



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ

ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

INSTITUTE OF FINANCES

VLIV DAŇOVÝCH A ÚČETNÍCH ASPEKTŮ NA VZNIK DRUŽSTVA A JEHO PODNIKATELSKOU ČINNOST

THE INFLUENCE OF THE TAX AND ACCOUNTING ASPECTS OF THE
FORMATION OF THE COOPERATIVE AND ITS BUSINESS

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

IVO BARTOŠ

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. PAVEL SVIRÁK, Ph.D.

BRNO 2014

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Bartoš Ivo

Daňové poradenství (6202R006)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává bakalářskou práci s názvem:

Vliv daňových a účetních aspektů na vznik družstva a jeho podnikatelskou činnost

v anglickém jazyce:

The Influence of the Tax and Accounting Aspects of the Formation of the Cooperative and Its Business

Pokyny pro vypracování:

Úvod
Cíl práce a definice problému
Analýza
Návrhová část
Zhodnocení navrhovaných řešení
Závěr
Zdroje
Literatura
Přílohy

Seznam odborné literatury:

- J. DEDIČ, M. KALINOVÁ a I. ŠTENGLOVÁ Právo obchodních společností.
1.vyd. Praha: PROSPEKTRUM, 1998. 408 s. ISBN 80-7175-064-6.
- T. MELUZÍN a V. MELUZÍN Základy ekonomiky podniku: Akademické nakladatelství CERM
2007. 119 s. ISBN 978-80-214-3472-1.
- M. POLÁK, J. KOPŘIVA a M. BARANYKOVÁ Daň z příjmu fyzických osob 2009. Brno:
Akademické nakladatelství CERM, 2009. 107 s. ISBN 978-80-214-3965-8.
- J. VEBER a J.SRPOVÁ a kol. Podnikání malé a střední firmy. 1.vyd. Praha: Grada
Publishing, 2005. 304 s. ISBN 80-247-1069-2.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu.
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.
- Směrnice rady 2006/112/ES ze dne 28.listopadu 2006 o společném systému daně z přidané
hodnoty.
- www.mfcr.cz
- <http://eur-lex.europa.eu>

Abstrakt

Cílem této bakalářské práce je odhalení výhod a nevýhod okolností vzniku družstva a jejich vlivu na jeho podnikatelskou činnost. Závěrečným výstupem práce bude vyjádření stanoviska, zda vliv právních, daňových a účetních aspektů týkajících se vzniku a aktivit družstva vytváří podnikatelskou výhodu či spíše ne.

Abstract

The aim of this Bachelor thesis is the revelation of the advantages and disadvantages of circumstances of cooperatives and their impact on its business performance. The final output of the thesis will be the expression of opinion, whether the influence of legal, tax and accounting aspects relating to the creation and activities of the cooperative creates business advantage, or rather not.

Klíčová slova

družstvo, člen družstva, zaměstnanec družstva, stanovy, právo, daně, účetnictví

Key words

cooperative, a member of the cooperative, an employee of the cooperative, law, tax, accounting

Bibliografická citace mé práce:

BARTOŠ, I. *Vliv daňových a účetních aspektů na vznik družstva a jeho podnikatelskou činnost*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2014. 88 s.

Vedoucí bakalářské práce Ing. Pavel Svirák, Ph.D.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce byla zpracována samostatně na základě uvedené literatury a webových internetových zdrojů. Dále prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná a že jsem ve své práci neporušil autorská práva ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským.

V Brně dne

Podpis.....

Ivo Bartoš

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval Ing. P. Svirákovi, Ph.D., za cenné připomínky a odborné rady, které mi pomohly k vypracování mé bakalářské práce.

Obsah

Úvod	10
TEORETICKÁ ČÁST	14
1. Zvláštní rysy družstev a principy družstevnictví	14
2. Družstvo jako právní forma podnikání	19
2.1 Založení a vznik družstva	21
2.2 Administrativa založení a vzniku družstva	22
2.2.1 Podnikatelské oprávnění družstva	23
2.2.2 Návrh na zápis družstva do obchodního rejstříku	24
2.2.3 Ohlašovací a registrační povinnosti právnické osoby	25
2.3 Orgány družstva	26
2.4 Stanovy družstva	29
2.5 Členství v družstvu	30
2.5.1 Vznik členství	30
2.5.2 Zánik členství	31
2.5.3 Vypořádací podíl	32
2.6 Členské vklady a další majetková účast	33
2.6.1 Druhy členského vkladu	33
2.6.2 Další majetková účast	34
3. Typy družstev	35
3.1 Spotřební družstvo	35
3.2 Výrobní družstvo	36
3.3 Bytové družstvo	36
3.4 Družstevní záložna	37
3.5 Zemědělské družstvo	37
3.6 Sociální družstvo	38
4. Zrušení družstva a jeho zánik	39
4.1 Zrušení družstva	39
4.1.1 Zrušení družstva bez likvidace	40
4.1.2 Zrušení družstva s likvidací	41
4.2 Zánik družstva	41
5. Účetnictví obchodního družstva	42
5.1 Legislativní úprava účetnictví v ČR	42
5.2 Charakteristika účetnictví	43
5.3 Povinnost auditu	44
5.4 Účetní uzávěrka a závěrka	45
5.4.1 Inventarizace majetku a závazků	45
6. Daňová pozice obchodního družstva	48
6.1 Zdanění příjmu družstva	48
6.2 Zdanění příjmu člena družstva – fyzické osoby	50
6.3 Zdanění příjmu člena družstva – právnické osoby	55
6.4 Být či nebýt plátce DPH	56
7. Specifikum družstva: spotřebitelské dividendy	58
7.1 Účtování nároku a výplaty spotřebitelských dividend	59
PRAKTICKÁ ČÁST	61
8. Založení a vznik obchodní korporace: Družstvo BioRegion	63

8.1 Sídlo a provozovna družstva v nájmu	64
9. Pořízení dlouhodobého majetku k podnikání	65
9.1 Specifický hmotný majetek: automobil v podnikání	67
10. Účetní aspekty pořízení zásob	68
11. Mzdová politika družstva	70
11.1 Konstrukce mzdy s pohyblivou složkou a její účtování	71
12. Účtování o výnosech družstva	73
13. Uzavírání účetních knih a účetní závěrka	74
13. Výpočet DPPO	77
14. Dělbá disponibilního zisku mezi členy družstva	79
Závěr	81
Seznam použitých zdrojů	85
Seznam použitých zkratk a symbolů	87
Seznam tabulek	88
Seznam příloh	88

Úvod

Rozvoj družstevního vlastnictví (resp. podnikání) lze v ČR považovat za poměrně stagnující a v útlumu. Četnost výskytu družstva jako právní formy podnikání je v ČR výrazně nižší než v jiných členských zemích EU. Tento stav lze obecně přičíst vlivu přerušení družstevního vývoje z důvodu dlouholeté vlády jedné strany v této zemi, Komunistické strany Československa (v letech 1948 – 1989), a tedy její vůli aplikovat model centrálně plánované ekonomiky státu. Vlivem politických a hospodářských operací došlo k násilnému přerušení kontaktu s celosvětovým vývojem v oblasti družstevnictví. Výsledkem této historické zkušenosti je faktická skutečnost, že četnost výskytu družstva jako právní formy podnikání není v ČR příliš častý, na rozdíl od ostatních členských zemí EU, především z tzv. bývalého západního bloku.

K rozvoji družstevního hnutí jistě nepřispěl ani tzv. transformační zákon č. 42/1992 SB., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, s platností od 1.1.1992, který umožnil stávajícím družstvům transformaci na kapitálové společnosti, zpravidla akciové. Další oslabení důvěry v právní formu družstva způsobila série úpadků spořicíh a úvěrových záložen konce devadesátých let 20. století. Úpadek záložen měla na svědomí především nedokonalá legislativa, která po zakladatelích nepožadovala odbornou způsobilost a praxi. S obecným tvrzením, že dalším důvodem úpadku záložen byl příliš nízký zákonný požadavek na základní kapitál firmy (nejprve v hodnotě minimálně 100 tis. Kč, dále pak minimálně 500 tis. Kč), nelze podle mého názoru souhlasit. Jako autor této bakalářské práce zastávám názor, že stav od roku 2006, kdy dohled nad družstevními záložnami spadá pod pravomoc České národní banky a především požadavek nové výše minimálního základního kapitálu v částce 1.000.000 Euro, je brzdou dalšího rozvoje družstevních záložen v oblasti peněžního a kapitálového trhu. Tento jev je předmětem řady konspiračních teorií, že tento legislativní krok je zcela účelový a to ve smyslu eliminace družstevních záložen jako konkurenčních subjektů vůči zavedeným bankovním ústavům.

Jelikož historická role družstevních záložen spočívá především v jejich činnostech vedoucích k zacyklení a udržení kapitálu v regionu, ve vytvoření tzv. střechových

organizací, jenž přerozdělují vklady spořicíků pouze a jen v rámci investic do reálné ekonomiky v regionu, vyhýbajíc se spekulacím na burzách kapitálového trhu, lze v optice těchto poslání družstevních záložen chápat výše uvedená legislativní omezení za podezřele kontraproduktivní.

Počátkem roku 2014 nabude účinnosti nový občanský zákoník a spolu s ním i zákon o obchodních korporacích. Obchodní zákoník se tedy k 31. prosinci 2013 definitivně ruší. Jedná se o významné změny právních předpisů. Hlavním zdrojem soukromého práva se tak stává právě nový občanský zákoník, do kterého byla přenesena většina ustanovení z dosavadního obchodního zákoníku. Pouze právní úprava obchodních společností a družstev, která je dnes obsažena v druhé části obchodního zákoníku, je nově přesunuta do zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. Nově je v tomto zákoně definováno bytové družstvo a tzv. sociální družstvo.

Z výše uvedeného vyplývá, že zpracování této bakalářská práce je ovlivněno přijetím nového zákona č. 89/2012 Sb. občanský zákoník a zákona č. 90/2012 Sb. o obchodních korporacích. To tedy znamená, že v této práci budou použity jen takové zdroje ze starších odborných publikací, které budou korespondovat se změnou právních ustanovení.

Jsem přesvědčen, že družstvo jako právní forma podnikání je zcela neprávem odsunuto na okraj zájmu podnikajících osob i občanů s tendencí se ekonomicky sdružovat.

Jako autor této bakalářské práce zastávám názor, že družstvo je relevantní ryzí obchodní společností, která nabízí podnikavým osobám řadu zajímavých výhod. S postupnou analýzou výčtu těchto výhod bude čtenář seznámen v jednotlivých kapitolách této práce. Jelikož je podle mého názoru družstvo především obchodním subjektem, jenž není nikterak limitován ve své obchodní činnosti, nebudou tak v této práci brány na zřetel ostatní druhy družstev jako např. bytová družstva, družstevní záložny, společenství vlastníků bytových a nebytových jednotek (která jsou ve své podstatě neziskovými organizacemi), ale i zemědělská družstva, jenž jsou ve svém podnikání zcela specifická.

Jako student Podnikatelské fakulty při VUT jsem toho názoru, že již z principu zaměření výuky by měla bakalářská práce mít tzv. komerční, v praxi využitelný potenciál.

Proto „komerčním“ cílem této bakalářské práce je vytvoření tzv. praktického manuálu, který bude obsahovat podrobné informace o administrativních (právních), účetních a daňových aspektech týkajících se vzniku a činnosti obchodního družstva malého rozsahu. Další motivací volby tohoto formátu je holá skutečnost, že na knižním trhu odborné literatury zcela chybí publikace týkající se podnikání obchodních družstev a vedení jejich účetnictví. Při analýze literárních zdrojů jsem velmi často narážel na jev, že v odborné publikaci byla existence družstva často ošetřena pouze jednou větou: Družstva nejsou příliš častou právní formou podnikání v ČR a proto tedy nebudou předmětem dalších analýz. Je zřejmé, že při zpracování této práce jsem objevil tzv. díru na knižním trhu s odbornými publikacemi.

Obsahem teoretické části této práce je podrobný rozbor administrativních, účetních a daňových aspektů ovlivňujících vznik a činnost obchodního družstva. Cílem bude objevit podstatné odlišnosti družstva od jiných právnických osob, podrobně vysvětlit jeho výhody či nevýhody a současně také uvést čtenáře do jejich aplikace v praxi.

Obsahem praktické části bude podrobná analýza účetních případů s jejich daňovým dopadem a to týkající se vzniku družstva a jeho podnikatelské činnosti. Průběžně bude sledován i daňový dopad na člena družstva jako poplatníka daně z příjmu fyzických osob.

Považuji za velmi důležité uvést, že tato praktická část práce bude silně determinována konkrétním podnikatelským záměrem, který vznikl jako vedlejší produkt v úvodu zpracování této práce. Jedná se o podnikatelský záměr založit Družstvo BioRegion, jenž se bude zabývat distribucí zemědělských plodin od farmářů jak z řad občanů tak i samostatně hospodařících rolníků (podnikatelů) ke konečnému spotřebiteli.

Cílem práce je tedy potvrdit předpoklad, že družstevnictví je smysluplnou alternativou v současném hospodářském systému, že přináší svým členům ekonomický a sociální užitek kvalitativně odlišný od prospěchu plynoucího z jiných forem podnikatelských aktivit, že tedy představuje určitou výhodu ve volbě této právní formy podnikání.

Na závěr této kapitoly lze uvést, že předpokládaným rizikem neúspěchu družstva jako právní formy podnikání, tedy tzv. autentického družstva, kde platí družstevní princip: jeden člen = jeden hlas, je především morální a lidský faktor členů družstva, nedokonale vypracované družstevní stanovy, existenční závislost člena pouze na příjmu z družstva a v určitém případě i příliš široká členská základna družstva z důvodu rizika nepřátelského převzetí družstva spekulanty.

