazovala vyšší daňový základ z podnikatelské činnosti, musíme počítat s hranicí pro progresivní sazbu DPFO (48násobek průměrné mzdy). Pro rok 2022 činila průměrná mzda 38 911 Kč (nařízení vlády č. 356/2021 Sb.). Progrese zdanění vyplývá z ustanovení § 16 ZDP (7).

Tabulka 6: Výpočet daňové povinnosti (Zdroj: vlastní zpracování 7, § 16 § 38a)

Výpočet daňové povinnosti	
Základ daně (48násobek průměrné mzdy)	1 867 728,00 Kč
Sazba daně	* 0,15 %
Výsledná daňová povinnost	280 159,20 Kč
Základ daně (přesahující 48násobek průměrné mzdy)	171 772,00 Kč
Sazba daně	* 0,23 %
Výsledná daňová povinnost	39 507,56 Kč
Celková daňová povinnost	319 666,76 Kč
Zaplacené zálohy dle § 38a) ZDP	-99 200,00 Kč
Výsledná daňová povinnost § 16 ZDP	220 466,76 Kč

Z tabulky č. 6 je patrné, že příjem z prodeje obchodního závodu a povinná úprava základu daně dle § 23 ZDP zvyšuje daňový základ s dopadem na pojistné odvody podnikatele.

Celková daňová povinnost za zdaňovací období roku 2022 se sníží o zaplacené zálohy na daň dle § 38a) ZDP. Podnikatel měl povinnost platit pololetní zálohy z poslední známé daňové povinnosti (rok 2021, daň ve výši 123 846 Kč). Vzhledem k tomu, že poslední známá daňová povinnost přesáhla 30 000 Kč, ale nepřesáhla 150 000 Kč, musel podnikatel platit **zálohy na daň**, a to ve výši 40 % poslední známé daňové povinnosti. První záloha ve výši 49 600 Kč byla splatná 15. 06. 2022 a druhá k datu 15. 12.2022. Celkem bylo v roce 2022 na zálohách zaplaceno 99 200 Kč. Zaplacené zálohy se započítají na daňovou povinnost roku 2022. Podnikatel doplatí správci daně rozdíl (7).

Při výpočtu **sociálního pojištění** vycházíme z daňového základu. Vyměřovací základ pro výpočet sociálního pojištění činí 50 % z daňového základu. V našem případě se jedná o hodnotu 1 019 750 Kč. Sazba pojistného je 29,2 %. Existuje strop pro odvod sociálního pojištění. Jeho hranice je 1 867 728 Kč. Vybraný podnikatel tak vysoký vyměřovací základ nevykazuje, proto se nebudu této problematice více věnovat. V tabulce č. 7 je znázorněn výpočet sociálního pojištění (41).

Tabulka 7: Výpočet sociálního pojištění (Zdroj: vlastní zpracování 41)

Odvod sociálního pojištění	
Vyměřovací základ	1 019 750,00 Kč
Sazba pojistného	* 29,2 %
Výše pojistného	297 767,00 Kč
Zaplacené zálohy v 2022	180 000,00 Kč
Doplatek sociálního pojištění za rok 2022	117 767,00 Kč

Při výpočtu **zdravotního pojištění** se postupuje obdobně jako při výpočtu sociálního pojištění. Vyměřovací základ se opět stanoví jako 50 % z daňového základu a činí 1 019 750 Kč. Sazba pojistného je 13,5 %. U zdravotního pojištění maximální vyměřovací základ neexistuje. Níže uvedená tabulka znázorňuje výpočet odvodů zdravotního pojištění za rok 2022. (45).

Tabulka 8: Výpočet zdravotního pojištění (Zdroj: vlastní zpracování dle 45)

Odvod zdravotního pojištění	
Vyměřovací základ	1 019 750,00 Kč
Sazba pojistného	*13,5 %
Výše pojistného	137 666,25 Kč
Zaokrouhlení	137 666,00 Kč
Zaplacené zálohy v roce 2022	81 000,00 Kč
Doplatek zdravotního pojištění za rok 2022	56 666,00 Kč

V tabulce č. 9 je vyčíslena celková výše odvodů, které by vybraného podnikatele finančně zatížily, v případě volby prodeje obchodního závodu.

Tabulka 9: Celkové odvody OSVČ (Zdroj: vlastní zpracování dle 7 §16)

Celkové odvody OSVČ- prodej obchodního závodu	
Celková daňová povinnost § 16 ZDP	319 666, 76 Kč
Sociální pojištění	297 767,00 Kč
Zdravotní pojištění	137 666,00 Kč
Celkem	755 099,76 Kč
Celková výše odvodů (po zaokrouhlení)	755 100,00 Kč

V případě prodeje celého obchodního závodu v roce 2022 zaplatí pan Nový na dani a pojistných odvodech 755 100 Kč. Vše za předpokladu uhrazení kupní ceny obchodního závodu nebo ukončení podnikatelské činnosti k datu 31. 12. 2022.

Daňové dopady z pohledu s.r.o.

Nově založená s.r.o. musí nabytý majetek zaevidovat do své rozvahy (účtuje rozvahově). Zaúčtuje dluhy vůči společníkovi ve výši 2 284 633 Kč, který představuje kupní cenu. Kupní cena byla stanovena na úrovni znaleckého posudku, protože úplatný převod probíhá mezi blízkými osobami. Nejpodstatnějším a výchozím účetním bodem na straně kupujícího je ocenění nabytého majetku. V našem případě kupující do svého účetnictví jednotlivé složky majetku začlení a ocení v hodnotách dle znaleckého ocenění, proti účtu dluhy ke společníkům. V okamžiku úhrady kupní ceny bude vše vypořádáno.

Tabulka č. 10 představuje rozvahu s.r.o. po provedení transakce – koupě závodu. Předpokládáme peněžní prostředky na bankovním účtu ve výši 100 000 Kč. Taktéž základní kapitál ve výši 100 000 Kč.

Tabulka 10: Rozvaha – koupě OZ (Zdroj: vlastní zpracování dle interních informací podnikatele)

Aktiva		Pasiva	
Nemovitosti	0 Kč	Základní kapitál	100 000 Kč
Movitý majetek	1 250 000 Kč	Obchodní dluhy	88 624 Kč
		Dluhy - zaměstnanci	425 997 Kč
Zásoby	1 363 629 Kč	Dluhy za společníky	2 284 633 Kč
Pohledávky	185 625 Kč		
Peněžní prostředky	100 000 Kč		
Celkem	2 899 254 Kč	Celkem	2 899 254 Kč

Úhrada kupní ceny není považována za daňově účinný náklad na straně s.r.o. Do daňových nákladů se částečně promítne v okamžiku uplatnění daňových odpisů a při spotřebě zásob, které byly předmětem prodeje. Jednotlivé typy **movitého majetku** budou daňově odepisovány z pořizovací ceny tj. 1 250 000 Kč. Daňové náklady budou ovlivňovat základ daně kupujícího (s.r.o.) po dobu pěti let, protože předmětné movité věci (vozidla) jsou zařazené v 2. odpisové skupině (7, § 30).

Zásoby se do daňových nákladů promítnou v okamžiku jejich vyskladnění (v s.r.o. by byly zásoby účtovány metodou A). Lze očekávat, že by se do nákladů dostaly během jednoho zdaňovacího období. Převážně jsou to zásoby objednané na plánované zakázky daného roku.

Kdyby se realizoval prodej obchodního závodu, tak by podnikatel musel uhradit daň z příjmů, sociální a zdravotní pojištění v celkové výši 755 100 Kč. Podnikatel z prodaného majetku sice odvede daň, ale na druhou stranu kupující s.r.o. tyto položky dostane do svých daňových nákladů. Je potřeba ale podotknout, že v případě movitého majetku budou daňové náklady vznikat v průběhu pěti let formou daňových odpisů. Jednotlivé složky movitého majetku byly znalcem oceněny hodnotou vyšší jak 80 000 Kč. Tím se pozitivní efekt snižuje.