TEORETICKÁ ČÁST

1. Zvláštní rysy družstev a principy družstevnictví

Družstvo, jako spolek spřízněných osob za určitým účelem, je právním subjektem, který má totožné možnosti volby předmětu podnikání jako jiné obchodní společnosti. Avšak jistou odlišností družstva je skutečnost, že podnikání jako účel založení družstva je v jedné rovině s dalším možným účelem, tj. účelem zajišťování hospodářských, sociálních (např. bytových) anebo jiných potřeb jeho členů. To znamená, že družstvo lze založit i výhradně za účelem nepodnikatelské činnosti. Ovšem je potřeba si uvědomit, že *neziskovost družstev nespočívá v nedosahování zisku*.¹

Z uvedeného tedy vyplývá, že pokud družstvo za své účetní (hospodářské) období nedosáhne žádného zisku, ale současně naplní jakákoli očekávání svých členů, tj. např. pomocí výplaty mezd zlepšit jejich ekonomickou situaci nebo zajistí ve své provozovně příznivý poměr ceny a kvality základních potravin či služeb), tak přesto naplní smysl své existence. Klasickým příkladem nepodnikatelských družstev jsou tzv. „bytová družstva“, ovšem chápána v užším smyslu, tedy družstva, jejichž jedinou činností je pronájem bytů svým členům a s tím spojené základní služby. Takové družstvo není zakládáno za účelem dosažení zisku, i když jeho případný zisk z pronájmu bytů vyloučit nelze.²

Tato možnost duálního přístupu k budoucímu výsledku svého hospodaření činí družstva výrazně odlišnými od jiných obchodních společností, kterými jsou tzv. osobní obchodní společnosti: veřejná obchodní společnost (v.o.s.) a komanditní společnost (k.s.) a také tzv. kapitálové obchodní společnosti: společnost s ručením omezeným (s.r.o.) a akciová společnost (a.s.).

¹ HUNČOVÁ, M. *Družstva a jejich role v tržní ekonomice*. Ústí nad Labem: Univerzita Jana Evangelisty Purkyně v Ústí nad Labem, 2006, 197 s. ISBN 80-7044-810-5. s. 90

² ŘÍMALOVÁ, O., HOLEJŠOVSKÝ, J. *Družstva*. Praha: C. H. Beck, 1999. 407 s. ISBN 80-7179-229-2. s. 17

Dle Hunčové³ mezi základní rysy družstev patří jejich vztah ke vloženému kapitálu: v družstvu „práce zaměstnává kapitál“. U výše uvedených, tzv. více komerčně zaměřených obchodních společností, je to právě naopak. Společníci (investoři) očekávají, že jejich vložený kapitál „zaměstná práci“ a oni tak budou těžit z práce někoho jiného v závislosti na výši svého kapitálu. Nejdůležitější potřebou se tak stává především dosažení výnosu, resp. obdrženého zisku ze vloženého kapitálu a to prostřednictvím výplaty podílů na zisku obchodní společnosti např. u akciové společnosti ve formě dividend plynoucích z držení akcií či z jejich výhodného prodeje.

Podle míry respektu k dodržování mezinárodních družstevních principů lze družstva dělit na tzv. **družstva autentická** a **kvazi-družstva**.

Odklon od družstevní identity a družstevních principů představuje u kvazi-družstva mimo jiné odlišný přístup statutárních orgánů ke členské základně družstva. Takové družstvo se ve svých aktivitách vychýlí více do tržního nebo veřejného sektoru, začne mít tendenci měnit svou prvotní podstatu, k níž patří dobrovolnost, samosprávnost, autonomie, vzájemná svépomoc, demokracie rozhodování a často začne mít sklon měnit právní formu svého podnikání, tj. má vůli se kapitalizovat, tedy nově podnikat např. jako s.r.o. či a.s. Taková situace je zpravidla způsobena tendencí jednotlivce či skupiny členů vyhovět svému osobnímu nutkání dosáhnout co největšího soukromého profitu.

Zajímavým příkladem je bakalářská práce Pavli Hradilové: Družstvo jako forma sdružování ekonomických subjektů.⁴ Autorka v praktické části své práce analyzuje organizační strukturu a základní činnost družstva DIOL. Uvedené družstvo vzniklo již v roce 1956 jako potenciální zaměstnavatel fyzických osob z řad invalidů. Hlavním předmětem podnikání družstva DIOL bylo a je ostraha objektů a majetku, obsluha telefonních ústředí a úklidové práce. V posledních letech družstvo rozšířilo své portfolio služeb o elektronickou ostrahu a službu recepce.

³ HUNČOVÁ, M. *Družstva a jejich role v tržní ekonomice*. Ústí nad Labem: Univerzita Jana Evangelisty Purkyně v Ústí nad Labem, 2006, 197 s. ISBN 80-7044-810-5. s. 89

⁴ http://is.muni.cz/th/74527/esf_b/bakalarska_prace.pdf

Družstvo DIOL v devadesátých letech 20.století využilo v rámci své transformace legislativní možnosti vzdálit se od principu rovnosti hlasů svých členů. Členové působící ve vedení družstva navýšili prostřednictvím dalších vkladů svou majetkovou účast a na základě změny stanov, která přidělila členům hlasy dle jejich majetkové účasti, zcela ovládli vedení podniku. Dalším krokem byl tzv. stop stav členské základny, tzn. že nebyli přijímáni žádní další členové a současně došlo k odchodu členů stávajících. Výsledkem je, že dnes má družstvo DIOL pouze 5 členů, od roku 2006 nemá ani představenstvo, ani kontrolní komisi a tedy již žádné své zdravotně handicapované členy nesdružuje, pouze je zaměstnává na základě pracovních smluv v závislé činnosti, dohod o provedení práce, dohod o pracovní činnosti a pod.

Z uvedeného tedy jasně vyplývá, že pokud hlasovací práva v družstvu jsou podmíněna výší majetkové účasti, tak takový subjekt naplňuje pojem družstvo víceméně jen v rovině právní a v žádném případě nemůže být řeč o **družstvu autentickém**.

Aby družstvo bylo autentické, mělo by ctít následující družstevní principy, jenž jsou mezinárodní směrnici družstevních hodnot v praxi:

1. princip

Dobrovolné a otevřené členství

Družstva jsou dobrovolnými organizacemi, otevřenými všem osobám schopným využít jejich služby a ochotným akceptovat odpovědnost plynoucí z tohoto členství, a to bez ohledu na pohlaví, a bez sociální, rasové, politické či náboženské.

2. princip

Demokratické (členské) rozhodování

Družstva jsou demokratickými organizacemi, ovládanými svými členy, aktivně participujícími na strategii družstva a na jeho rozhodovacích procesech. Muži a ženy, činní ve volené reprezentaci, skládají účty členské základně. Členové družstva mají primárně rovná volební práva (jeden člen = jeden hlas) a družstvo je takto demokraticky organizováno na všech úrovních.

3. princip

Ekonomická participace členů

Členové rovně přispívají ke kapitálu svého družstva a demokraticky jej ovládají.

Alespoň část kapitálu je obvykle ve společném majetku družstva. Členové družstva obvykle dostávají omezené náhrady za upsaný kapitál, pokud je dostávají vůbec a pokud je tento podmínkou členství. Členové umisťují přebytky hospodaření družstva do vybraných nebo všech následujících užitků: pro rozvoj svého družstva, nejlépe do zvýšení rezerv, kterých část může být nedělitelná; a to ku prospěchu členů podle podílu jejich účasti v záležitostech družstva a k podpoře ostatních aktivit schválených členstvem.

4. princip

Autonomie a nezávislost

Družstva jsou autonomní, svépomocné organizace ovládané vlastními členy. Uzavírání smluv s jinými organizacemi včetně vlád nebo zvyšování kapitálu z externích zdrojů, musí být vedeno v rámci demokratického rozhodování členy družstva a podpory družstevní autonomie.

5. princip

Vzdělávání, výcvik, informace

Družstva zajišťují vzdělávání a výcvik svých členů, volené reprezentace, manažerů a zaměstnanců tak, aby mohli efektivně přispívat k rozvoji jejich družstva. Informují širokou veřejnost – zejména mladé lidi a vůdčí osobnosti – o podstatě a výhodách družstevnictví.

6. princip

Kooperace družstev

Družstva prospívají svým členům co nejefektivněji a posilují družstevní hnutí, spolupracujíc a kooperujíc společně na úrovni místních, regionálních a mezinárodních struktur.

7. princip

Společenský prospěch

Družstva pracují ku prospěchu (trvale udržitelného) rozvoje svého širšího společenství v rámci politik schválených svými členy.

Pramen: www.coop.org/ica/into/enprinciples (překlad Ing. Magdalena Hunčová, Ph.D.)

Podle názoru autora této práce je důležité si uvědomit velmi silný marketingový potenciál autentického družstva. Pro družstvo, které se rozhodne veřejně přihlásit k dodržování družstevních principů, tedy k roli užitečné firmy pro své okolí, region, členy i zaměstnance, tak vzniká zajímavý a nenákladný prostor pro realizaci neotřelé marketingové kampaně. Vhodným prostředkem pro tuto kampaň by byl. tzv. guerillový marketing.⁵ Autor této práce je přesvědčen o pravděpodobnosti úspěchu adresné a kreativní plakátové kampaně v teritoriu maloměsta. Součástí této kampaně by určitě měla být editorská aktivita družstva směřující k vydávání regionálního tištěného občasníku, který by byl k odběru v provozovně družstva zdarma.

Obsahem tohoto občasníku by byly komentáře k ekonomickému a kulturnímu dění v regionu, dále pak propagace principů družstevního hnutí, odkazy na články Družstevní Asociace ČR a web občanské iniciativy Alternativa Zdola, odborné články na téma: Družstvo jako nositel myšlenky lokální ekonomie, pozvánky na veřejné prezentace o principech družstevnictví a nebo také o nutné potřebě občana zvýšit úroveň své finanční gramotnosti

Vydáváním tohoto občasníku by tak byl naplněn výše uvedený 5. princip mezinárodní směrnice družstevních hodnot: informační vzdělávání svých členů a široké veřejnosti.

Z marketingového hlediska je zřejmé, že si družstvo svou osvětovou činností vytváří budoucí klientelu. To platí především u účetního, daňového a poradenského družstva.

⁵ guerillový marketing – používá nekonvenční marketingové nástroje používané v případech extrémně nízkých finančních možností, vyznačuje se free-kreativitou při tvorbě marketingových kampaní.

2. Družstvo jako právní forma podnikání

Pojem družstvo je v českém právním prostředí definován v novém zákoně č. 90/2012 Sb. o obchodních korporacích (dále jen ZOK) jako „společenství neuzavřeného počtu osob, které je založeno za účelem vzájemné podpory svých členů nebo třetích osob, případně za účelem podnikání“.⁶

Z uvedeného vyplývá, že družstvo se odlišuje od ostatních obchodních společností tím, že je sice také primárně založeno za účelem dosažení zisku, avšak pokud hospodaření družstva skončí na konci účetního období s nulovou hodnotou hospodářského výsledku (nebo i ve ztrátě) a současně zajistí svou ekonomickou činností svým členům důchod (příjem) ke zlepšení krytí jejich ekonomických potřeb nebo jiný užitek, je taktéž účel družstva naplněn.

Právní úprava družstva v ZOK je výrazně prohloubena. Právní úprava družstva od r. 2014 je nově zahrnuta ve dvěstědvacetijednom paragrafu (§ 552 až § 773), jde tedy o více než pětinasobek počtu paragrafů oproti bývalé úpravě v obchodním zákoníku ČR. Otázkou je, zda právní definice vzniku a především činnosti družstva by neměla být zakotvena v samostatném zákoně, jak je běžné v okolních evropských zemích. Toto volání některých členů odborné (akademické) obce a aktivistů v družstevním hnutí je českými zákonodárci nevyslyšeno již delší řádku let.

S různými právními úpravami činnosti družstev v okolních státech seznamuje čtenáře ve své publikaci JUDr. František Helešic, CSc⁷, např.:

Právní úpravu družstev ve Francii tvoří samostatná soustava zákonů a nařízení vlády. V jejím čele je obecný zákon o družstvech, který se vztahuje na všechna družstva bez ohledu na předmět jejich činnosti. Některá ustanovení obecného zákona o družstvech podrobněji upravují nařízení vlády věnovaná např. úpravě minimální hodnoty členského podílu, dílčích členských schůzí nositelů družstevních investičních vkladů a certifikátů atp. Specifikem francouzského družstevního zákona je právní omezení, že členem

⁶ zákon č. 90/2012 Sb. ZOK. Hlava VI.; § 552

⁷ HELEŠIC, F. *Evropské družstvo*. Praha: Družstevní asociace ČR, 2004. 123 s. ISBN 80-86426-18-1

voleného orgánu zásadně nemůže být družstevník, který dosáhl určitého pokročilého věku, např. 65 let a více. Při dosažení tohoto věku je povinen z funkce odstoupit.⁸

Na družstevní zákon v Německu nenavazují žádné další právní předpisy. Německý družstevní zákon obsahuje například samostatný díl, v němž jsou soustředěny předpisy o trestech a pokutách, tj. ustanovení, která mají zajistit dodržování tam vyjmenovaných zákonných předpisů. Možnost trestního postihu kupování hlasů v družstvu je pozoruhodná. Tohoto činu se dopustí ten, kdo požaduje zvláštní výhody – nebo si je nechá slíbit či je předpokládá – jako vzájemnou službu za to, že při hlasování na členské schůzi nebo shromáždění zástupců nebo při volbě delegáta nebude hlasovat nebo bude hlasovat v určitém smyslu. Dopustí se jej i druhá strana, tj. ten, kdo nabídne zvláštní výhody za to, že slíbí nebo zaručí tomu, kdo při hlasování bude hlasovat v určitém smyslu. Za tyto činy může být udělen trest na svobodě až do tří let či peněžitý trest.⁹

Rakouská úprava družstev je obdobně stabilní jako úprava německá. Rovněž pečuje o dodržování svých ustanovení tím, že obsahuje trestní ustanovení. Ta jsou však citelně mírnější než v německém zákoně, protože viníci mají být zásadně potrestáni pokutou. Trest na svobodě má stihnout pachatele v podstatě výjimečně a pouze v případě udání nebo potvrzení něčeho vědomě nesprávného o družstvu. Zřejmě nejpozoruhodnější v rakouské úpravě družstev je, že počítá nejen s družstvy s ručením omezeným, ale i neomezeným. I když druhá alternativa se v praxi příliš neprosadila.¹⁰

Dle Hunčové¹¹ citelně chybí v našich podmínkách tzv. revizní zákon, který by zajistil kontrolu, zda je družstvo dosud družstvem a to v pravomoci družstevních svazů či státního revizního orgánu, který by měl současně pravomoc k revizi svazů.