Protože se jedná o úplatný převod, je namístě i otázka **financování** nově vzniklé společnosti s ručením omezeným. Jednou z nevýhod prodeje obchodního závodu je, že nově vzniklé s.r.o. musí vynaložit poměrně velký objem finančních prostředků ihned při zahájení podnikání. V tomto případě jednočlenná společnost disponuje finančními prostředky pouze 100 000 Kč. Jak lze vidět, nemá dostatek financí na to, aby zaplatila celou kupní cenu obchodního závodu. OSVČ přitom na bankovním účtu a v pokladně vykazuje vysoké finanční zůstatky. S těmito penězi může volně nakládat, protože byly zdaněny. To je jedna z výhod podnikání jako OSVČ. Nově vzniklé s.r.o. by v případě koupě celého obchodního závodu potřebovalo peněžní prostředky na tuto transakci. Podnikatel se rozhodl, že **peníze v bance a pokladně** použije pro svoji osobní spotřebu a částečně bude financovat nově vzniklé s.r.o. Společník a jednatel jsou stejné osoby. V případě vybraného podnikatele by bylo vhodné poskytnout finanční prostředky do jeho nově vzniklé společnosti formou zápůjčky. Dle koordinačního výboru 02/16 a následně i Generálním finančním ředitelstvím bylo potvrzeno, že se může sjednat i bezúročná zápůjčka bez dalších daňových důsledků. Obecně je doporučeno mít zápůjčku podloženou písemnou smlouvou (7; 20).

Při úhradě kupní ceny lze sjednat její zaplacení ve splátkách na několik let. Což by pozitivně ovlivnilo výši daně včetně souvisejících odvodů v dané zdaňovacím období u prodávajícího tj. OSVČ. Daň a odvody by se počítaly z hodnoty úhrady v daném zdaňovacím období, nikoliv z celého příjmů z prodeje. Při této úvaze je potřeba brát na

vědomí, že v současné době z důvodu vysokého deficitu státního rozpočtu sílí tlak na vyšší zdanění příjmů fyzických osob. Proto je podnikateli doporučeno příjem z prodeje podrobit zdanění raději v letech 2022 nebo 2023. Systém zdaňování a výpočet pojistných odvodů z fyzických osob, může být v následujících letech zcela změněn. Zaplacení v jednotlivých splátkách by dávalo smysl, za předpokladu, že podnikatel neukončí své podnikání. Při ukončení podnikání musí upravit základ daně o pohledávky a dluhy dle § 23 odst. 8 ZDP (7). Jednoduše řečeno, přestože by příjem nebyl v roce 2022 proplacený, tak by ho musel při ukončení podnikání zdanit. Důvodem je povinná úprava základu daně o neuhrazené pohledávky.

2.2.2 Vklad obchodního závodu do nově vzniklé s.r.o.

Druhá z možností, kterou lze použít je vklad celého obchodního závodu do s.r.o. U vybraného podnikatele by se jednalo o vklad do ZK společnosti. Byl by to počáteční vklad společníka. Tato varianta umožňuje vznik společnosti se silným ZK. Vkladem obchodního závodu lze převod učinit souhrnně, vyjma veřejnoprávních dluhů. Ty si podnikatel uhradí sám. Jednalo by se o daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty za prosinec 2022, pojistné a daňové odvody za zaměstnance za prosinec 2022.

U metody vkladu je ze zákona dle § 251 ZOK povinnost ocenění nepeněžního vkladu znalcem. Což v tomto případě není potřeba chápat jako nevýhodu. Ocenění znalcem se ve většině případů aplikuje i při prodeji závodu, díky čemuž se lze vyvarovat možnému zpochybnění převodní ceny ze strany správce daně.

U vkladu je výhoda, že nepodléhá dani z přidané hodnoty, za předpokladu, že vkladatel není plátcem DPH. V opačném případě se musí automaticky stát plátcem daně i nabyvatel vkladu. V tomto případě plátcovství daně z přidané hodnoty není řešeno, protože jak vkladatel, tak nabyvatel jsou nebo budou plátcem daně z přidané hodnoty.

V tabulce č. 11 je majetek vyčíslen v cenách z daňové evidence a v ocenění znalcem. Znalec ocenil obchodní závod reálnou hodnotou 2 284 633 Kč.

Tabulka 11: Ocenění nepeněžitého vkladu OZ (Zdroj: vlastní zpracování)

Majetek	Zůstatková cena dle daňové evidence	Hodnota nepeněžního vkladu dle znaleckého ocenění (vč. individuálního přecenění majetku)
Nemovitosti	0 Kč	0 Kč
Movitý majetek	320 478 Kč	1 250 000 Kč
Zásoby	1 420 447 Kč	1 363 629 Kč
Pohledávky	185 625 Kč	185 625 Kč
Dluhy	514 621 Kč	514 621 Kč
Celkem		2 284 633 Kč

Z majetku byly vyloučeny veřejnoprávní dluhy podnikatele. Podnikatel si je vypořádá před zánikem své činnosti. Postupovat budeme i soubory pohledávek.

Daňové dopady z pohledu OSVČ

Pokud by se podnikatel rozhodl pro vklad obchodního závodu do s.r.o., tak by mu nevznikl žádný zdanitelný příjem. Vklad nepodléhá dani z příjmů. To je oproti prodeji velká výhoda. Místo toho vznikne podnikateli nabývací cena majetkového podílu v s. r. o. Problematická situace v tomto případě nastává ve vazbě na stanovení daňové nabývací ceny, kdy vkladatelem je **fyzická osoba – český daňový rezident**. Automaticky nelze postupovat podle ustanovení § 23 a) odst. 2 ZDP. Je ryze pro právnické osoby. Zde je potřeba vycházet z obecného pravidla v § 24 odst. 7 písm. b) bod 1 věta první ZDP. To stanoví, že hodnota nepeněžního vkladu se určí obdobně jako hodnota nepeněžního příjmu v době provedení vkladu. Popsaná problematika je vysvětlena v Zápise z jednání Koordinačního výboru Ministerstva financí s Komorou daňových poradců ČR, Příspěvek č. 147/04,10,6-Problematika vkladu podniku fyzické osoby do obchodní společnosti ve vazbě na stanovení daňové nabývací ceny podle § 24 odst. 7 ZDP. U této transakce si nemůže podnikatel uplatnit žádné daňové výdaje, protože vklad je potřeba chápat jako nepeněžní příjem (7, § 24 odst. 7)

U **dlouhodobého majetku** je nabyvatel vázán § 30 odst. 10 ZDP pokračovat v daňovém odepisování. V roce převodu si může OSVČ u odepisovaného majetku nárokovat odpis v poloviční výši dle § 26 odst. písm. b) ZDP. Druhou polovinu uplatní nabyvatel v našem

případě s.r.o. Protože součástí vkladu byly zásoby i pohledávky, musí vkladatel tj. OSVČ upravit základ daně. Postup se bude opírat o ustanovení § 23 odst. 14 ZDP. Tyto úpravy budou mít negativní dopad na daňový základ a výši sociálního a zdravotního pojištění.

Výpočet daně je zaměřený pouze na povinné úpravy základu daně, které se musí udělat při vkladu obchodního závodu do s.r.o. Do úvahy nejsou brány běžné příjmy a výdaje získané v průběhu roku 2022 z podnikatelské činnosti. Neuplatňují se slevy na dani, ani daňové zvýhodnění. Výpočet v tabulce č. 12 je zaměřený pouze na daňové dopady vkladu obchodního závodu do nově vzniklé s.r.o.

Tabulka 12: Výpočet daňové povinnosti (Zdroj: Vlastní zpracování dle 7, §§ 7-26)

Úpravy základu daně – dodanění pohledávek a zásob (§ 23 odst. 14 ZDP)	
Pohledávky	185 625,00 Kč
Zásoby	1 420 447,00 Kč
Celkem	1 606 072,00 Kč
Výpočet daňové povinnosti	
Dílčí základ daně z § 7 ZDP	1 606 072,00 Kč
Uplatnění 1/2 odpisů dle § 26 odst. 7 písm. b) ZDP	
- automobil č. 1	-56 800,00 Kč
- automobil č. 2	-52 080,00 Kč
Dílčí základ daně §7	1 497 192,00 Kč
Základ daně po zaokrouhlení (na sta dolů)	1 497 100,00 Kč
Sazba daně dle § 16 ZDP	*0,15 %
Celková daňová povinnost § 16 ZDP	224 565,00 Kč
Zaplacené zálohy dle § 38a) ZDP	-99 200,00 Kč
Výsledná daňová povinnost § 16 ZDP	125 365,00 Kč

Z výpočtu je patrné, že, povinná úprava základu daně o hodnotu zásob a pohledávek zvyšuje daňový základ OSVČ. Naopak uplatnění polovičních odpisů základ daně snižuje. OSVČ ze zásob sice odvede daň z důvodu povinné úpravy základu daně dle § 23 odst. 14 ZDP, ale u nabývajících s.r.o. se tyto zásoby stanou daňovým nákladem.

Daňový základ nepřekročil hranici 48násobku průměrné mzdy, proto se použila jedna sazba daně 15 %. Při prodeji byl základ daně podroben dvěma sazbám daně a to 15 % a 23 % (7, § 16).

Celková daňová povinnost se u OSVČ za zdaňovací období roku 2022 snížila o zaplacené zálohy na daň dle § 38 a) ZDP (7). Jedná se o stejnou situaci uplatnění zaplacených záloh, která je popsána u prodeje obchodního závodu. Proto ji nebudu v tomto příkladu znovu zmiňovat.

Při výpočtu **sociálního pojištění** se vychází z daňového základu dle § 7 ZDP. Vyměřovací základ pro výpočet sociálního pojištění činí 50 % základu daně. Jedná se o částku 748 550 Kč. Sazba pojistného je 29,2 % (41).

Tabulka 13: Výpočet sociálního pojištění za rok 2022 (Zdroj: vlastní zpracování dle 41)

Odvod sociálního pojištění	
Vyměřovací základ	748 550,00 Kč
Sazba pojistného	* 29,2 %
Výše pojistného	218 576,60 Kč
Výše pojistného po zaokrouhlení	218 577,00 Kč
Zaplacené zálohy v roce 2022	180 000,00 Kč
Doplatek sociálního pojištění za rok 2022	38 577,00 Kč

Podnikatel v průběhu roku 2022 zálohově zaplatil na sociálním pojištění 180 000 Kč. Pokud by byla zvolena varianta nepeněžního vkladu, tak by podnikatel doplatil na sociálním pojištění 38 577 Kč.

Při výpočtu **zdravotního pojištění** se postupuje podobně jako při výpočtu sociálního pojištění, s rozdílem jiné procentní sazby pojistného. Vyměřovací základ se stanoví jako 50 % daňového základu dle § 7 a činí 748 550 Kč. Sazba pojistného je 13,5 % (45).

Tabulka 14: Výpočet zdravotního pojištění za rok 2022 (Zdroj: vlastní zpracování 45)

Odvod zdravotního pojištění	
Vyměřovací základ	748 550,00 Kč
Sazba pojistného	*13,5 %
Výše pojistného	101 054,25 Kč
Výše pojistného po zaokrouhlení	101 054,00 Kč
Zaplacené zálohy v roce 2022	81 000,00 Kč
Doplatek zdravotního pojištění za rok 2022	20 054,00 Kč

Z tabulky je patrné, že podnikatel v průběhu roku 2022 zálohově zaplatil na zdravotním pojištění 81 000 Kč. Doplatek na zdravotní pojištění za rok 2022 by činil 20 054 Kč.

Tabulka 15: Celkové odvody OSVČ- vklad (Zdroj: vlastní zpracování)

Celkové odvody OSVČ	
Celková daňová povinnost dle § 16 ZDP	224 565,00 Kč
Sociální pojištění	218 577,00 Kč
Zdravotní pojištění	101 054,00 Kč
Celková výše odvodů	544 196,00 Kč

Celkové odvody v případě vkladu celého obchodního závodu do s.r.o. představují pro OSVČ částku 544 196 Kč.

Daňové dopady z pohledu s.r.o.

Vklad musí být před vložením do s.r.o. oceněn, uveden v zakladatelské listině a vnesen do s.r.o. před podáním návrhu na zápis společnosti do obchodního rejstříku. U nově vzniklé společnosti je nejdůležitějším krokem ocenění vneseného obchodního závodu, respektive jeho jednotlivých složek. Nabyvatel oceňuje podnik jinak než vkladatel. Povinností s.r.o. je nechat ocenit nepeněžní vklad odborným znalcem. Z tohoto důvodu si společnost s ručením omezeným nechala zpracovat znalecký posudek, včetně přecenění jednotlivých složek majetku. Znalec ocenil nepeněžní vklad závodu hodnotou 2 284 633 Kč. Vkladatelem je fyzická osoba vedoucí daňovou evidenci a jeho vnesené nepeněžní vklady se účetně ocení u s.r.o. podle posudku znalce. Vkladatel tj. OSVČ oceňuje nepeněžní vklad jiným způsobem a to zůstatkovými cenami z daňové evidence hodnotou 1 817 670 Kč. Tato částka zároveň představuje i nabývací cenu podílu

vkladatele. Rozdíl 466 963 Kč představuje vkladové ážio, které vyjadřuje rozdíl mezi ceněním znalce a skutečným vkladem do základního kapitálu.

Vkladové ážio se buď podle § 144 nebo 148 ZOK vyplatí společníkovi, nebo na základě valné hromady se použije na rezervní fond. Rezervní fond se nemusí v s.r.o. povinně tvořit od roku 2014. Pokud by se i přesto vytvořil a vkladové ážio se do něho převedlo, tak by vyplacený příjem pana Nového (společník s.r.o.) podléhal konečnému zdanění srážkové dani 15 %. (46)

Jestliže by se vkladové ážio vyplatilo přímo panu Novému, tak se u něho také jedná o zdanitelný příjem, ovšem s podstatným rozdílem, že lze uplatnit proti tomu příjmu i výdaj v podobě nabývací ceny podílu. Nabývací cena podílu je ve výši 1 817 670 Kč a rozdíl ke zdanění by představoval 0 Kč (466 963 Kč- 466 963 Kč). Pokud by se při vyplacení vkladového ážia postupovalo tímto způsobem, tak by pan Nový nezaplatil žádnou daň.

Tabulka 16: Rozvaha s.r.o.– vklad OZ (Zdroj: vlastní zpracování dle interních informací podniku)

Aktiva		Pasiva	
Nemovitosti	0 Kč	Základní kapitál	1 817 670 Kč
Movité majetek	1 250 000 Kč	Obchodní dluhy	88 624 Kč
		Dluhy - zaměstnanci	425 997 Kč
Zásoby	1 363 629 Kč	Vkladové ážio	466 963
Pohledávky	185 625 Kč		
Peněžní prostředky	0 Kč		
Celkem	2 799 254 Kč	Celkem	2 799 254 Kč

Základní kapitál bude u s.r.o. tvořen z daňových zůstatkových cen odepisovaného majetku, jmenovité hodnoty pohledávek a pořizovací ceny zásob evidovaných v daňové evidenci u vkladatele.

Tabulka 17: Výše základního kapitálu (Zdroj: vlastní zpracování)

Nepeněžní vklady	Částka
Daňová zůstatková cena DHM	211 598 Kč
Pořizovací cena zásob	1 420 447 Kč
Jmenovitá hodnota pohledávek	185 625 Kč
Výše základního kapitálu	1 817 670 Kč

V tabulce č. 17 je vyčíslen rozdíl zůstatkové ceny dlouhodobého hmotného majetku oproti uvedení v tabulce ocenění. Tím je zohledněno uplatnění polovičního odpisu, který je oprávněn vkladatel učinit a nabyvatel je jeho odpisem vázán.

Tabulka 18: Odložený daňový závazek (Zdroj: vlastní zpracování)

Odložený daňový závazek					
Předmět	Daňová zůstatková cena	Účetní zůstatková cena	Rozdíl	Odložená daň 19 %	Pohledávka/ Závazek
Auta	211 598 Kč	1 250 000 Kč	1 038 402 Kč	197 296 Kč	Závazek
Celkem				197 296 Kč	Závazek

Nově vzniklé s.r.o. si bude moci v následujících letech uplatnit některé náklady jako daňové účinné. U **movitého majetku** se bude jednat o daňové odpisy, protože nabyvatel je vázán pokračovat v odepisování tam, kde vkladatel přestal. Daňové odpisy se budou počítat podle původního odpisového plánu ze zůstatkové ceny 211 598 Kč. Naopak účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku budou vypočteny z oceňovací hodnoty určené odborným znalcem.