⁸ HELEŠIC, F. *Evropské družstvo*. Praha: Družstevní asociace ČR, 2004. 123 s. ISBN 80-86426-18-1. s. 15 -16

⁹ HELEŠIC, F. *Evropské družstvo*. Praha: Družstevní asociace ČR, 2004. 123 s. ISBN 80-86426-18-1. s. 16 -17

¹⁰ HELEŠIC, F. *Evropské družstvo*. Praha: Družstevní asociace ČR, 2004. 123 s. ISBN 80-86426-18-1. s. 17

¹¹ HUNČOVÁ, M. *Družstva a jejich role v tržní ekonomice*. Ústí nad Labem: Univerzita Jana Evangelisty Purkyně v Ústí nad Labem, 2006, 197 s. ISBN 80-7044-810-5. s. 92

2.1 Založení a vznik družstva

Pro založení družstva je základním krokem vznik členské základny.

V českém právním prostředí dle dikce nového zákona č. 90/2012 o obchodních korporacích, musí mít družstvo nejméně **3** členy, fyzické či právnické osoby. Uvedené podmínky musí být splněny po celou dobu existence družstva a pokles počtu členů pod minimální hranici je důvodem pro zrušení družstva. Na druhou stranu maximální počet členů družstva není zákonem nikterak omezen. Družstvo je právnickou osobou, kterou odlišuje od ostatních právnických osob povinné označení „družstvo“, jenž je součástí názvu firmy.

Za své závazky ručí družstvo celým svým majetkem, zatímco členové družstva, není-li stanovami určeno jinak, za závazky družstva neručí, tzn. že věřitel družstva nemá žádnou právní možnost domáhat se plnění své pohledávky (smluvně vzniklé s družstvem) vůči členovi družstva. V § 588 odst.1 ZOK je stanoveno, že uhrazovací povinnost člena, vyplývající ze stanov, musí být určena pro všechny členy ve stejné výši a nemůže přesáhnout trojnásobek členského vkladu.

Nově již právní úprava nezná pojem „zapisovaný základní kapitál“ u družstva, takže družstvo již neurčuje ve svých stanovách jeho hodnotu a ani již tato skutečnost není evidována v obchodním rejstříku.

Minimální vklad zakládajícího člena družstva není zákonem stanoven. Vklad člena družstva může být jak peněžitý, tak i nepeněžitý. Nepeněžitý vklad ocení znalec ze seznamu znalců vedeného podle jiného právního předpisu (nemusí být jmenován soudem) nebo určený dohodou družstva a vkladatele, nebo pokud družstvo dosud nevzniklo, dohodou zakladatelů.

Základní skutečný kapitál (jmění) družstva tvoří souhrn všech členských vkladů, je tedy zřejmé, že se bude jeho výše variabilně měnit v souvislosti se změnami počtu členů členské základny družstva. Členové družstva se zavazují k členským vkladům, přičemž tyto vklady musí zároveň splácet.

2.2 Administrativa založení a vzniku družstva

Na rozdíl od obchodních společností není nutné k založení družstva sepsání společenské smlouvy. Družstvo se zakládá konáním **ustavující schůze**, jenž:

- určí způsob splnění základního členského vkladu, popřípadě i vstupního vkladu.
- schválí předložené stanovy
- zvolí orgány družstva

Pokud se tedy nejméně 3 osoby dohodnou na založení družstva, lze přistoupit k přípravné fázi založení družstva. Ta obnáší především vytvoření tzv. **přípravného výboru**, jejímž členy jsou zpravidla přímí aktivisté založení družstva.

Tento výbor má na starosti především následující přípravné práce:

- tvorbu vzoru přihlášky do družstva
- tvorbu konceptu stanov družstva
- určení **Svolavatele** ustavující členské schůze a předběžný návrh seznamu potencionálních členů orgánů družstva a to s jejich potvrzeným souhlasem

Pokud tedy bylo podáno dostatečné množství přihlášek, může se konat ustavující členská schůze, jejíž celkový průběh se osvědčuje notářským zápisem. Svolavatel schůze podle obdržených přihlášek uchazečů o členství zajistí jejich záznam do seznamu členů pomocí přísedícího notáře. Poté navrhne předsedajícího schůze a nechá hlasovat přítomné o jeho zvolení.

Cílem ustavující schůze členů je dosáhnout shody o stanovách, volbě orgánů družstva, a dále i o závazku členů k tomu, že každý z nich složí na účet družstva základní členský vklad.

Z uvedeného vyplývá, že prvotním zřizovacím výdajem je poplatek za notářské služby. Tato služba spočívá ve vyhotovení podrobného notářského zápisu (dle § 77 NotŘ), který osvědčuje:

- celý průběh schůze včetně všech hlasování na ní proběhnuvších, připomínek, námitek a poznámek
- závazek jednotlivých uchazečů o členství k členským vkladům včetně seznamu členů a výše jednotlivých členských vkladů

- přílohou jsou stanovy ve schváleném znění¹²

Stanovy jsou základním vnitrodružstevním předpisem a představují velmi zajímavý prostředek pro kreativní a flexibilní řízení činnosti. Z tohoto důvodu jim bude v této práci věnována samostatná subkapitola.

2.2.1 Podnikatelské oprávnění družstva

Je-li družstvo zakládáno za účelem podnikání, je povinno představenstvo získat živnostenské oprávnění či jiné podnikatelské oprávnění. V situaci, kdy činnost může být podle zvláštních předpisů vykonávána pouze fyzickými osobami, zapíše se tato činnost do předmětu podnikání družstva jen tehdy, pokud družstvo prokáže, že tato činnost bude vykonávána pomocí osob, kterou jsou k tomu oprávněny.

Příklad: Mějme skupinu tří fyzických osob, spolužáků z obchodní akademie, bez dalšího vysokoškolského vzdělání, každý s uplatněním se v oblasti vedení účetnictví po dobu 3 let. Mají společný podnikatelský záměr: založit právnickou osobu (družstvo), která bude poskytovat služby v oblasti účetního a ekonomického poradenství. Aby firma mohla vykonávat svůj podnikatelský záměr, potřebuje živnostenské oprávnění na uvedenou činnost. Činnost účetních poradců, vedení účetnictví vedení daňové evidence patří podle zákona¹³ do živností vázaných.

K jejich provozování je potřeba splnit podmínky Přílohy č. 2 v živnostenském zákoně:

- vysokoškolské vzdělání a 3 roky praxe v oboru, nebo
- vyšší odborné vzdělání a 5 let praxe v oboru, nebo
- střední vzdělání s maturitní zkouškou a 5 let praxe v oboru
- osvědčení o rekvalifikaci nebo jiný doklad o odborné kvalifikaci ...+ 5 let praxe v oboru

Z uvedeného vyplývá, že aby se družstvo mohlo věnovat zvolenému předmětu podnikání, musí buď přijmout za člena družstva osobu, jenž splňuje podmínky Přílohy

¹² ŘÍMALOVÁ, O., HOLEJŠOVSKÝ, J. *Družstva*. Praha: C. H. Beck, 1999. 407 s. ISBN 80-7179-229-2. s. 97

¹³ zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání

č. 2 nebo uzavřít smlouvu s osobou, jenž se stane tzv. odpovědným zástupcem – nečlenem družstva. Zákon neupřesňuje, zda se smluvní vztah řídí obchodním či občanským zákoníkem nebo pracovně-právními předpisy. V praxi se obvykle uzavírá mandátní smlouva, pracovní poměr (např. dohoda o provedení práce) nebo smlouva o spolupráci. Smlouva se živnostenskému úřadu při ohlášení živnosti nebo žádosti o koncesi nepředkládá, pouze k ustanovení funkce odpovědného zástupce je třeba vyplnit tiskopis Prohlášení odpovědného zástupce. Tento doklad se připojí k ohlášení živnosti, případně k žádosti o koncesi.

Podle § 11, zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání:

- česká právnická osoba ustanoví do funkce odpovědného zástupce osobu, která je jejím statutárním orgánem nebo jeho **členem** a která splňuje podmínky pro výkon funkce odpovědného zástupce
- pokud nelze odpovědného zástupce ustanovit z uvedených osob, ustanovuje podnikatel odpovědného zástupce **z osob jiných**

2.2.2 Návrh na zápis družstva do obchodního rejstříku

Návrh na zápis družstva do obchodního rejstříku podává představenstvo a podepisují ho všichni členové představenstva. Jejich podpisy musí být úředně ověřeny.

K návrhu na zápis družstva do obchodního rejstříku se dokládají tyto přílohy:

- **doklady o založení:** stejnopis notářského zápisu o ustavující schůzi družstva a o rozhodnutí o schválení stanov
- **doklady o předmětu podnikání:** výpis z živnostenského rejstříku
- **doklady o sídle družstva:** písemné prohlášení vlastníka prostor ne starší než 3 měsíce, kterým uděluje souhlas k užívání prostor
- **doklady o vkladu:** doklad o počtu členů družstva (seznam členů)
- **doklady o statutárním orgánu družstva:** bezúhonnost se dle Vyhlášky č. 414/2011 Sb. dokládá pouze u cizinců; bezúhonnost českého občana si ověřuje přímo rejstříkový soud výpisem z evidence Rejstříku trestů; dále pak čestná prohlášení členů představenstva nebo fyzické osoby, která je zástupcem člena představenstva, tedy právnické osoby, s úředně ověřenými podpisy o tom, že jsou způsobilí k právním úkonům, že splňují podmínky provozování živnosti

podle § 6 živnostenského zákona¹⁴ a že nenastala u nich skutečnost bránící provozování živnosti dle § 8 téhož zákona

- **doklady do sbírky listin:** totožné doklady jako doklady o založení – stejnopis notářského zápisu o ustavující schůzi družstva a o rozhodnutí o schválení stanov
- **ostatní dokumenty:** plná moc advokátovi, notáři nebo jinému zástupci

2.2.3 Ohlašovací a registrační povinnosti právnické osoby

Družstvu jako právnické osobě vzniká povinnost sdělit určité údaje týkající se jeho činnosti a to správci daně, Českému statistickému úřadu, úřadu práce, správě sociálního zabezpečení a organizaci vedoucí registr všech pojištěnců zdravotního pojištění atd.

Např.:

- podnikatel (družstvo) má povinnost se registrovat u místně příslušného správce daně (tiskopis: Přihláška k registraci právnické osoby) do 30 dnů ode dne, kdy jemu dle § 10 živnostenského zákona vzniklo živnostenské oprávnění,
- zřízení datové schránky, právnické osobě zapsané v obchodním rejstříku je datová schránka Ministerstvem Vnitra zřízena automaticky,
- je-li právnická osoba zaměstnavatelem, musí si rozšířit daňovou registraci o plátcovství daně z příjmu ze závislé činnosti,
- zaměstnavatel je povinen do 10 kalendářních dnů oznámit příslušnému úřadu práce vznik nového pracovního místa a posléze i jeho obsazení,
- do 8 dnů je zaměstnavatel povinen oznámit změny spojené s přijímáním a propouštěním zaměstnanců a to příslušnému úřadu České správy sociálního zabezpečení a příslušné zdravotní pojišťovně,
- 1 x ročně se pro Český statistický úřad aktualizují identifikační údaje o firmě a např. o průběžném počtu zaměstnanců,
- povinnost 1 x ročně zveřejnit v obchodním rejstříku listiny účetní závěrky ve Sbírce listin,
- u plátce DPH nastává povinnost při obchodování s jinými členskými zeměmi EU zhotovovat výkazy Intrastat, při dovozu a vývozu do třetích zemí výkaz Extrastat.¹⁵

¹⁴ dosažení věku 18 let, způsobilost k právním úkonům, bezúhonnost.

¹⁵ pro Celní správu ČR

2.3 Orgány družstva

Orgány družstva lze dělit na obligatorní a fakultativní. Zákon kogentně určuje orgány, které musí být zřízeny v každém družstvu – s odchylkami týkajícími se tzv. malých družstev¹⁶ (více v závěru této subkapitoly).

Mezi **obligatorní orgány** patří:

- 1) členská schůze
- 2) představenstvo
- 3) kontrolní komise a
- 4) jiné orgány zřízené stanovami

ad 1) členská schůze je nejvyšším orgánem družstva. Koná se minimálně jedenkrát ročně a do její působnosti patří pravomoc např.: měnit stanovy, volit a odvolávat členy představenstva a kontrolní komise, schvalovat roční závěrku, rozhodovat o rozdělení a užití zisku, popř. způsobu úhrady ztráty a dále o základních otázkách koncepce rozvoje družstva. Členská schůze si dále může vyhradit rozhodování o jakékoli další otázce. Není zapotřebí, aby takovou možnost předvíдалy stanovy, nýbrž členská schůze si sama takové rozhodnutí vyhradí.¹⁷

Specifickou formou členské schůze je **shromáždění delegátů**. Takové shromáždění je možné tam, kde není s ohledem na velký rozsah družstva dobře možné svolávat členskou schůzi, aby stanovy určily, že působnost členské schůze plní shromáždění delegátů.

Princip spočívá v tom, že určitou skupinu členů družstva zastupuje vždy jeden delegát, který tak reprezentuje určitou shodu názorů členů skupiny.

ad 2) představenstvo je statutárním orgánem družstva, který realizuje rozhodnutí členské schůze a jí se také zodpovídá. Představenstvo volí ze svých členů **předsedu**,

¹⁶ ŘÍMALOVÁ, O., HOLEJŠOVSKÝ, J. *Družstva*. Praha: C. H. Beck, 1999. 407 s. ISBN 80-7179-229-2. s. 167

¹⁷ ŘÍMALOVÁ, O., HOLEJŠOVSKÝ, J. *Družstva*. Praha: C. H. Beck, 1999. 407 s. ISBN 80-7179-229-2. s. 167

popř. místopředsedu. V žádném případě však předseda není statutárním orgánem družstva namísto představenstva (s výjimkou malého družstva – viz dále).

Předsedovi představenstva ze zákona náleží organizovat a řídit jednání představenstva, má-li mít další pravomoci, musí to být výslovně uvedeno ve stanovách družstva.

V družstvu může být zřízena také funkce **ředitele družstva**. Někteří autoři z odborné veřejnosti zastávají názor, že pro výkon funkce ředitele, tedy funkce manažerské, není předpokladem členství v družstvu a ředitel tedy není členem představenstva. Vztah ředitele k družstvu tak tedy není vztahem členským, ale vztahem pracovněprávním řídicím se zákoníkem práce.¹⁸

ad 3) kontrolní komise plní stejnou funkci jako má v obchodních společnostech dozorčí rada. Kromě všeobecné kontrolní funkce má kontrolní komise funkci „stížnostního“ orgánu družstva, tzn. že projednává stížnosti členů družstva. Obchodní zákoník nestanoví žádnou lhůtu, do níž má komise stížnost projednat, ani žádná opatření k nápravě stavu. Tyto otázky by měly řešit stanovy družstva. Jestliže představenstvo nezjedná nápravu nedostatků, na něž bylo kontrolní komisí upozorněno, může dát kontrolní komise podnět ke svolání členské schůze.¹⁹

Další orgány družstva, jako např. sociální komise, poradní orgány atd., se nazývají **fakultativními orgány**, mohou být zřízeny za účelem většího posílení podpory chodu družstva. Tyto další orgány musí být uvedeny ve stanovách s vymezenou působností, složením, způsobem svolání a délkou funkčního období členů. Žádný z těchto orgánů nemůže mít větší kompetenci než orgány obligatorní.

Fakultativní orgány mohou být vytvořeny již při vzniku družstva nebo kdykoli později, avšak s nutnou změnou stanov družstva.

Členem orgánů družstva mohou být zvoleni jen členové starší 18 let. Zástupcem právnické osoby je ta fyzická osoba, kterou právnická osoba k tomu určí.

¹⁸ ŘÍMALOVÁ, O., HOLEJŠOVSKÝ, J. *Družstva*. Praha: C. H. Beck, 1999. 407 s. ISBN 80-7179-229-2. s. 180

¹⁹ ŘÍMALOVÁ, O., HOLEJŠOVSKÝ, J. *Družstva*. Praha: C. H. Beck, 1999. 407 s. ISBN 80-7179-229-2. s. 183

Může to být jakákoli třetí osoba, kterou právnická osoba zmocní, tedy nemusí to být člen družstva, ale ani člen, společník či zaměstnanec této právnické osoby.²⁰

Funkční období členů orgánů družstva určují stanovy, nesmí však přesáhnout 5 let. Výjimka platí při založení družstva, kdy funkční období prvních orgánů může být maximálně 3 roky. Stanovy mohou v obou případech určit funkční období ještě kratší, nikoli však delší. Pokud to stanovy nezakazují, mohou být členové do orgánů družstva voleni opětovně např. s omezením trojího funkčního období.

Z uvedeného vyplývá, že členství v družstvu naskýtá jednotlivci určitý prostor pro uplatnění svých postupně nabytých ekonomických a jinak odborných vědomostí v rámci kariéry v orgánu družstva.

Zákon dále stanovuje **neslučitelnost funkce** člena představenstva a funkce člena kontrolní komise.

Jde o kogentní normu a ani stanovy nemohou umožnit opak.²¹ **Zákaz konkurence** je pro všechny typy obchodních společností upraven obecně, které je aplikovatelné i na družstva. Cílem zákazu konkurence je to, aby členům orgánů družstva a dalším určeným osobám bylo zabráněno v nepoctivém a spekulativním jednání na úkor družstva.²²

U definice orgánů družstva je potřeba brát v potaz velikost jeho členské základny. Družstvo, které má méně než 50 členů, označuje zákon jako „**malé družstvo**“. Zákon dává malým družstvům možnost, aby si v zájmu zjednodušení soustavy orgánů určilo ve stanovách, že působnost představenstva a kontrolní komise plní členská schůze, která je povinným orgánem obligatorním. Soustředí se tak do jednoho orgánu působnost jak výkonná, tak i kontrolní.

²⁰ ŘÍMALOVÁ, O., HOLEJŠOVSKÝ, J. *Družstva*. Praha: C. H. Beck, 1999. 407 s. ISBN 80-7179-229-2. s. 168

²¹ ŘÍMALOVÁ, O., HOLEJŠOVSKÝ, J. *Družstva*. Praha: C. H. Beck, 1999. 407 s. ISBN 80-7179-229-2. s. 170

²² ŘÍMALOVÁ, O., HOLEJŠOVSKÝ, J. *Družstva*. Praha: C. H. Beck, 1999. 407 s. ISBN 80-7179-229-2. s. 171

Statutárním orgánem, tj. orgánem, jenž dle právního řádu ČR zastupuje právnickou osobu navenek, je v takovém případě **předseda**, popř. další člen pověřený členskou schůzí.

2.4 Stanovy družstva

Stanovy družstva musí obsahovat dle § 553 ZOK tyto **obligatorní náležitosti**:

- 1) firmu družstva,
- 2) předmět podnikání nebo činnosti,
- 3) výši základního členského vkladu, popřípadě výši vstupního vkladu,
- 4) způsob a lhůtu jejich splacení přistupujícím členem,
- 5) způsob svolání členské schůze a pravidla jejího rozhodování,
- 6) počet členů představenstva a kontrolní komise a délku jejich funkčního období,
- 7) podmínky vzniku členství v družstvu a
- 8) práva a povinnosti člena družstva

Fakultativní náležitosti stanov jsou tedy všechny ty, u nichž zákon nestanoví povinnost začlenit je do stanov. Dle Římalové/Holejšovského²³ mohou stanovy obsahovat řešení jakékoli otázky, tedy i té, kterou zákon nepředpokládá.

To znamená, že stanovy mohou například určit, že podmínkou členství v družstvu je **pracovní vztah člena k družstvu**. V tomto případě mohou stanovy obsahovat úpravu tohoto vztahu, která nesmí odporovat pracovněprávním předpisům, ledaže by tato úprava byla pro člena výhodnější než pracovněprávní předpisy podle Zákoníku práce ČR. Je tedy evidentní, že prostor pro kreativní tvorbu stanov družstva představuje značnou výhodu této právní formy podnikání.

Dále je potřeba si uvědomit, že např. přijetí nového člena či vystoupení stávajícího člena z družstva nevyžaduje změnu stanov. Absence nutného zápisu změny do obchodního rejstříku představuje pro firmu jistou byrokraticko-administrativní úlevu.

²³ ŘÍMALOVÁ, O., HOLEJŠOVSKÝ, J. *Družstva*. Praha: C. H. Beck, 1999. 407 s. ISBN 80-7179-229-2. s. 62

Z prozatím uvedených informací by rád autor (tedy má osoba) v této fázi práce potvrdil předběžnou domněnku, že pro životaschopnost družstva jako podnikatelského subjektu je podmínkou vysoká morální lidská úroveň charakteru jednotlivých členů, tedy **kvalitní členská základna a precizně zpracovaný obsah stanov.**

2.5 Členství v družstvu

Členský vztah je základním družstevním vztahem, od něhož se odvíjejí prakticky všechny ostatní vztahy v družstvu. Členy družstva mohou být jak osoby fyzické, tak i osoby právnické. Za důležité lze považovat, že maximální počet členů družstva není nikterak omezen.

2.5.1 Vznik členství

Rozšiřující podmínky členství jsou obligatorní náležitostí stanov, dle 577 odst. 1 ZOK může členství v družstvu vzniknout 3 základními způsoby:

- a) při založení družstva dnem vzniku družstva,
- b) dnem rozhodnutí příslušného orgánu družstva o přijetí za člena nebo pozdějším dnem uvedeným v tomto rozhodnutí, nebo
- c) převodem nebo přechodem družstevního podílu.

ad a) první způsob je vznik členství při založení družstva a jeho následném vzniku zápisem do obchodního rejstříku. Prvním krokem uchazeče o členství je podání písemné přihlášky, což jej opravňuje se účastnit ustavující schůze družstva a k hlasování na ní. Na této ustavující členské schůzi se uchazeči, resp. již budoucí členové členské základny, zaváží ke splacení svých základních členských vkladů.

ad b) druhým způsobem vzniku členství je přijetí uchazeče za člena družstva již existujícího. O přijetí nového člena rozhoduje příslušný orgán družstva, u malého družstva např. předseda v rámci mimořádné členské schůze. Neúspěšný žadatel o členství ve družstvu se nemůže domáhat u soudu vyslovení neplatnosti rozhodnutí členské schůze. Takovou ochranu poskytuje zákonné ustanovení pouze členům družstva.

ad c) třetím způsobem je převod členství. Je třeba rozlišit dva druhy převodu členských práv a povinností: mezi členy družstva a převod na třetí osobu. Všechny možné varianty převodu členství jsou zcela v kompetenci znění stanov družstva.

2.5.2 Zánik členství

Členství v družstvu může zaniknout jen na základě právních skutečností stanovených zákonem, tedy:

- dohodou,
- vystoupení člena družstva,
- **vyločením člena,**
- převodem družstevního podílu,
- přechodem družstevního podílu,
- smrtí člena družstva,
- zánikem právnické osoby, která je členem družstva,
- prohlášením konkurzu na majetek člena,
- zamítnutím insolvenčního návrhu pro nedostatek majetku člena
- doručením vyrozumění o neúspěšné opakované dražbě v řízení o výkonu rozhodnutí nebo v exekuci nebo, nejsou-li členská práva a povinnosti převoditelné, pravomocným nařízením výkonu rozhodnutí postižením členských práv a povinností, nebo právní mocí exekučního příkazu k postižení členských práv a povinností po uplynutí lhůty uvedené ve výzvě ke splnění vymáhané povinnosti podle zvláštního právního předpisu a, byl-li v této lhůtě podán návrh na zastavení exekuce, po právní moci rozhodnutí o tomto návrhu,
- zánikem pracovního poměru podle § 579 odst. 2, neurčí-li stanovy jinak, nebo
- zánikem družstva bez právního nástupce

Mezi „exponované“ možnosti zániku členství jistě patří **vyločení člena z družstva**. Člen družstva může být vyloučen, jestliže opětovně a přes výstrahu porušuje členské povinnosti, nebo z jiných důležitých důvodů uvedených ve stanovách.²⁴ Před rozhodnutím představenstva o vyloučení musí člen obdržet **výstrahu**. Ta musí být

²⁴ ŘÍMALOVÁ, O., HOLEJŠOVSKÝ, J. *Družstva*. Praha: C. H. Beck, 1999. 407 s. ISBN 80-7179-229-2. s. 151

konkrétní a měla by být spojena s upozorněním na následky nedbání tohoto upozornění. Pokud tedy člen družstva ani přes výstrahu upozorňující na porušování členských povinností od svého jednání neupustí, je splněn pak předpoklad vyloučení. Vedle porušování členských povinností jako důvodu pro vyloučení z družstva zákon umožňuje, aby si družstvo do stanov zakotvilo „jiné důležité důvody“, pro něž lze člena vyloučit. **Zde se opět projevuje právní síla fakultativních náležitostí stanov družstva.** Zákon dává členu družstva proti rozhodnutí o vyloučení právo „odvolání“ k členské schůzi, nejde zde však o institut procesního práva. Rozhodnutí členské schůze, jímž nevyhoví odvolání člena proti rozhodnutí o vyloučení, není konečné.²⁵ Člen družstva může podat u soudu *návrh na prohlášení rozhodnutí členské schůze za neplatné*, je-li v rozporu s právními předpisy nebo stanovami.²⁶

2.5.3 Vypořádací podíl

Při zániku členství za trvání družstva má člen právo na vypořádací podíl. Vypořádací podíl se odvíjí od hodnoty členského vkladu (většinou však s touto hodnotou nebude totožný) a na jeho výši bude mít vliv stav čistého obchodního jmění družstva.²⁷ Čistým obchodním jměním je obchodní majetek po odečtení závazků vzniklých podnikateli v souvislosti s podnikáním. Nárok člena družstva na vypořádací podíl je kogentní, avšak přednost má způsob určení jeho výše ve stanovách.