Dále je vhodné z pohledu s.r.o. zmínit **odložený daňový závazek**, který vznikne právě z rozdílného ocenění hmotného majetku. Oceňovací rozdíl u hmotného majetku vznikl, protože převážná část vneseného majetku, byla v daňové evidenci evidovaná v nulové zůstatkové ceně. Následně byl tento majetek oceněn znalcem reálnou hodnotou. Výsledkem byla vyšší účetní hodnota dlouhodobého majetku než hodnota pro daňové účely. Odložená daň neznamena pro s.r.o. pozdější daňovou povinnost. Nevzniká žádný doplatek daně z příjmů právnických osob, který bude muset s.r.o. zaplatit. Je to pouze účetní pojem a operace, která pomáhá dodržet časové a věcné souvislosti nákladů

a výnosů s účetním obdobím. Pokud by nová společnost sestavovala účetní závěrku v plném rozsahu, má povinnosti o odloženém daňovém závazku účtovat (48)

Také **zásoby** materiálu a zboží v hodnotě 1 363 629 Kč se při spotřebě stanou daňovým nákladem. Zásoby byly při vkladu oceněny nižší částkou, než byla původní cena (1 420 447 Kč) v daňové evidenci u převodce. Rozdíl ve výši 56 818 Kč nabyvatel může uplatnit jako položku snižující základ daně. Ovšem za předpokladu, že zásoby byly součástí obchodního majetku převodce. Takový postup lze aplikovat dle Příspěvků KV KDP č. 587/24.11.21, ve kterém se řeší daňová regulace hodnoty vkladem nabytých zásob. (50)

3 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

Poznatky, které byly získány při psaní bakalářské práce, budou využity při řešení problematiky vkladu obchodního závodu konkrétní OSVČ do nově vzniklé s.r.o. V analytické části byly zkoumány dva vybrané způsoby z několika hledisek. Z poskytnutých a analyzovaných údajů byla vyhodnocena nejvhodnější metoda pro převod obchodního závodu.

Tato kapitola bude věnována vlastnímu návrhu vkladu obchodního závodu jako jedné z možností, která je doporučena pro konkrétní podnikatelský subjekt. Cílem této kapitoly je především navržení vlastního řešení pro změnu právní formy podnikání u vybrané OSVČ formou vkladu obchodního závodu. Následně shromáždění všech potřebných kroků k založení nové společnosti.

3.1 Výběr způsobu transformace

U vybraného podnikatele, bylo zjištěno z jeho daňové evidence, která varianta transformace je nejvhodnější. Z provedené analýzy vyplynulo, že vklad obchodního závodu je věcně nejbližší k požadavkům OSVČ. Mezi požadavky vybraného podnikatele bylo ukončení podnikatelské činnosti, a přímá transformace převodu. Úlohu přímé kontinuity splňuje vklad celého obchodního závodu. Při vkladu celého závodu bude převedena tzv. hromadná věc naráz. Převádí se nejenom majetek, ale i obchodní dluhy, zaměstnanci a smluvní vztahy. Což je v tomto případě žádoucí ze strany podnikatele. Výběr vkladu obchodního závodu byl ovlivněn také tím, že transformace probíhá mezi příznivými osobami. Podnikatel chce prozatím založit pouze jednočlenné s.r.o., ve kterém bude jediný společník. Nebude se jednat o trvalý stav. Záměrem je vytvoření rodinného podniku s předpokladem přistoupení dalších rodinných příslušníků do společnosti. Avšak kdyby docházelo k převodu na třetí osobu, byla by doporučena metoda prodeje.

Byly porovnány jednotlivé analýzy úplatného převodu a vkladu. Úplatný převod by byl velmi náročný kvůli cenám obvyklým, neboť celá transakce by probíhala mezi spojenými osobami. Nevýhodou prodeje obchodního závodu je, že příjem z této transakce podléhá dani z příjmů a tím zvyšuje pojistné odvody podnikatele. Právě pojistné odvody, úplatný převod prodraží. Výhodou může být možnost uplatnění zůstatkových cen, jako daňový

výdaj, ale přesto jsou celkové odvodové povinnosti poměrně vyšší. Nevýhodou pro nově vzniklé s.r.o. je bezesporu finanční zatížení v podobě kupní ceny obchodního závodu.

Na druhou stranu u vkladu podniku, jako celku, jde o tzv. nepeněžní vklad. Nevznikne zdanitelný příjem, ale nabývací podíl v nově založené s.r.o. Vklad se musí ocenit na straně nabyvatele odborným znalcem. Výhoda vkladu je, že nezatíží vkladatele daňovými a pojistnými odvody tak, jak je tomu u prodeje celého obchodního závodu. Negativní dopad u vkladu na výši daňového základu má povinná úprava dle § 23 odst. 14 ZDP (7), která může být ovlivnit konečnými zůstatky zásob a pohledávek.

V tabulce č. 19 jsou pro větší přehled porovnány celkové odvodové povinnosti OSVČ u vkladu a prodeje celého obchodního závodu. Cílem je vyčíslit panu Novému celkové daňové a pojistné odvody u vybraných variant.

Tabulka 19: Porovnání vkladu a prodeje OZ (Zdroj: vlastní zpracování)

	Prodej	Vklad
Celková daňová povinnost	319 666,76 Kč	224 565,00 Kč
Sociální pojištění	297 767,00 Kč	218 577,00 Kč
Zdravotní pojištění	137 666,00 Kč	101 054,00 Kč
Celková výše odvodů po zaokrouhlení	755 100,00 Kč	544 196,00 Kč

Výsledkem jednotlivých výpočtů s ohledem na požadavky podnikatele, se převod obchodního závodu formou vkladu jeví jako vhodně vybraná varianta.

3.2 Přípravné práce před změnou právní formy podnikání

Následující podkapitola vymezuje kroky, které bude muset Pavel Nový uskutečnit, aby se mohl zrealizovat převod OSVČ na společnost s ručením omezeným.

Před změnou právní formy podnikání se musí udělat hned několik kroků. Jako první a nejdůležitější je potřeba založit novou společnost a až následně do ní dosavadní podnikání převést. Vzhledem k tomu, že se teoretická část podrobně tomuto tématu věnuje, je v této kapitole pouze stručný popis jednotlivých kroků pro založení s.r.o. Tato kapitola bude omezena na nezbytné minimum. Obecný postup založení s.r.o. je podrobně uvedený v teoretické části práce.

Před založením samotné společnosti s ručením omezeným je důležité si zvolit **název**. Zde si pan Nový musí dát pozor na problematiku s nezaměnitelností s názvem jiného podnikatelského subjektu. Podnikateli je doporučeno si předem ověřit v obchodním rejstříku, že obchodní název společnosti, který si zvolil, není shodný či podobný s jinou obchodní společností. To lze ověřit na webových stránkách www.ares.cz či www.justice.cz. Pokud neexistuje žádná shoda s jinou společností, může se s.r.o. pod tímto názvem zapsat.

Dalším důležitým a nezbytným krokem je **ohlášení sídla společnosti**. Sídlem se myslí místo, kde právnická osoba (s.r.o.) se svou firmou sídlí. Sídlo společnosti je podmínkou pro založení s.r.o. Dosavadní provozovna OSVČ byla v objektu, ke kterému má pan Nový vlastnické právo jako občan nepodnikatel. Tato část budovy bude představovat nově sídlo pro založenou společnost. Vše bude probíhat na základě nájemní smlouvy ve vztahu pronajímatel a nájemce. Z daňového hlediska se bude jednat u pana Nového o zdanitelný příjem dle § 9 ZDP. Příjem bude podléhat dani z příjmů fyzických osob a 15% sazbě. Příjmy z nájmu dle § 9 ZDP u OSVČ nepodléhají sociálním a zdravotním odvodům. Na straně s.r.o. bude výše nájemného představovat daňový výdaj dle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. (7)

Předmět podnikání nové společnosti bude stále stejný, jako tomu bylo doposud u podnikatelské činnosti pana Nového, podnikající jako OSVČ. Hlavními činnostmi nové společnosti s.r.o., které budou uvedeny v obchodním rejstříku, jsou následující:

- Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona
- Vodoinstalatérství, topenářství
- Montáž, opravy, revize a zkoušky plynových zařízení a plnění nádob plyny.