Neobsahují-li tedy stanovy jinou úpravu, potom platí, že vypořádací podíl se určí poměrem splaceného členského vkladu dosavadního člena násobeného počtem ukončených roků jeho členství k souhrnu splacených členských vkladů všech členů násobených ukončenými roky jejich členství. Pro určení vypořádacího podílu je rozhodný stav čistého obchodního jmění družstva podle účetní závěrky za rok, v němž členství zaniklo. Družstvo může ve svých stanovách přijmout jakoukoli odchýlnou

²⁵ ŘÍMALOVÁ, O., HOLEJŠOVSKÝ, J. *Družstva*. Praha: C. H. Beck, 1999. 407 s. ISBN 80-7179-229-2. s. 152

²⁶ *tamtéž*

²⁷ ŘÍMALOVÁ, O., HOLEJŠOVSKÝ, J. *Družstva*. Praha: C. H. Beck, 1999. 407 s. ISBN 80-7179-229-2. s. 163

úpravu způsobu výpočtu vypořádacího podílu, nesmí však odepřít nárok na vypořádací podíl.²⁸

2.6 Členské vklady a další majetková účast

Členské vklady u družstev slouží především k zajištění kumulace prostředků nezbytných k plnění účelu družstva: jeho předmětu podnikání. Hlavní účel členských vkladů u družstev je tedy poněkud jiný než u kapitálových společností. Členský vklad může být ve formě peněžní či nepeněžní. Vkladem může být i pohledávka či přímo podnik nebo jeho část.

2.6.1 Druhy členského vkladu

Členský vklad je obecným pojmem, který se dále člení na:

- a) základní členský vklad
- b) vstupní vklad
- c) další členský vklad

ad a) základní členský vklad je povinným vkladem, k němuž se musí uchazeč zavázat, aby mu mohlo vzniknout členství v družstvu. Výše základního členského vkladu je pro všechny členy družstva stejná. Základní členský vklad jako součást členského vkladu tvoří základní jmění družstva.²⁹

ad b) vstupní vklad není obligatorním vkladem. Záleží pouze na stanovách družstva, zda vymezí část základního členského vkladu jako vklad vstupní. Z logiky věci vyplývá, že vstupní vklad tvoří základní jmění družstva.

ad c) další členský vklad také není obligatorním vkladem, tzn. že nemusí být uveden ve stanovách. Ze zákona jasně neplyne, zda jeden člen může mít více členských vkladů či nikoli.

²⁸ ŘÍMALOVÁ, O., HOLEJŠOVSKÝ, J. *Družstva*. Praha: C. H. Beck, 1999. 407 s. ISBN 80-7179-229-2. s. 164

²⁹ ŘÍMALOVÁ, O., HOLEJŠOVSKÝ, J. *Družstva*. Praha: C. H. Beck, 1999. 407 s. ISBN 80-7179-229-2. s. 79

Dle Římalové/Holejšovského³⁰ je členský vklad zpravidla rozdělen na základní členský vklad a další členský vklad, přičemž není vyloučeno více dalších členských vkladů a že ve stanovách lze provést dvojitou úpravu. Buďto v tom smyslu, že každý člen má pouze jeden další členský vklad, který lze zvyšovat či snižovat (podle stanov či podle usnesení orgánu družstva na základě stanov), anebo v tom smyslu, že člen může mít více dalších členských vkladů. Další členský vklad je součástí členského vkladu a lze ho považovat za další majetkovou účast člena v družstvu v širším smyslu. Také další členský vklad se stává základním jměním družstva (splacená část i pohledávka za nesplacenou část).

2.6.2 Další majetková účast

Pokud to stanovy družstva umožňují, mohou se členové družstva zavázat k další majetkové účasti na podnikání družstva. Zásadní odlišnost další majetkové účasti je, že není součástí členského vkladu, tzn. že netvoří základní jmění družstva. Vzhledem k vázanosti vypořádání členů družstva v případě likvidace na členský vklad by měly stanovy pamatovat i na zohlednění další majetkové účasti po likvidaci.³¹

³⁰ ŘÍMALOVÁ, O., HOLEJŠOVSKÝ, J. *Družstva*. Praha: C. H. Beck, 1999. 407 s. ISBN 80-7179-229-2. s. 80-81

³¹ ŘÍMALOVÁ, O., HOLEJŠOVSKÝ, J. *Družstva*. Praha: C. H. Beck, 1999. 407 s. ISBN 80-7179-229-2. s. 82

3. Typy družstev

V globálním světě a také v našem prostředí se pod vlivem dlouholetých tradic a historie rozeznávají podle charakteru vykonávané činnosti družstva spotřební (konzumní), výrobní (včetně tzv. družstev invalidů), nákupní, velkoobchodní a odbytová družstva, bytová družstva (včetně společenstev vlastníků bytových a nebytových jednotek), družstevní záložny a samozřejmě zemědělská družstva.

3.1 Spotřební družstvo

Hunčová³² definuje spotřební družstva jako „svépomocná sdružení vzájemné podpory za účelem zajištění cenové a prostorové dostupnosti zejména potravin a potřeb denní spotřeby v požadované kvalitě pro potřeby členů družstva“. Spotřebitelské družstvo v regionu se stává významným obchodním partnerem pro místní výrobce zemědělských a jiných produktů a jeho provozovna tedy místem odbytu jejich nadprodukce.

Budeme-li uvažovat o takovém spotřebním družstvu jako tzv. malém, tedy firmě, jenž má v regionu maloměsta např. pouze jednu takovou prodejnu potravin, lze chápat její činnost jako zprostředkování obchodu mezi venkovem a městem, tedy subjekt, jenž na rozdíl od nadnárodních potravinových obchodních řetězců své výnosy opět investuje zpět v místě spotřeby. Další zajímavou rolí spotřebního družstva je jeho vztah ke svým členům a k jejich ekonomickým potřebám. Spotřební družstvo může evidovat roční útratu svých členů za nabízené zboží prodejny a v poměru výše útraty jednotlivého člena ku útratám ostatních členů vyplácet tzv. spotřebitelské dividendy. Základem pro jejich výpočet může být např. 50 % dosaženého zisku zjištěného z účetní závěrky. Pomocí tohoto procesu rozdělení zisku družstvo v konečném důsledku zlevní svým členům jejich roční útratu, a tak naplní své poslání posílit ekonomickou pozici člena družstva a současně se tak do jisté míry vyhne cenové válce s kapitálově silnější konkurencí. Nakupujícím nečlenům družstva bude tato možnost slevy samozřejmě odepřena.

³² HUNČOVÁ, M. *Družstva a jejich role v tržní ekonomice*. Ústí nad Labem: Univerzita Jana Evangelisty Purkyně v Ústí nad Labem, 2006, 197 s. ISBN 80-7044-810-5. s. 134

3.2 Výrobní družstvo

Výrobní družstva jsou založena na svépomoci. Účelem vzniku je snaha o dosažení příjmu pro své členy, kterých je možné dosáhnout vzájemnou podporou v rámci společného zájmu. Tato družstva se dále dělí na výdělková a obslužná. Výdělková družstva se zabývají činností produkční, u které dochází ke sdružení subjektů z důvodu snížení nákladů a tak získání konkurenční výhody. Obslužná družstva se zpravidla zabývají činností úvěrovou, zásobovací a odbytovou. Do této skupiny patří i družstva pracovní (zaměstnanecká) a sociální. U pracovního družstva se jedná o sdružení práce, tedy v podstatě o naplnění principu sebezaměstnání. K sociálním podnikům patří především výrobní družstva invalidů. Dle Hunčové³³ se zde pojem sociální neváže k sociální péči, ale k charakteru cíle činnosti daného podniku, kterým je v tomto případě socializace jedince, podpora jeho sociálního kapitálu v rámci komunit, a to relativně odděleně od státu. Díky daňovému zvýhodnění práce invalidů je zde riziko zneužití právního formátu družstva ze strany morálně variabilních osob.

3.3 Bytové družstvo

Bytovým družstvem je každé družstvo, které zajišťuje bytové potřeby svých členů zejména tím, že jim pronajímá nebo jiným způsobem dává do užívání byty nebo jiné místnosti. Je možné jej chápat jako specifické družstvo spotřebitelů.³⁴ Kromě bytových družstev vznikají za účelem péče o společný majetek tzv. společenství vlastníků bytových a nebytových jednotek. Jejich vznik je velmi často způsoben hromadným převodem družstevních bytů do osobního vlastnictví. Svou právní podstatou se jedná o občanská nezisková sdružení, resp. spolky. Nově je činnost bytového družstva definována v § 727-§ 757 v zákoně č. 90/2012 Sb. o obchodních korporacích.

³³ HUNČOVÁ, M. *Družstva a jejich role v tržní ekonomice*. Ústí nad Labem: Univerzita Jana Evangelisty Purkyně v Ústí nad Labem, 2006, 197 s. ISBN 80-7044-810-5. s. 132

³⁴ HUNČOVÁ, M. *Družstva a jejich role v tržní ekonomice*. Ústí nad Labem: Univerzita Jana Evangelisty Purkyně v Ústí nad Labem, 2006, 197 s. ISBN 80-7044-810-5. s. 137

3.4 Družstevní záložna

Družstevní záložna (též spořitelní družstvo), v obecné češtině kumpelička, je družstvo, které pro podporu hospodaření (a také podnikání) svých členů provozuje převážně finanční činnosti, jimiž se rozumí přijímání vkladů a poskytování úvěrů, záruk a peněžních služeb v různých formách.³⁵ Družstevní záložna není bankou ani nepodniká v rámci živnosti. Družstevní záložna je oprávněna vykonávat pouze činnosti stanovené zákonem č. 87/1995 a od ledna roku 2006 dohlíží na družstevní záložny Česká národní banka (dále ČNB). Družstevní záložny nyní musí splnit daleko přísnější kapitálové požadavky: jejich základní kapitál musí být nejméně 35 milionů korun. Záložny také musejí získat povolení k působení v ČR od ČNB a mají vůči ní informační povinnost podle vyhlášky č. 123/2007 Sb. Zatímco zákazníci klasické banky jsou klienti, u záložen jsou to členové. Aby fyzická nebo právnická osoba mohla využívat služeb záložen, musí se nutně stát jejím členem. Stačí podepsat přihlášku, složit členský vklad, případně zaplatit zápisné či vstupní vklad. Jejich výše je u každé záložny jiná. Většinou se ale tato částka pohybuje od několika korun až po jeden tisíc korun. Po jejím složení už nic nebrání plnému využívání služeb družstevních záložen.

Jelikož pro rozvoj družstevního podnikání je velmi důležitá existence tzv. střežové organizace, tedy družstevní záložny s důvodu úvěrové dostupnosti, lze výše uvedenou výši povinného základního kapitálu v hodnotě 35 mil. Kč chápat jako tlumící impuls ze strany zákonodárců ČR.

3.5 Zemědělské družstvo

Družstva zemědělská a v zemědělství jsou sdružením zájmu.³⁶ Účelem sdružování se v nich je kooperace, konkurenceschopnost, zaměstnanost a z toho plynoucí výdělečnost za účelem zajištění obživy členů. Můžeme je dělit na družstva obslužná (např. orební, zpracovatelská, zásobovací, a pod.), která slouží k podpoře vlastní zemědělské činnosti svých členů, a družstva výdělková, která hospodaří na sdružených, sjednocených a

³⁵ ŘÍMALOVÁ, O., HOLEJŠOVSKÝ, J. *Družstva*. Praha: C. H. Beck, 1999. 407 s. ISBN 80-7179-229-2. s. 273

³⁶ HUNČOVÁ, M. *Družstva a jejich role v tržní ekonomice*. Ústí nad Labem: Univerzita Jana Evangelisty Purkyně v Ústí nad Labem, 2006, 197 s. ISBN 80-7044-810-5. s. 124

společných pozemcích nebo též na pozemcích vlastněných jejich členy. Podnikání v oblasti zemědělství je definováno v zákoně č. 252/1997 Sb. o zemědělství.

3.6 Sociální družstvo

Definice sociálního družstva je uvedena § 758 zákona č 90/2012 Sb. o obchodních korporacích: „*Sociálním družstvem je družstvo, které soustavně vyvíjí obecně prospěšné činnosti směřující na podporu sociální soudržnosti za účelem pracovní a sociální integrace znevýhodněných osob do společnosti s přednostním uspokojováním místních potřeb a využíváním místních zdrojů podle místa sídla a působnosti sociálního družstva, zejména v oblasti vytváření pracovních příležitostí, sociálních služeb a zdravotní péče, vzdělávání, bydlení a trvale udržitelného rozvoje.*“

Důležité je si uvědomit, že sociální družstvo je tzv. omezeným typem družstva, tzn. že tento subjekt může vykonávat pouze tu činnost, pro kterou byl založen. Z uvedeného je zřejmé, že takové družstvo nemůže vykonávat vedlejší hospodářskou činnost a pokud by tak činilo, tak je vystaveno riziku, že může být soudem i bez návrhu zrušeno. Mezi další zákonné restrikce patří např. zákaz emise dluhopisů, omezení při dělbě disponibilního zisku, zákaz převodu a přechodu družstevního podílu, zákaz být stranou smlouvy o tichém společenství, zákaz uspokojení bytové potřeby nečlena družstva atd.

Z povahy tohoto subjektu dle zákona o obchodních korporacích tedy nevyplývá žádné zvýhodnění.

Již dlouhou dobu existují v ČR tzv. výrobní družstva invalidů, která spolupracují s krajskými úřady práce při zaměstnávání osob se změněnou pracovní schopností, tedy vytváří chráněná pracovní místa. Podmínkou této spolupráce je skutečnost, že zaměstnavatel zaměstnává více než 50% osob se zdravotním postižením z celkového počtu svých zaměstnanců. Mzdové náklady na práci těchto osob jsou spolufinancovány úřady práce a to příspěvkem ve výši 75% skutečně vynaložených prostředků na mzdu nebo plat zaměstnance v pracovním poměru, který je osobou se zdravotním postižením. Tento příspěvek také uhrazuje náklady na sociální a zdravotní pojištění, které zaměstnavatel za sebe odvedl a to nevíše v hodnotě 6 000 Kč.

Další zvýhodnění při odbytu své produkce umožňuje těmto družstvům § 81 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti. Toto ustanovení ukládá povinnost zaměstnavatelům, kteří mají v pracovním poměru více než 25 zaměstnanců, zaměstnávat osoby se

zdravotním postižením. Povinný podíl těchto osob na celkovém počtu zaměstnanců činí 4 %.

Povinnost zaměstnávat osoby zdravotně postižené mohou zaměstnavatelé plnit několika způsoby:

- zaměstnáním v pracovním poměru,
- **odebíráním výrobků nebo služeb**
- odvodem do státního rozpočtu
- kombinací předchozích způsobů

Rozhodne-li se sociální družstvo být užitečné pro osoby se zdravotním postižením, pak má tedy příležitost při své činnosti využít těchto dvou pobídek, tj. možnosti mít velmi nízké mzdové náklady a současně mít zákonem podpořený odbyt svých výrobků či služeb. Avšak díky výše uvedeným zákonným restrikcím a omezením ve flexibilitě své hospodářské činnosti, lze spíše předpokládat, že volba sociálního družstva nebude příliš častá, že tedy zájemci o podnikání v sociální oblasti budou nadále dávat přednost formátu klasických družstev či společností s ručením omezeným, občanským spolkům.

4. Zrušení družstva a jeho zánik

Proces ukončení existence družstva lze chápat jako činnost dvoufázovou. První fází představuje zrušení družstva, jelikož bez zrušení družstva nemůže dojít k jeho zániku. Druhou fází je vlastní zánik družstva, který nastane až faktickým výmazem z obchodního rejstříku, kdy družstvo přestane být subjektem práv a povinností. Tato skutečnost je však pouze vyvrcholením celého procesu přípravy ukončení existence družstva.

4.1 Zrušení družstva

Obchodní zákoník v ustanovení § 254 odst. 2 vymezuje jednotlivé právní skutečnosti, jenž vedou ke zrušení družstva. Tento výčet důvodů je taxativní.

Družstvo se zrušuje:

- a) usnesením členské schůze
- b) zrušením konkurzu po splnění rozvrhového usnesení nebo zrušením konkurzu z důvodu, že majetek dlužníka je zcela nepostačující
- c) rozhodnutím soudu
- d) jiným způsobem, stanoveným zákonem (např. uplynutím doby, na kterou bylo družstvo zřízeno; dosažením účelu, k němuž bylo družstvo zřízeno)

Další možností zrušení družstva je, že soud může na návrh státního orgánu, orgánu nebo člena družstva nebo osoby, jenž osvědčí svůj právní zájem, rozhodnout o zrušení a likvidaci družstva, jestliže:

- a) počet členů družstva klesl pod 3
- b) uplynuly 2 roky ode dne skončení funkčního období orgánů družstva a nebyly zvoleny nové orgány nebo byla porušena povinnost svolat členskou schůzi, anebo **družstvo po dobu delší jak 2 roky neprovozuje žádnou činnost**
- c) družstvo porušuje ustanovení o podnikání v oblasti, kde mohou podnikat pouze fyzické osoby a podniká bez jejich pomoci
- d) založením, sloučením nebo splynutím družstva byl porušen zákon

Je třeba rozlišovat 2 způsoby zrušení družstva, a to zrušení s likvidací a bez likvidace. Likvidace se neprovádí, má-li družstvo svého právního nástupce, což jsou zpravidla případy, kdy dochází ke sloučení, splynutí nebo rozdělení družstva.

4.1.1 Zrušení družstva bez likvidace

Splynutí (fúze) znamená spojení 2 a více družstev s tím, že dosavadní družstva zaniknou a vznikne družstvo nové. Při splynutí družstev přechází jmění a členství na nově vzniklé družstvo dnem, ke kterému bylo nově vzniklé družstvo zapsáno do obchodního rejstříku.

Sloučení znamená, že 1 družstvo je pohlceno družstvem jiným. Slučované družstvo se stane součástí družstva přejímajícího. Jmění slučovaného družstva a členství přecházejí na přejímající družstvo ke dni výmazu slučovaného družstva z obchodního rejstříku.

Při *rozdělení* družstva nově vznikají 2 nebo více družstev. Jména původního družstva a členství přechází na družstva vzniklá rozdělením ke dni, kdy tato družstva byla zapsána do obchodního rejstříku.³⁷

Každé z nástupnických družstev je nejen povinno plnit závazky, které na něj přešly, ale zároveň ručí i za splnění těch závazků, které přešly na ostatní nástupnická družstva, a to až do výše převzatého čistého obchodního jmění, která na družstvo rozdělením přešla.³⁸

4.1.2 Zrušení družstva s likvidací

Nemá-li zrušené družstvo právního nástupce, na něhož by přešla všechna práva a závazky, pak se provede likvidace, tj. mimosoudní vypořádání majetkových poměrů zrušeného družstva. Po dobu likvidace užívá družstvo obchodní jméno s dovětkem „v likvidaci“. Vstup družstva do likvidace se zapisuje do obchodního rejstříku, jakož i jméno a bydliště likvidátora, jehož způsob jmenování je ponechán na stanovách. Na rozdíl od konkurzního řízení není likvidátor vázán pořadím přihlášených pohledávek.

Likvidační zůstatek se rozdělí mezi členy způsobem určeným ve stanovách. Nemají-li stanovy zvláštní ujednání, vyplatí se členům splacená část jejich vkladů. Členskými vklady jsou myšleny nejen základní vklady, ale také případné další vklady.³⁹ U tzv. další majetkové účasti by stanovy měly určit povinnost její vrácení v případě likvidace družstva.

4.2 Zánik družstva

K zániku družstva tedy dochází výmazem z obchodního rejstříku. Návrh na výmaz podává za družstvo buď představenstvo nebo likvidátor. Pravost podpisů na návrhu na výmaz družstva musí být notářsky ověřena. V obou případech zrušení družstva – ať už s likvidací nebo bez likvidace – je třeba k návrhu na výmaz družstva z obchodního

³⁷ HELEŠIC, F. *Evropské družstvo*. Praha: Družstevní asociace ČR, 2004. 123 s. ISBN 80-86426-18-1. s. 192 - 193

³⁸ HELEŠIC, F. *Evropské družstvo*. Praha: Družstevní asociace ČR, 2004. 123 s. ISBN 80-86426-18-1. s. 193

³⁹ HELEŠIC, F. *Evropské družstvo*. Praha: Družstevní asociace ČR, 2004. 123 s. ISBN 80-86426-18-1. s. 205

rejstříku předložit písemný souhlas správce daně. Bez doložení tohoto souhlasu nemůže rejstříkový soud návrhu na výmaz vyhovět.⁴⁰

5. Účetnictví obchodního družstva

Družstvo jako právnická osoba vzniká dnem zápisu do obchodního rejstříku a od tohoto dne se stává tzv. účetní jednotkou, která má povinnost vést účetnictví (do 31.12.2003 tzv. podvojně účetnictví). Od této chvíle je družstvo povinno dodržovat obecně závazné právní předpisy o účetnictví

5.1 Legislativní úprava účetnictví v ČR

- zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. v platném znění – tento zákon je závazný pro všechny účetní jednotky, tedy podnikatele, ale také pro nevýdělečné organizace, nadace, obce, banky, pojišťovny a jiné.
- Vyhlášky, kterými se provádí některá ustanovení zákona o účetnictví. Pro podnikatele (tedy i družstvo) je to vyhláška č. 500/2002 Sb. v platném znění. Tato vyhláška vymezuje mimo jiné také povinný rozsah směrné účtové osnovy. Závazné jsou účtové třídy a skupiny, čísla účtů si v rámci skupiny si může účetní jednotka sestavit samostatně
- České účetní standardy – jsou definovány odlišně podle druhu účetní jednotky⁴¹

Jednou z prvních povinností nově vzniklé účetní jednotky je vypracování **vnitropodnikové směrnice o účetnictví**, ve které se uvádí zpravidla následující informace:

- Základní údaje o organizaci – právní forma, výše základního kapitálu, seznam organizačních jednotek, zásady pro dělení zisku (u družstva hlasováním na členské schůzi), počet členů družstva aj.

⁴⁰ HELEŠIC, F. *Evropské družstvo*. Praha: Družstevní asociace ČR, 2004. 123 s. ISBN 80-86426-18-1. s. 207

⁴¹ <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/>

- Postupy a metody při vedení účetnictví – tzn. seznamy účetních knih, zásady pro oběh účetních dokladů, podpisové vzory a kompetence osob, limit pokladní hotovosti, způsob inventarizace, účtování opravných položek, zásady oceňování majetku, způsob používání devizových kurzů, účetní odpisový plán a volba metody daňových odpisů, normy přirozených úbytků zásob, zásady pro časové rozlišení aj.
- Účtový rozvrh – je vlastně seznam syntetických a analytických účtů, které účetní jednotka sestaví na základě směrné účtové osnovy.

5.2 Charakteristika účetnictví

Základem účetnictví je sledování hospodaření podniku ze dvou pohledů ve výkaze zvaném **Rozvaha**. V rozvaze se sleduje majetek podniku (aktiva) a zdroje krytí tohoto majetku (pasiva). Suma aktiv a pasiv se musí rovnat, jelikož aktiva vyčíslují hodnotu majetku, kterým v daném okamžiku firma disponuje, a tak tedy pasiva udávají hodnotu zdrojů, ze kterých byl tento majetek pořízen. Tento dvojí pohled se označuje jako tzv. bilanční princip. Pro účetnictví je také důležitý tzv. akruální princip, definovaný v § 3 zákona o účetnictví, který představuje povinnost dodržet věcnou a časovou souvislost nákladů a výnosů. Rozvaha nebo-li bilance se může sestavovat jako zahajovací, počáteční, průběžná a konečná.

Dalším povinným účetním výkazem je **Výkaz zisku a ztráty** (v praxi Výsledovka). V tomto výkazu dochází k porovnání položek účtů nákladů a výnosů členěných podle druhu. Odečtením nákladů od výnosů zjistíme hospodářský výsledek za účetní období, kterým může být zisk nebo ztráta. Počáteční stavy u těchto účtů nejsou, vždy se začíná další účetní období od nuly.

Při vzniku družstva či k 1. dni nového účetního období se otevírají účetní knihy. V podstatě se jedná o zaúčtování počátečních stavů rozvahy do příslušných rozvahových účtů. Mezi základní účetní knihy patří **deník a hlavní kniha**.

Deník obsahuje chronologicky uspořádané zápisy všech účetních operací, ke kterým v daném účetním období došlo. Hlavní kniha obsahuje jednotlivé účty, na kterých jsou prováděny věcné zápisy.

V dnešní době, tedy v roce 2013, je nemyslitelné, aby se účetnictví vedlo tzv. papírově (ručně). K základním dovednostem dnešních podnikatelů a účetních patří uživatelská znalost některého z účetních softwarů. Mezi nejpoužívanější programy patří např. Pohoda, Money S3, Helios Red, MRP Slušovice, ABRA G1, Microsoft Dynamics NAV a další.

Dále je potřeba po konci účetního období dostát povinnosti zveřejnění účetní závěrky, popř. výroční zprávy, ve sbírce listin u rejstříkového soudu. Způsob předání účetní závěrky ovlivňuje vyhláška Ministerstva spravedlnosti České republiky č. 562/2006 Sb., kterou se stanoví způsob převedení listin do elektronické podoby. Podle této vyhlášky se účetní závěrka podává rejstříkovému soudu pouze **v elektronické podobě** ve formátu PDF. Zákon o účetnictví nestanoví pro zveřejnění účetní závěrky přesnou lhůtu.

Sankcí za nezveřejnění účetní závěrky je zejména pokuta podle zákona o účetnictví. Ta může být uložena až do výše 3 % z hodnoty aktiv celkem (tj. aktiv brutto). Také platí, že pokud hodnota aktiv uvedená v účetní závěrce neodpovídá skutečnosti, použije se pro uložení pokuty hodnota aktiv zjištěná orgánem, který vede řízení o uložení pokuty.

5.3 Povinnost auditu

Pokud účetní jednotka, která není akciovou společností, dosáhne ke konci účetního období, za které se účetní závěrka sestavuje a ověřuje, alespoň 2 z níže uvedených kritérií, stává se tak povinnou k auditu své řádné a mimořádné účetní závěrky.

Mezi tato kritéria patří:

- 1) aktiva celkem **více než 40 mil. Kč**, přitom aktivy celkem se rozumí brutto aktiva, tedy úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o opravné položky a odpisy
- 2) roční úhrn čistého obratu **více než 80 mil. Kč**, přitom ročním úhrnem čistého obratu se rozumí výše výnosů snížená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti

- 3) průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období **více než 50**, zjištěný způsobem stanoveným na základě zákona č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů

Auditor ověřuje, zda údaje v účetních výkazech věrně zobrazují skutečnou situaci podniku. Auditorem nemůže být jakýkoli účetní či daňový poradce. Skutečným auditorem je ten, kdo je zapsán v seznamu auditorů vedeném Komorou auditorů ČR podle zákona č. 254/2000 Sb. o auditorech.