Ještě před návrhem na zápis do obchodního rejstříku, ke kterému se přikládají všechna oprávnění k podnikání, musí pan Nový nejdříve podat **žádost o zrušení živnostenského oprávnění** fyzické osoby. Následně musí veškerá živnostenská oprávnění získat znovu, ale už jako osoba oprávněná jednat za nově vzniklou společnost s ručením omezeným. Ohlášení živnosti může podat na kterýkoliv živnostenský úřad. Podání lze učinit osobně, elektronicky nebo prostřednictvím jednotného registračního formuláře pro právnické osoby na příslušný živnostenský úřad.

Dalším a významným krokem je **stanovení výše vkladu** do základního kapitálu společnosti. U pana Nového se bude jednat o nepeněžní vklad celého obchodního závodu do základního kapitálu. Nově vzniklé s.r.o. má povinnost nechat vklad ocenit u odborného znalce. Výběr oceňovacího znalce je zcela na rozhodnutí valné hromady. Dříve odborného znalce musel ustanovit soud. Zcela zásadní je tedy znalecké ocenění obchodního závodu a povinnost vložení nepeněžního vkladu ještě před vznikem společnosti. Nepeněžitý vklad spravuje před vznikem s.r.o. správce vkladu. V našem případě u jednočlenné společnosti to bude zakladatel tj. pan Nový.

Výše podílu je určována dle poměru vkladu společníka, připadajícího na tento podíl k výši základního kapitálu. V případě pana Nového by byl proveden nepeněžitý vklad celého obchodního závodu do základního kapitálu společnosti. Pokud by bylo žádoucí, aby podíl ve firmě nabyla i manželka, lze doporučit sjednání jiného principu určování výše podílu v zakladatelském právním jednání. Třeba si stanovit podíl v pevné výši nezávisle na výši jejich vkladu.

Dalším důležitým krokem je **načasování samotného převodu**. Přeměnu právní formy podnikání lze uskutečnit prakticky kdykoliv během roku. Obecně je doporučeno učinit tuto přeměnu právní formy na konci zdaňovacího období, kdy probíhá u OSVČ běžná inventura a ostatní úkony sloužící k uzavření daňové evidence. Podnikatel by tak nemusel dělat mimořádné inventury, účetní závěrky a další mimořádné účetní operace, které by pro něho představovaly i mimořádné náklady.

3.3 Založení a vznik společnosti

Aby si sledovaný subjekt ušetřil čas, je doporučeno si před první návštěvou notáře opatřit následující dokumenty, bez kterých nelze společnost založit:

- souhlas s umístěním sídla společnosti s úředně ověřeným podpisem,
- občanské průkazy společníků i jednatelů,
- čestné prohlášení o bezúhonnosti jednatele s ověřeným podpisem,
- výpis z rejstříku trestů,
- prohlášení správce vkladu o sepsání základního kapitálu.

Ve chvíli, kdy má opatřené potřebné dokumenty a promyšlené sídlo, název a ostatní potřebné náležitosti, může pan Nový požádat notáře o **sepsání zakladatelské listiny**.

Doporučením pro pana Nového je požádat notáře o přímý zápis do obchodního rejstříku. Jedná se oproti rejstříkovému soudu o časově a finančně levnější variantu.

Jelikož se jedná o vklad obchodního závodu do základního kapitálu společnosti, musí s.r.o. dle §143 ZOK opatřit **znalecké ocenění** obchodního závodu (11). Výběr oceňovacího znalce je zcela na výběru společnosti.

Ještě před samotným vnesením vkladu do společnosti s ručením omezeným, je důležité sepsat **smlouvu o vkladu**. Tato smlouva musí mít zákonné náležitosti. Musí obsahovat údaj, že smlouvou dochází ke vkladu obchodního závodu do společnosti. Součástí smlouvy musí být práva a povinnosti vkladatele a nabyvatele. Nesmí chybět předmět nepeněžitěho vkladu, jeho ocenění a cena. Vkladová smlouva musí být z právního hlediska zformulovaná správně, tak aby nedošlo v budoucnu k jejímu zpochybnění. To je úkol pro notáře.

V neposlední řadě, se musí nově vzniklá společnost s.r.o. **registrovat** hned u několika orgánů státní správy. Nejprve společnost musí dle ZDP do 15 dne od svého vzniku podat přihlášku k registraci k dani z příjmů právnických osob u finančního úřadu. Pan Nový je plátcem DPH a vkladem obchodního závodu, se musí zaregistrovat k dani dle § 6b ZDPH i společnost s.r.o.

Změnou právní formy musí s.r.o. vést účetnictví od data zápisu do obchodního rejstříku. S touto skutečností pan Nový počítal a má zajištěnou externí účetní a daňovou kancelář.

Po převedení celého obchodního závodu, je potřeba ukončit vedení daňové evidence u OSVČ. Následně ohlásit **ukončení podnikatelské činnosti** na příslušných státních institucích. Po provedeném vkladu, nezůstane panu Novému žádný majetek a dluhy určený k podnikání. Veškerý jeho majetek a dluhy, které byly součástí obchodního závodu, přešly do vlastnictví nově založené s.r.o. Podnikatel nemusí z důvodu ukončení podnikání upravovat základ daně dle § 23 odst. 8 ZDP, protože všechnen majetek i dluhy vložil do s.r.o. Zůstaly mu pouze veřejnoprávní dluhy a pohledávky, které si vypořádá před ukončením své podnikatelské činnosti.

V kapitole 2.1 je uvedeno, že vybraný podnikatelský subjekt má několik zaměstnanců, pohledávky a dluhy za svými odběrateli a dodavateli, které jsou součástí vkladu. Jelikož vklad celého obchodního závodu umožňuje dosažení **kontinuity**, přejímá nově vzniklá

společnost automaticky veškeré tyto smlouvy. Avšak doporučením je, aby sledovaný subjekt ohlásil tuto změnu dotčeným subjektům a nedocházelo tak k zbytečným nesrovnalostem.

Přestože společnost s.r.o. jako taková může vzniknout během jediného dne, přípravné práce jsou ve skutečnosti časově náročnější a mohou trvat i několik dní až týdnů. Následující tabulka č. 20 zobrazuje program činností z časového hlediska.

Tabulka 20: Program činností při založení s.r.o. (Zdroj: vlastní zpracování dle 47)

Označení činnosti	Úkon	Předcházející činnost	časová náročnost (dny)
A	Hledání notáře	-	1
B	Schůzka s notářem	-	1
C	Sepsání společenské smlouvy	-	1
D	Založení účtu v bance pro vložení základního kapitálu	-	1
E	Zřízení živnostenského oprávnění	-	7
F	Získání potřebných dokumentů	-	1
G	Zřízení datové schránky	-	3
H	Ocenění obchodního závodu	-	15- 20
CH	Zápis do obchodního rejstříku	A-E	5- 10
I	Registrace u veřejných institucí	CH	5- 10
J	Ukončení podnikatelské činnosti fyzické osoby	I	5- 10

Někdy se vyskytnou komplikace, které proces založení značně prodlouží, či dokonce zastaví. Jedná se například o:

- zamítnutí žádosti živnostenského oprávnění živnostenským úřadem,
- zamítnutí rejstříkovým soudem zápis do obchodního rejstříku, čímž nemůže s.r.o. taktéž vzniknout,
- odmítnutí založení bankovního účtu na základě exekuce, insolvence,
- delší doba oceňování obchodního závodu zapříčiní zpomalení celého procesu,

- oprava zápisu do obchodního rejstříku na popud rejstříkového soudu, který stanoví změny v příložených dokumentech k zápisu, což zapříčiní časovou návaznost projektu,
- úmrtí podnikatele před zápisem do obchodního rejstříku znamená ukončení projektu.

S přeměnou právní formy podnikání z fyzické osoby na společnost s ručením omezeným se pojí řada nákladů. Každý úkon je individuální a jinak náročný. Tabulka č. 21 zobrazuje náklady pana Nového v případě založení s.r.o.

Tabulka 21: Kalkulace nákladů- založení s.r.o. (Zdroj: vlastní zpracování dle interních zdrojů podniku)

Úkon	Cena v Kč
Ohlášení živnosti	1 000 Kč
Ověření podpisů, vystavení kopie notářského zápisu	2 600 Kč
Souhlas vlastníka nemovitosti s umístněním sídla s.r.o. (sepsání + ověření)	od 500 Kč
Založení účtu v bance	0 Kč
Sepsání zakladatelské listiny	od 2 000 Kč
Soudní poplatek za přímý zápis do obchodního rejstříku ze strany notáře	2 700 Kč
Výpis z rejstříku trestů (z datových schránek 0 Kč)	0-100 Kč
Znalecký posudek vkladu celého obchodního závodu (mikro podnik)	od 13 000 Kč
Zhotovení razítka	od 300 Kč
Celková částka	od 22 100 Kč

3.4 Vlastní zhodnocení

Na základě zjištěných skutečností je doporučeno vybranému podnikateli převést své podnikání z OSVČ na s.r.o., a to z následujících důvodů. Podnikatelská činnost pana Nového se neustále rozšiřuje. Každoročně se mu navyšují obraty z podnikání, a to má za následek zvyšování odvodů na sociální a zdravotní pojištění.

Při analýze jednotlivých možností změny právní formy podnikání z OSVČ na s.r.o. bylo zjištěno, že na vybraného podnikatele lze aplikovat úplatný převod nebo vklad obchodního závodu. Nejjednodušším řešením je převést obchodní majetek a dluhy jako celek. Je s tím méně daňových úkonů a administrativy. I velikost obchodního závodu podnikatele nahrává pro tyto dvě varianty. Pokud by podnikatel disponoval s velkým obchodním závodem s nemovitostmi, pak se většinou volí alternativní řešení.

Při vlastním zhodnocení došlo k vyhodnocení, že varianta nepeněžního vkladu bude pro podnikatele nejvýhodnější. Už z výpočtů, které byly zaměřeny na daňové zatížení OSVČ bylo patrné, že vklad obchodního závodu, tak podnikatele nezatíží, jak samotný prodej. Při prodeji by podnikatel na dani a povinných odvodech sociálního a zdravotního pojištění zaplatil 755 100 Kč. V případě vkladu obchodního závodu 544 596 Kč. Rozdíl ve zdanění je viditelný z důvodu, že prodej celého obchodního závodu je úplatný převod. Příjem z prodeje podléhá zdanění a ovlivňuje výši pojistným odvodům. To je podstatný rozdíl oproti nepeněžnímu vkladu. Ten nepředstavuje žádný příjem, ale vyjadřuje hodnotu nabývacího podílu v nově vzniklé s.r.o. Vklad je v tomto případě vhodný i proto, že se bude jednat o transakci mezi propojenými osobami. Podnikatel chce získat podíl v jednočlenné s.r.o., ve kterém zatím bude jediným společníkem. Jeho záměrem je vybudování rodinného podniku. Vznikne společnost se silným základním kapitálem, kterou v budoucnu budou vlastnit rodinní příslušníci.

Prostřednictvím vkladu dosáhne podnikatel plynulé návaznosti podnikání. Zároveň nově vzniklé s.r.o., nemusí k získání obchodního závodu vynaložit žádné finanční prostředky. Počáteční náklady na převod závodu formou vkladu do s.r.o. nejsou příliš vysoké, protože předmětem vkladu je malý obchodní závod. Po zohlednění výše uvedených zjištění, je konkrétnímu podnikateli navržen vklad celého obchodního závodu do základního kapitálu s.r.o.

ZÁVĚR

Bakalářská práce se věnovala převodu právní formy podnikání z fyzické osoby na společnost s ručením omezeným. Primárně se zaměřením na převod obchodního závodu. Cílem bakalářské práce bylo navrhnout vybranému podnikateli takové kroky a opatření, které mu umožní realizovat přechod fyzické osoby (OSVČ) na společnost s ručením omezeným. Největší úskalí spočívalo v převodu majetku a dluhů. Existuje několik způsobů, jak daný převod uskutečnit, ale správná volba závisí na důkladné analýze podnikatele a jeho prostředí. Teprve pak se lze rozhodovat.

V úvodu práce byla vymezena teoretická východiska pro lepší pochopení dané problematiky. V rámci této části byla popsána obecná charakteristika fyzické osoby (OSVČ) a společnosti s ručením omezeným. Dále byly detailně popsány jednotlivé způsoby převodu obchodního závodu z pohledu zúčastněných stran. Část kapitoly byla zaměřena na problematiku oceňování obchodního závodu a odepisování movitého majetku ve spojitosti s převodem.

V praktické části byl analyzován na základě zjištěných skutečností pouze vklad a prodej OZ. Cílem bylo u jednotlivých způsobů vyčíslit celkové daňové povinnosti spojené s odvody sociálního a zdravotního pojištění. Toto zjištění bylo klíčové pro stanovení vhodného způsobu převodu pro podnikatele. Úpravy základu daně se promítly do celkových daňových a pojistných odvodů, avšak neměly takový dopad, jako u prodeje. Rozdíl v celkových odvodech u varianty vkladu a prodeje činil 210 904 Kč. Hlavní problematikou této kapitoly u vkladu a prodeje je stanovit správné ocenění majetku na straně OSVČ, ale i s.r.o. Pracovalo se zde s různými cenami, které mají dopad do účtování a zdaňování. Snahou bylo podnikateli přiblížit problematiku cen a ocenění jeho majetku.

V návrhové části práce bylo doporučeno na základě zjištěných skutečností a výsledné analýze, uskutečnit předmětnou transformaci formou vkladu obchodního závodu. Z výsledku analýzy je zřejmé, že vkladem obchodního závodu bude podnikatel méně finančně zatížen. Další důležitou roli pro dané rozhodnutí byl malý obchodní závod, převod mezi spojenými osobami a nabytí podílu u nově vzniklé společnosti. Budoucím cílem podnikatele je vytvoření rodinného podniku. Tyto skutečnosti vedly k tomu, že pro podnikatele byla vybraná nejvhodnější varianta vkladu.

Založení s.r.o. není pro podnikatele rutinní záležitost. Z tohoto důvodu jsou v závěru práce vymezeny základní kroky, které bude muset vybraný podnikatel uskutečnit, aby se mohl zrealizovat vklad. Závěrečná kapitola pojednává o jednotlivých činnostech a možných komplikacích při založení s.r.o. Zároveň informuje podnikatele o nákladech souvisejících se založením společnosti. Záměrem této kapitoly bylo přinést ucelený přehled o jednotlivých krocích při zakládání společnosti s ručením omezeným.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- (1) Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- (2) HNÁTEK, Miloslav. *Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným*. 4. vyd. Praha: ESAP, 2022. ISBN 978-80-907398-7-1.
- (3) SRPOVÁ, Jitka a Václav ŘEHOŘ. *Základy podnikání: teoretické poznatky, příklady a zkušenosti českých podnikatelů*. Praha: Grada, 2010. ISBN 978-80-247-3339-5.
- (4) Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů
- (5) FILIP, Václav a David FYRBACH. *Společnost s ručením omezeným*. Praha: WoltersKluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-231-3.
- (6) HAKALOVÁ, Jana a Yveta PŠENKOVÁ. *Daňová evidence: teorie a praxe*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-239-9.
- (7) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- (8) VYCHOPENĚ, Jiří. *Daň z příjmů 2022*. 18. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2022. ISBN 978-80-7676-356-2.
- (9) Zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů.
- (10) Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
- (11) Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů.
- (12) PRAVDOVÁ, Markéta, Lucie JOSKOVÁ a Eva Dvořáková. *Nová společnost s ručením omezeným: Právo- účetnictví- daně*. 4. vyd. Praha: Grada, 2021. ISBN 978-80-271-3017-7.
- (13) ŠINDELÁŘ, Michal a Libuše MÜLLEROVÁ. *Účetnictví a daně kapitálových obchodních společností: pro všechny s.r.o. a a.s.* 1. vyd. Praha: Grada, 2022. ISBN 978-80-271-3459-5.
- (14) HEJDA, Jan, Libor FINGER, Martin PROSSER, Nina SVOBODOVÁ a Veronika VANĚČKOVÁ. *Společnost s ručením omezeným: praktické dopady současné právní úpravy, odraz právní úpravy v judikatuře*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2020. ISBN 978-80-7554-268-7.
- (15) HAAS KUBÁTOVÁ, Alena. Jak začít podnikat- účetnictví, daňová evidence a paušál. *Portál.POHODA.cz* [online]. Praha: STORMWARE, 2022 [cit. 2022-11-30]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/jak-zacit-podnikat/ucetnictvi-danova-evidence-pausal/ucetnictvi-danova-evidence-pausalni-vydaje-ci-p/>