Povinnost auditu znamená pro družstvo především další vznik nákladů v řádu několika desítek tisíc Kč.

5.4 Účetní uzávěrka a závěrka

Účetní uzávěrka představuje činnost, která spočívá v uzavření účtů účetních knih, ve zjištění výsledku hospodaření a ve výpočtu a zaúčtování daně z příjmu. Účetní závěrku lze chápat jako činnost spočívající ve vyhotovení účetních výkazů určených ke zveřejnění.

Součástí těchto činností je ze zákona o účetnictví povinné provedení inventarizace majetku a závazků, jejíž správnost a úplnost provedení je potřeba prokázat při případné daňové kontrole ze strany finančního úřadu, popř. auditorovi.

5.4.1 Inventarizace majetku a závazků

Celý proces inventarizace spočívá v následujících činnostech:

- zjištění skutečného stavu majetku a závazků, v případě hmotného majetku prostřednictvím fyzické inventury (počítání, měření, vážení), v případě nehmotného majetku a závazků prostřednictvím dokladové inventury (je nutno rozlišovat mezi pojmy inventarizace a inventura. Inventura je součástí inventarizace a zahrnuje pouze jednu etapu - zjištění skutečného stavu)
- vytvoření seznamů skutečně zjištěného majetku a závazků (inventurní soupisy)
- porovnání skutečných stavů majetku a závazků se stavy účetními a vyčíslení inventarizačních rozdílů (technologických úbytků, mank nebo přebytků)
- vypořádání inventarizačních rozdílů včetně účetních zápisů, které uvádějí do souladu účetní stav se stavem skutečným

- porovnání ocenění majetku a závazků v účetnictví s aktuální tržní cenou; v případě, že tržní ocenění majetku je nižší, je potřeba aplikovat zásadu opatrnosti (v případě, že pokles cen je považován za dočasný - tvorba opravných položek)⁴²

Nejdůležitější částí inventarizace je **inventura**. Rozumí se pod ní skutečné zjišťování stavu majetku a závazků k určitému dni a zaznamenání tohoto stavu. Skutečný stav se zjišťuje prvně **inventurou fyzickou**, např. u zásob počítáním, měřením, vážením; u peněžní hotovosti v pokladně přepočítáním podle jednotlivých druhů platidel. V případě, že nelze provést inventuru fyzickou, tj. u pohledávek a závazků, nastupuje **inventura dokladová**. Podstata dokladové inventury spočívá v tom, že se při ní skutečný stav příslušného majetku a závazků zjišťuje pomocí různých písemností (např. účetních dokladů, listin spisů, smluv a pod.).⁴³ Po skončení procesu inventarizace (tedy činnosti inventarizační komise) musí dojít k vypořádání inventarizačních rozdílů.

Těmito rozdíly mohou být:

- a) manko – je rozdíl, kdy skutečný stav majetku a závazků je nižší než stav účetní
- b) schodek – je rozdíl, kdy skutečný stav peněžních hotovostí a cenin je nižší než stav účetní
- c) přebytek – je rozdíl, kdy skutečný stav majetku a závazků je vyšší než stav účetní

5.4.2 Činnosti spojené s účetní uzávěrkou a závěrkou

Účetní uzávěrka a závěrka zahrnuje především tyto činnosti:

- a) zajištění úplnosti, průkaznosti a správnosti účetnictví
- b) uzavírání účetních knih
- c) výpočet daňového základu a daně z příjmu
- d) sestavení roční závěrky
- e) otevření účetních knih pro další účetní období

⁴² [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2820v3638-inventarizace-majetku-a-zavazku/?search_query=\\$index=240&search_results_page=1](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2820v3638-inventarizace-majetku-a-zavazku/?search_query=$index=240&search_results_page=1)

⁴³ KOČMANOVÁ, A. *Účetnictví – podvojně účetnictví v aplikaci a příkladech*. Brno: CERM, 2006. 235 s. ISBN 80-214-3294-2. s. 12

ad a) v této fázi dochází k zúčtování všech účetních případů k 31.12., které souvisejí s běžným účetním obdobím na tzv. akruálním principu, tedy s vyloučením všech účetních případů, které věcně i časově souvisejí s obdobím příštím. Dále dochází k doúčtování mank, škod a přebytků zjištěných inventarizací, k doúčtování nevyfakturovaných dodávek a materiálu na cestě, k zajištění zúčtování kurzových rozdílů, pohledávek u pojistných událostí, u kterých do konce období nebyla potvrzena výše náhrady a pod.

ad b) tato činnost představuje zjištění obrátů stran Má dáti a Dal jednotlivých syntetických, analytických a podrozvahových účtů a jejich konečných zůstatků včetně nákladových a výnosových účtů. Další činností je provedení převodu zůstatku pomocí podvojného zápisu na tzv. závěrkové účty, tj. na účty 710 – Účet zisku a ztráty a 702 – Konečný účet rozvázný.

ad c) prvním krokem této části účetní (už i daňové) činnosti je porovnání veškerých účtů nákladů a výnosů a tím zjištěný účetní výsledek hospodaření, tzv. hrubý účetní zisk, tedy před zdaněním. Abychom stanovili daňový základ, je nutné účetní zisk upravit o položky nákladů a výnosů, které jsou v účetnictví podniku zahrnuty nad rámec daňových předpisů zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tyto operace se dějí v rámci přípravy daňového přiznání z příjmu právnických osob mimo účetní systém, z účetního hlediska je výsledkem zaúčtování stanovené daně z příjmu (více v následující kapitole Daňová pozice družstva).

ad d) sestavení roční závěrky spočívá ve vyhotovení účetních výkazů: rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy. Příloha vysvětluje a doplňuje informace obsažené v jednotlivých částech účetní závěrky, dále poskytuje informace o výši splatných závazků pojistného na sociálním zabezpečení a zdravotním pojištění a o výši evidovaných daňových nedoplatků a pod.

ad e) konečnou fází po závěrkových operacích je otevírání účetnictví v novém účetním období. Při otevírání účetních knih se na vrub účtu 701 převedou pasiva rozvahy a ve

prospěch účtu 701 se převedou aktiva rozvahy, dále pak buď zisk z minulého období 701/431 nebo ztráta 431/701.

6. Daňová pozice obchodního družstva

Dosažený zisk obchodního družstva je v ČR podroben dani z příjmu právnických osob (dále DPPO) dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Sazba této daně činí v současnosti 19 % z dosaženého základu daně. Jelikož je družstvo především sdružením aktivních fyzických (ale i právnických) osob, buď ve formě poskytnutého kapitálu či práce, nelze při analýze zdanění družstva opomenout i daňovou pozici samotného člena družstva, ať už se jedná o osobu fyzickou či právnickou. Proto je potřeba si v prvním kroku analýzy uvědomit, že zisk člena družstva, jenž vyplývá z existence členského podílu či jiné majetkové účasti, je podroben efektu tzv. dvojího zdanění. To znamená, že daňovým základem pro zdanění podílu člena na zisku družstva je částka, která je již jednou zdaněna DPPO. Tento daňový jev tedy silně koreluje s daňovou pozicí kapitálových obchodních společností, např. s.r.o a a.s.

U zdanění člena jako fyzické osoby lze sledovat i jiné možnosti jeho participace na kladných výsledcích hospodaření družstva a to především prostřednictvím poskytnuté práce (více v další části této kapitoly).

6.1 Zdanění příjmu družstva

Poplatníci daně z příjmu jsou povinni po uplynutí zdaňovacího období nebo jeho části, za které se daň vyměřuje, podat daňové přiznání a **to i v případě, kdy je vykázán základ daně ve výši nula nebo je vykázána daňová ztráta**. Je však potřeba si uvědomit, že „vykázání daňové ztráty prodlouží lhůtu pro možnou kontrolu berním úřadem o dalších 5 let“.⁴⁴

Prvním krokem k určení výše zdanění příjmu je stanovení základu daně, tedy transformace účetního výsledku hospodaření na daňový základ, to se děje úpravou

⁴⁴ KŘEMEN, B. *100 legálních daňových triků 2013*. Praha: ESAP, s.r.o., 2013. 247 s. ISBN 978-80-260-2627-3. s. 239

účetního zisku o takové položky nákladů a výnosů, které v rámci daňových předpisů buď účetní zisk (resp. daňový základ) zvyšují či snižují. Základ daně se stanoví jako součet dílčích základů daně dle §7 - §10 zákona o daních z příjmu.

Důležité je si uvědomit, že tyto operace se dějí v rámci přípravy daňového přiznání zcela mimo účetní systém.

Transformací účetního zisku na daňový základ tak tedy po uplatnění sazby z DPPO vznikne daňová povinnost a disponibilní zisk.

Mezi nejčastější daňově neuznatelné náklady patří:

- náklady na reprezentaci
- odměny členům orgánů družstva
- daň dědická a darovací
- cestovné nad limit stanovený právním předpisem
- kladný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (záporný se odčítá)
- nesmluvní pokuty a penále
- manka a škody přesahující náhrady za ně

Výnosy, které lze od daňového základu odečíst:

- výnosy zdaněné srážkou u zdroje výplaty (dividendy, úroky)
- výnosy osvobozené od daně (např. výnosy malých vodních elektráren)

Vypočtený daňový základ lze dále podle zákona upravit o ztrátu z předchozích zdaňovacích období a také o hodnotu darů dle zákona, tedy hodnota daru musí činit minimálně 2.000,- Kč a v úhrnu lze odečíst maximálně 5 % z celkového základu daně.

Vypočtený daňový základ se zaokrouhlí na celé tisíce dolů a vypočte se z něj DPPO podle sazby aktuální v daném účetním období.

Výsledná daň může být snížena dále o tzv. slevu podle § 35 zákona o dani z příjmu. Zde se jedná o odpočet v částce **18 000 Kč** za každého zaměstnance se zdravotním postižením nebo **60 000 Kč** za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením. Pro výpočet slev je důležitý průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním postižením.

Zjištěná daňová povinnost je tedy tzv. daní splatnou, tj. daní, která musí být uhrazena finančnímu úřadu do 31. 3. následujícího roku; při využití služeb daňového poradce do konce června.

6.2 Zdanění příjmu člena družstva – fyzické osoby

Vyplacený podíl člena ze zdaněného zisku družstva je dále podroben dani z příjmu fyzických osob v sazbě 15 % a to ze základu daně připadajícího na člena družstva dle stanov družstva. Důležité je si uvědomit, že smyslem tzv. autentického družstva není veškerý dosažený zisk rozdělit mezi své členy. Ba právě naopak, družstvo by se mělo snažit o zadržení podstatné části zisku a použít jej především na založení dalších družstev a tak vytvořit tzv. řetězec kapitálově spřízněných družstev a tak poskytnout svým původním členům další možnost investice, práce či odbytu jejich produkce.

Ideálem fungujícího autentického družstva je vůle poskytnout svým členům příležitost zaujmout následující role: dodavatele, odběratele, investora, zaměstnance a také spotřebitele.

Z tohoto důvodu bude daňový základ jednotlivého člena vytvořený z části zisku družstva vždy determinován investičními úmysly, na nichž se členové shodnou v rámci konání členské schůze. Pochopitelně jeho míra podílu na zisku družstva bude záviset na poměru výše jeho členského podílu ku podílům ostatních členů, popř. na míře jeho aktivity při ekonomické činnosti družstva.

6.2.1 Jiná možnost příjmu fyzické osoby jako člena družstva

Avšak je důležité si uvědomit, že člen družstva může participovat na ziskovosti družstva i jinými způsoby. **Tyto zákonné možnosti jsou ovlivněny vůlí člena i vedení družstva zbytečně neplatit odvody na sociálním (důchodovém) a zdravotním pojištění.** Je obecně známo, že tyto odvody jsou vlastně skutečnou daní z příjmu fyzických osob a že vidina reálné výše budoucí penze financované z povinných odvodů do I. pilíře důchodového pojištění je v podstatě velmi nejistá.

Jak to tedy provést? Podmínkou tohoto tzv. daňového triku je aktivní zapojení člena družstva do pracovního procesu.

Tento pracovní vztah může vzniknout mimo standardní pracovní smlouvu několika způsoby:

- dohodou o provedení práce,
- dohodou o pracovní činnosti,
- krátkodobým pracovně-právním vztahem.

U **dohody o provedení práce** je podstatné, že příjem do 10.000,- Kč/měsíčně je osvobozen od odvodů na sociálním a zdravotním pojištění. Tento příjem je podroben pouze režimu srážkové daně v sazbě 15 %. Limitem je počet hodin odpracovaných v roce u jednoho zaměstnavatele: 300 hodin. Zákonné omezení dále spočívá v tom, že sociální pojištění se z těchto dohod platit musí, pokud součet odměn za měsíc přesáhne 10.000,- Kč. Pokud člen - zaměstnanec nemá v konkrétním měsíci jiný příjem než z dohody o provedení práce do 10.000 Kč měsíčně a není za něj plátcem pojistného stát, musí se přihlásit do 8 dnů zdravotní pojišťovně jako osoba bez zdanitelných příjmů a sám platit pojistné (výše tohoto pojistného nezávisí na odměně z Dohody a je poměrně nízká.)

U **dohody o pracovní činnosti** s příjmem nižším než 2.500,- Kč/měsíčně odpadá zcela povinnost odvodů na sociálním a zdravotním pojištění.