- (16) Jak nejlépe přejít z živnosti na s.r.o. *BusinessINFO.cz* [online]. Praha: CMI News, 2015 [cit. 2022-11-30]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/clanky/jak-nejlepe-prejit-z-zivnosti-na-sro/>
- (17) NĚMCOVÁ, Veronika. Jaké máte možnosti při přechodu z OSVČ na s. r. o.?. *BusinessINFO.cz* [online]. Praha: Internet Info, 2022, [cit. 2023-04-15]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/541955-jak-na-prechod-z-osvc-na-s-r-o/>
- (18) DĚRGEL, Martin. Otázky a odpovědi- přechod OSVČ na s.r.o. *DAUC vše pro daňáře a účetní* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2020 [cit. 2022-11-30]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/8494/otazky-a-odpovedi-prechod-osvc-na-s-r-o>
- (19) Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- (20) DVOŘÁK, Michal. Financování společnosti - zápůjčka vs. příplatek mimo základní kapitál. *DAUC* [online]. Praha 3: Wolters Kluwer, 2023, [cit. 2023-04-13]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/11465/financovani-spolecnosti-zapujcka-vs-priplatek-mimo-zakladni-kapital>
- (21) BRYCHTA, IVAN. Hranice pro vymezení hmotného majetku a technického zhodnocení. Daně, účetnictví, práv, práce a mzdy pro profesionály [online]. Praha 6: Verlag Dashöfer, 2023, 25. 4. 2023 [cit. 2023-04-13]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/hranice-pro-vymezeni-hmotneho-majetku-a-technickeho-zhodnoceni-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jvU4EhoplPFZXl0RsSx36Aoz2Lg/>
- (22) VESELÝ, Martin. Nepeněžitý vklad. *Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály* [online]. Praha 6: Verlag Dashöfer, 2021, 23. 2. 2021 [cit. 2022-11-30]. Dostupné z: https://www.du.cz/33/vklad-nepenezity-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jvU4EswOiFC2s-JAqlZ3nlV8CI_2ZspOsA8wwA/
- (23) HAAS KUBÁTOVÁ, Alena. Vklad obchodního závodu nebo jeho části. *Portál.POHODA.cz* [online]. Praha: STORMWARE, 2020 [cit. 2022-11-30]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/zakon-a-pravo/legislativa-pro-podnikatele/vklad-obchodniho-zavodu-nebo-jeho-casti/>
- (24) ŠVALBACH, Martin a Jan BÜRGER. Ze živnostníka společníkem. *Epravo.cz* [online]. Praha 1: © EPRAVO.CZ – Sběrka zákonů, judikatura, právo, 2020, [cit. 2022-11-30]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/aktualne/ze-zivnostnika-spolecnikemaneb-danove-aspekty-prevodu-podnikani-fyzicke-osoby-na-spolecnost-s-rucenim-omezenym-110753.html>
- (25) NĚMEC, Robert a Jan BÜRGER. Koupě závodu. <https://najdipravnik.aonline/obsah/asset-deal-nebo-share-deal-2-dil/> [online]. Praha: © 2022, www.leagleone.cz, 2020 [cit. 2022-11-30]. Dostupné z: <https://najdipravnik.aonline/obsah/asset-deal-nebo-share-deal-2-dil/>

- (26) NĚMCOVÁ, Veronika. Jak na převod z OSVČ na s.r.o. *FINANCE.cz* [online]. Praha 6: Internet Info, 2022 [cit. 2022-11-30]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/541955-jak-na-prechod-z-osvc-na-s-r-o/>
- (27) HAAS KUBÁTOVÁ, Alena. Prodej obchodního závodu. *Portál.POHODA.cz* [online]. Praha: Copyright © 2022 STORMWARE s.r.o, 2020 [cit. 2022-11-30]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/zakon-a-pravo/legislativa-pro-podnikatele/prodej-obchodniho-zavodu-z-pohledu-prodavajiciho/>
- (28) HLAVÁČ, Jiří. Převod podnikatelské činnosti z fyzické na právnickou osobu. *Ekonom* [online]. Praha 8: Copyright © 2023, 2018, [cit. 2023-05-13]. Dostupné z: <https://pravniradce.ekonom.cz/c1-66377520-prevod-podnikatelske-cinnosti-z-fyzicke-na-pravnickou-osobu>
- (29) Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- (30) BRYCHTA, Ivan. Prodej obchodního závodu. *Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály* [online]. Praha 6: Verlag Dashöfer, 2019 [cit. 2022-11-30]. Dostupné z: https://www.du.cz/33/prodej-obchodniho-zavodu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4ElRHge_8mMLumX4YHq1b_b0/
- (31) DĚRGEL, Martin. Prodej obchodního závodu. *Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály* [online]. Praha 6: Verlag Dashöfer, 2016 [cit. 2022-11-30]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/prodej-obchodniho-zavodu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EswOiFC2s-JAEC33aXxNeWz2ZspOsA8wwA/>
- (32) PELIKÁNOVÁ, Šárka. Jak na přechod z OSVČ na s.r.o. *Connect Economic Group s.r.o.* [online]. Praha-Žižkov: Šárka Pelikánová, 2022 [cit. 2022-11-30]. Dostupné z: <https://www.connectgroup.cz/post/jak-prevest-osvc-na-sro>
- (33) DĚRGEL, Martin. Vklad do s.r.o. z účetního a daňového pohledu. In: *Zákony, judikatura a literatura 2023* [online]. Praha 6: Verlag Dashöfer, 2021 [cit. 2022-11-30]. Dostupné z: <https://www.fulsoft.cz/33/vklady-do-s-r-o-z-ucetniho-a-danoveho-pohledu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EhdXyoq0csj-TgbnIXg2JUY/>
- (34) MACHÁČEK, Ivan. *Fyzické osoby a daň z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2021. ISBN 978-80-7676-075-2.
- (35) ONDŘEJ, Jan. *Zahájení podnikání: (právní, ekonomické, daňové, účetní aspekty)*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-337-4.
- (36) *Vznik živnostenského oprávnění* [online]. In. Brno: © Statutární město Brno, 2020 [cit. 2022-11-30]. Dostupné z: <https://www.brno.cz/w/vznik-zivnostenskeho-opravneni>
- (37) VYCHOPENĚ, Jiří. *Společnost s ručením omezeným z účetního a daňového pohledu*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2022. ISBN 978-80-7676-348-7.

- (38) Založení a vznik obchodní korporace. *BusinessINFO.cz* [online]. Praha 9: CMI News, 2019 [cit. 2022-11-30]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/obchodni-korporace-zalozeni-a-vznik-ppbi/3/>
- (39) VYCHOPĚŇ, Jiří. *Společnost s ručením omezeným z účetního a daňového pohledu*. 4. Praha 3: Wolters Kluwer ČR, 2019. ISBN 978-80-7598-328-2.
- (40) KNOBLOCHOVÁ, Vladimíra. Nepeňžitý vklad. *Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály* [online]. Praha 6: Verlag Dashöfer, 2021 [cit. 2022-11-30]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/nepenezite-vklady-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EhDV9ULYw0mvFag15iJqeBrJfTGJxQrnQ/?query=nepen%EC%BEit%FD%20vklad&serp=1>
- (41) *Česká správa sociálního pojištění* [online]. [cit. 2023-04-27]. Dostupné z: <https://www.cssz.cz/vypocet-pojistneho>
- (42) ŠPERL, Jiří a GOODWILL. *Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály* [online]. Praha 6: Verlag Dashöfer, 2022, [cit. 2023-01-22]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/goodwill-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EsPWaaopBPzOcCGEi8RWMmQ/>
- (43) Vyhláška č. 500/2002 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění p. p.
- (44) DĚRGEL, Martin. Převod podnikání OSVČ na s. r. o. - daňově. *Fulsoft* [online]. Praha 6: Verlag Dashöfer, 2019, [cit. 2023-01-22]. Dostupné z: <https://www.fulsoft.cz/33/prevod-podnikani-osvc-na-s-r-o-danove-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EhdXyoq0csj-EAQvIxdCnk/>
- (45) Všeobecná zdravotní pojišťovna České republiky. *Všeobecná zdravotní pojišťovna České republiky* [online]. [cit. 2023-04-20]. Dostupné z: <https://www.vzp.cz/platci/informace/osvc/vymerovaci-zaklad-a-vypocet-pojistneho>
- (46) DĚRGEL, Martin. Rozdělení jiných vlastních zdrojů s. r. o. společníkům. *PortálPOHODA.cz* [online]. Praha: STORMWARE, 2016 [cit. 2023-04-20]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/zakon-a-pravo/legislativa-pro-podnikatele/rozdeleni-jinych-vlastnich-zdroju-s-r-o-spolecn/>
- (47) PREUSS, Ondřej. Jak založit s.r.o. krok za krokem. Simply office [online]. Praha: © Copyright 2016, 2022, [cit. 2023-04-15]. Dostupné z: <https://www.simplyoffice.cz/clanky/jak-zalozit-s-r-o-krok-za-krokem>
- (48) ŠINDELÁŘ, Michal. Odložená daň. *Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2023, [cit. 2023-04-15]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/odlozena-dan-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eu2czycG0yCzzuyYJVeba4LCo5G7-OXmCg/>

- (50) FOLWARCZNY, Zenon, Jiří HLAVÁČ a Jiří NESROVNAL. 587/24.11.21 Vstupní cena zásob a majetku, který není hmotným majetkem a nehmotného majetku, u přijímajícího poplatníka. *Daně pro lidi* [online]. Praha: Poradce Podnikatele, 2021 [cit. 2023-04-15]. Dostupné z: <https://www.daneprolidi.cz/zapis-z-jednani-koordinacniho-vyboru/2021-24-11-587-24-11-21-vstupni-cena-zasob-a-majetku-ktery-neni-hmotnym-majetkem-a-nehmotneho-majetku-u-prijimajiciho-poplatnika.htm>

SEZNAM ZKRATEK

CRM	Centrální registrační místo
ČR	Česká republika
ČSSZ	Česká správa sociálního zabezpečení
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPH	Daň z přidané hodnoty
FO	Fyzická osoba
HV	Výsledek hospodaření
NOZ	Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění p. p.
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
OZ	Obchodní závod
PVZÚ	Prováděcí vyhláška k účetnictví
s.r.o.	Společnost s ručením omezením
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty
ZOK	Zákon o obchodních korporacích
ŽZ	Živnostenský zákon

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Vývoj podnikání v letech 2020-2022	40
Tabulka 2: Složky majetku k 31. 12. 2022	40
Tabulka 3: Výhody a nevýhody jednotlivých metod převodu.....	42
Tabulka 4: Znalecké ocenění majetku	44
Tabulka 5: Výpočet základu daně.....	45
Tabulka 6: Výpočet daňové povinnosti	46
Tabulka 7: Výpočet sociálního pojištění	47
Tabulka 8: Výpočet zdravotního pojištění.....	47
Tabulka 9: Celkové odvody OSVČ	47
Tabulka 10: Rozvaha – koupě OZ	48
Tabulka 11: Ocenění nepeněžitého vkladu OZ.....	51
Tabulka 12: Výpočet daňové povinnosti	52
Tabulka 13: Výpočet sociálního pojištění za rok 2022.....	53
Tabulka 14: Výpočet zdravotního pojištění za rok 2022	54
Tabulka 15: Celkové odvody OSVČ- vklad	54
Tabulka 16: Rozvaha s.r.o.– vklad OZ	55
Tabulka 17: Výše základního kapitálu.....	56
Tabulka 18: Odložený daňový závazek	56
Tabulka 19: Porovnání vkladu a prodeje OZ	59
Tabulka 20: Program činností při založení s.r.o.	63
Tabulka 21: Kalkulace nákladů- založení s.r.o.....	64

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1: Paušální výdaje u OSVČ.....	I
Příloha 2: Nezdánitelné části daně FO.....	I
Příloha 3: Slevy na dani u fyzických osob.....	II
Příloha 4: Výpočet daňové povinnosti podnikající FO.....	III
Příloha 5: Slevy na dani u právnických osob.....	III
Příloha 6: Výpočet daňové povinnosti PO.....	IV

Příloha 1: Paušální výdaje u OSVČ (Zdroj: vlastní zpracování dle § 7)

Druhy příjmů	%	Max. výše
Příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a živnostenského podnikání řemeslného	80	1 600 000 Kč
Příjmy ze živnostenského podnikání	60	1 200 000 Kč
Příjmy z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku	30	600 000 Kč
Jiné příjmy ze samostatné činnosti	40	800 000 Kč

Příloha 2: Nezdánitelné části daně FO (Zdroj: vlastní zpracování dle 7, § 15)

Nezdánitelné části základu daně FO	Úprava v § 15 ZDP
Dary	odst. 1 a 2
Úroky z úvěru	odst. 3 a 4
Penzijní připojištění se státním příspěvkem	odst. 5
Pojistné na soukromé životní pojištění	odst. 6
Členské příspěvky – platí pro členy odborové organizace	odst. 7
Úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání	odst. 8

Příloha 3: Slevy na dani u fyzických osob (Zdroj: vlastní zpracování dle 7, § 35)

Slevy na dani v roce 2022 dle ZDP	Právní úprava
Na zaměstnance s "lehčím" zdravotním postižením	§ 35 odst. 1 písm. a)
Na zaměstnance s "těžším" zdravotním postižením	§ 35 odst. 1 písm. b)
Za zastavení exekuce	§ 35 odst. 4
V rámci investičních pobídek	§ 35a, § 35b
Na poplatníka	§ 35 ba odst. 1 písm. a)
Sleva na manželku/manžela	§ 35 ba odst. 1 písm. b)
Sleva na manželku/manžela, který/ktará je držitelem ZTP/P	§ 35 ba odst. 1 písm. b)
Základní sleva na invaliditu (I. – II. stupeň)	§ 35 ba odst. 1 písm. c)
Rozšířená sleva na invaliditu (III. stupeň)	§ 35 ba odst. 1 písm. d)
Sleva na držitele průkazu ZTP/P	§ 35 ba odst. 1 písm. e)
Sleva na studenta	§ 35 ba odst. 1 písm. f)
Sleva za umístění dítěte	§ 35 ba odst. 1 písm. g)

Příloha 4: Výpočet daňové povinnosti podnikající FO (Zdroj: vlastní zpracování dle 7, § 7, § 16, § 35)

	Příjmy dle § 7 ZDP
-	Výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů
=	Základ daně
-	Vyměřená daňová ztráta za předcházející daňové období
=	Základ daně po odečtení ztráty
-	Nezdanitelné části základu daně dle §15 ZDP
-	Odčitatelné položky od základu daně dle §34 ZDP
=	Základ daně snížený a zaokrouhlený na 100 Kč dolů
*	Sazba daně 15 % (§16 ZDP)
=	Daň před slevami
-	Slevy na dani a daňové zvýhodnění dle §§ 35 až 35c ZDP
=	Daň po uplatnění slev/ daňový bonus
-	Zaplacené zálohy
=	Daňová povinnost (+) nedoplatek/ (-) přeplatek

Příloha 5: Slevy na dani u právnických osob (Zdroj: vlastní zpracování dle 7, §35)

Slevy na dani v roce 2022	Právní úprava
Na zaměstnance s "lehčím" zdravotním postižením	§ 35 odst. 1 písm. a) ZDP
Na zaměstnance s "těžším" zdravotním postižením	§ 35 odst. 1 písm. b) ZDP
Za zastavení exekuce	§ 35 odst. 4 ZDP
V rámci investičních pobídek	§ 35a, § 35b ZDP

Příloha 6: Výpočet daňové povinnosti PO (Zdroj: vlastní zpracování dle 7)

	Výsledek hospodaření zjištěn z účetnictví
+	Položky zvyšující výsledek hospodaření
-	Položky snižující výsledek hospodaření
=	Obecný základ daně
-	Položky snižující základ daně (§ 20 ZDP)
-	Odčitatelné položky od základu daně dle §34 ZDP
=	Upravený základ daně
=	Zaokrouhlení základu daně na celé tisíce dolů
*	sazba daně ve výši 19%
=	Daň před slevami
-	Sleva na dani §35 ZDP (příloha č. 3)
=	Daň po slevách
-	Zaplacené zálohy
=	Daňová povinnost (+) nedoplatek/ (-) přeplatek
	Stanovení záloh na další zdaňovací období