Sociálního pojištění dále nepodléhá tzv. **krátkodobý pracovně-právní vztah**, kdy zaměstnání trvalo nebo mělo trvat méně než 15 kalendářních dnů bez ohledu na výši vyplacené mzdy. Takový vztah se však nesmí v následujících 6 měsících opakovat, jinak by se stal předmětem sociálního pojištění.⁴⁵ Z uvedeného tedy vyplývá, že takový pracovně-právní vztah se může uskutečnit v kalendářním roce pouze dvakrát.

Příklad:

Mějme člena družstva, který je OSVČ, např. umělecký truhlář. Ví již dnes (leden), že bude mít za půl roku zvýšené osobní rodinné náklady a tedy možný příjem vyplývající

⁴⁵ KŘEMEN, B. *100 legálních daňových triků 2013*. Praha: ESAP, s.r.o., 2013. 247 s. ISBN 978-80-260-2627-3

z držby členského podílu je pro něj z tohoto pohledu bezpředmětný. Po dohodě členů na mimořádné členské schůzi dostává nabídku na pracovní činnost pro družstvo.

Pro naše účely možnost výše vyplacené částky náležitě přexponujeme na maximum:

- pravidelně měsíčně 10.000,- Kč na dohodu o provedení práce (administrativa), tzn. bez sociálního i zdravotního pojištění,
- pravidelně měsíčně 2.499,- Kč na dohodu o pracovní činnosti (odborný dohled), opět bez sociálního a zdravotního pojištění,
- v lednu 15.000,- Kč krátkodobý 14ti denní pracovní poměr (práce při inventarizaci), pouze odvod zdravotního pojištění,
- po 6ti měsících např.v srpnu téhož roku další krátkodobý 14ti denní pracovní poměr (organizační práce) s odměnou 15.000,- Kč, odvod zdravotního pojištění,
- pravidelně měsíčně 2.499,- Kč na dohodu o pracovní činnosti (na údržbářské práce), bez sociálního i zdravotního pojištění.⁴⁶

Z uvedeného příkladu tedy vyplývá, že členu družstva – zaměstnanci byl vyplacen roční příjem 200.000,- Kč bez jediné koruny české na odvodu na sociálním pojištění. Pokud člen - zaměstnanec podepíše s družstvem tzv. Prohlášení k dani, může uplatnit měsíční slevy na dani. Celkem tedy, před podáním daňového přiznání, odvede z této částky na zálohách na daň z příjmu 34.496,- Kč a na zdravotním pojištění 1.350,- Kč.

Tento modelový příklad ovšem nelze chápat z pohledu daňového poplatníka jako daňově optimální, cílem bylo nastínit variantu využití všech 3 způsobů možného příjmu z poskytnuté práce člena současně.

6.2.2 Pojem: mzda s pohyblivou složkou

Další variantou zaměstnanecké politiky družstva je pracovní smlouva obsahující ujednání o mzdě s pohyblivou složkou. Taková mzda zaměstnance je rozdělena na část pevnou a pohyblivou. Pevná (základní část) mzdy musí být sestavena alespoň násobkem minimální hodinové sazby v rámci státem garantované minimální mzdy nebo minimálního mzdového tarifu pro danou pozici. V roce 2014 je hodnota minimální

⁴⁶ KŘEMEN, B. *100 legálních daňových triků 2013*. Praha: ESAP, s.r.o., 2013. 247 s. ISBN 978-80-260-2627-3. s. 227

hodinové sazby stanovena na hodnotu 50,60,- Kč/hodinu (změna od 1.8.2013). Pohyblivá část může mít horní hranici omezenou. Je důležité si uvědomit, že zákoník práce ČR pojem mzdy s pohyblivou složkou výslovně nezmiňuje a tedy žádný právní předpis uzavření takové pracovní smlouvy nezakazuje. Obecně je tato koncepce mzdy deklarována jako pozitivní prostředek zaměstnavatele k lepší pracovní motivaci zaměstnance a současně jako ochranná pomůcka zaměstnavatele před neefektivitou práce svých zaměstnanců. O výši pohyblivé složky zpravidla na základě ustanovení ve vnitřním předpisu firmy rozhoduje vedoucí pracovník, např. vedoucí skladu.

Jaká je však skutečná realita v praxi?

Samotné rozdělení mzdy na 2 části nemá obecně vliv na výpočet základu pro nemocenské dávky a náhrady mzdy při dovolené, jelikož pro tyto účely se používá součet obou složek mzdy. Počítá se však vždy jen skutečně vyplacená celková částka v daném měsíci. Z toho tedy vyplývá, že pokud zaměstnanec kvůli svým údajně neuspokojivým pracovním výkonům neobdržel pohyblivou složku v plné výši nebo i žádnou, projeví se to u něj i v následujících měsících nárokem na nižší náhradu mzdy např. při dovolené. Je tedy zřejmé, že takový zaměstnavatel může díky efektu pohyblivé složky mzdy zcela legálně optimalizovat své mzdové náklady, jen by si podle mého názoru měl dávat velký pozor na ustanovení § 110 odst. 1 zákoníku práce ČR, ve kterém je uvedeno: „*Za stejnou práci nebo za práci stejné hodnoty přísluší všem zaměstnancům u zaměstnavatele stejná mzda, plat nebo odměna z dohody*“.⁴⁷

V rámci družstva lze tento model mzdy pozitivně využít při uzavření pracovní smlouvy s členem družstva a na základě ústní dohody navázat výši pohyblivé složky třeba na procenta z měsíčního obrátu a tak vnést racionalitu do způsobu mzdového ohodnocení. Tento model je pochopitelně použitelný i pro spřízněného zaměstnance-nečlena.

⁴⁷ zákon č. 262/2006 Sb, zákoník práce

6.2.3 Odměna předsedy a členů statutárního orgánu družstva

Z hlediska daně z příjmu je odměna statutára družstva příjmem ze závislé činnosti dle § 6 ZDP a to s obecnou povinností odvodů sociálního, zdravotního a nemocenského pojištění (včetně zákonného úrazového pojištění za zaměstnance) a to ve stejném režimu mzdy z pracovní smlouvy jako řadový zaměstnanec. Z uvedeného vyplývá, že odměna statutára bude pro družstvo znamenat další náklady na povinných odvodech na zdravotním (9%) a sociálním (25%) pojištění za zaměstnance.

Pozitivním přínosem nového zákona o obchodních korporacích je skutečnost, že zákon nově umožňuje výkon funkce vykonávat bezplatně.

Jaké jsou tedy možnosti odměny pro statutára družstva?

- statutár má možnost řídit a kontrolovat činnost družstva bezplatně,
- průběžný příjem si statutár může zajistit např. uzavřením dohody o provedení práce (dále DPP) na max. 300 hodin/rok, je vhodné jako předmět činnosti zvolit např. vedení účetnictví. Limitem je částka max. v hodnotě 10 000,- Kč, tedy bez povinných odvodů na zdravotním a sociálním pojištění. Je přínosem, že nově lze dle § 36 odst. 7 ZDP sraženou daň z DPP uplatnit jako zápočet na celkovou daňovou povinnost poplatníka.
- možnost pobírat pravidelně měsíčně 2.499,- Kč na dohodu o pracovní činnosti, bez sociálního a zdravotního pojištění,
- uzavření legitimní smlouvy o výkonu funkce statutárního orgánu, která je v podstatě pracovní smlouvou v závislé činnosti
- uplatnit odměnu v rámci svého podílu ze zisku družstva po zdanění
- nově možnost vyplacení zálohy na podíl na zisku dle § 40 ZOK. Vyplácet zálohy na podíl na zisku bude možné pouze tehdy, pokud si obchodní korporace takovouto výplatou nepřivodí úpadek. Družstvo má povinnost provést tzv. test insolvence, to znamená *„Výše zálohy na výplatu zisku nemůže být vyšší, než kolik činí součet výsledku hospodaření běžného účetního období, nerozděleného zisku z minulých let a ostatních fondů ze zisku snížený o neuhrazenou ztrátu z minulých let a povinný příděl do rezervního fondu. K výplatě zálohy nelze použít*

*rezervních fondů, které jsou vytvořeny k jiným účelům, ani vlastních zdrojů, jež jsou účelově vázány a jejichž účel není obchodní korporace oprávněna měnit.*⁴⁸

Na základě výše uvedeného lze vyslovit domněnku, že zakládající člen malého družstva nemůže příliš očekávat v 1. roce existence družstva, že z titulu jeho členství a práce pro družstvo zcela pokryje své životní náklady a zvýší hodnotu své soukromé finanční rezervy.

6.3 Zdanění příjmu člena družstva – právnické osoby

Při zdanění podílu na zisku družstva u člena, jenž je právnickou osobou, je podstatné, zda je tato osoba ve vztahu k družstvu tzv. mateřskou společností. Pokud tak není, zdaňuje se podíl na zisku srážkovou daní 15% stejně jako u fyzické osoby. Je-li člen družstva mateřskou právnickou osobou, pak je její podíl na zisku osvobozen od daně z příjmu dle § 19 odst. 1 písm. ze) a § 19 odst. 1 písm. zi), a v ustanovení následných a tak tedy tento příjem tato osoba vyloučí ze základu daně na řádku 110 svého daňového přiznání k DPPO.

Mateřskou společností se stane ta právnická osoba, která vlastní nejméně 10% podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti a současně tento podíl drží nepřetržitě 12 měsíců. Tuto 2. podmínku lze splnit i dodatečně v souladu s § 19 odst. 4 ZDP.

Osvobození podílů na zisku (dividend), jenž plynou mateřské společnosti od její dceřiné společnosti, je ovlivněnou určitou daňovou nevýhodou. Podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP nejsou daňově účinnými výdaje (náklady) mateřské společnosti, jenž souvisí s držbou podílu v dceřiné společnosti, které se člení na přímé a nepřímé (režijní) náklady. Příklady takových výdajů uvádí Pokyn GFŘ č. D-6.

V rámci uvedeného daňového omezení existují 2 výjimky:

- podle § 24 odst. 7 ZDP lze o přímé výdaje (náklady) spojené s držbou podílu v dceřiné společnosti zvýšit nabývací cenu podílu,

⁴⁸ dle § 40 odst. 2 ZOK

- podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP nepřímé (režijní) náklady související s držbou podílu ve dceřiné společnosti jsou omezeny paušálně shora na 5% příjmu z podílu na zisku vyplaceného dceřinou společností.

6.4 Být či nebýt plátce DPH

Předmětem daně z přidané hodnoty je dodání zboží (včetně nemovitostí) a poskytnutí služeb. Princip daně z přidané hodnoty (dále jen DPH) spočívá v odvádění daně pouze z rozdílu ceny mezi vstupy a výstupy, tedy z té hodnoty, o kterou se cena zboží či služby zvýší.

Plátcem DPH je každý subjekt, který se na místně příslušném Finančním úřadě jako plátce zaregistruje a to buď povinně nebo dobrovolně. Osoba povinná k dani, která má sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku, je povinna se registrovat k dani tehdy, pokud při své samostatné ekonomické činnosti dosáhne obratu většího než 1 milion Kč a to za nejvýše 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

Pro koho je registrace k DPH povinná?

- překročením obratu 1 milion Kč za nejvýše 12 kalendářních měsíců
- členstvím ve společnosti (dříve sdružení), kde je některý z členů plátcem DPH
- nabytím majetku privatizací nebo prodejem podniku
- pokračováním v činnosti po zemřelém plátcí
- pořízením zboží z jiného členského státu v EU v hodnotě nad 326 000,- Kč, automobilu nebo zboží se spotřební daní
- přijetím služby od zahraniční osoby registrované k DPH jinde než v ČR, která nemá v ČR provozovnu, případně od osoby, která nemá v EU sídlo, místo podnikání, provozovnu, místo pobytu ani místo, kde se obvykle zdržuje, i když není registrována k DPH
- poskytnutím služby v jiném členském státě, pokud povinnost přiznat a zaplatit daň vzniká příjemci služby a z dalších důvodů uvedených v § 94 zákona o DPH

Pro rok 2014 zůstávají sazby DPH pro sníženou (15 %) a základní sazbu (21 %) DPH nezměněny. Zboží a služby ve snížené sazbě jsou uvedeny v Přílohách č. 1-4 k zákonu č. 235/2004 Sb.

Každý podnikatelský subjekt je při vzniku a dále v průběhu své ekonomické činnosti po určitý čas neustále konfrontován s možností dobrovolné registrace k DPH.

Obecně lze tvrdit, že většina živnostníků a firem bude převážně nakupovat u větších obchodních partnerů, tedy u plátců DPH. Proto pro rozhodování, zda osoba povinná k dani bude či nebude dobrovolným plátcem DPH, bude spíše určující, zda firma prodává plátcům či neplátcům. Dále je potřeba si uvědomit, že tržní ceny většiny zboží a služeb tvoří především plátcem DPH.

V úvodní fázi rozhodování je k užítku brát v potaz tato obecná pravidla:

- **pokud prodáváme plátcům, tak je výhodné být také plátcem DPH**
- **pokud prodáváme neplátcům, pak je výhodnější být také neplátcem DPH**

V další fázi tohoto rozhodování je užitečné si uvědomit následující okolnosti:

Kdy se dobrovolná registrace k DPH vyplatí?

- podnikateli, jenž dodává zboží osobám registrovaným k DPH v jiných členských zemích EU nebo v zahraničí
- podnikateli, který nakupuje své vstupy v základní sazbě DPH a prodává své výstupy v sazbě snížené
- podnikateli, který uvažuje o pořízení nových investic (např. nákladní automobil)

Kdy se dobrovolná registrace k DPH nevyplatí?

- všem, kteří prodávají zboží a poskytují služby konečným spotřebitelům – neplátcům
- obchodníkům, kteří nakupují zboží v zahraničí a prodávají konečným spotřebitelům
- podnikatelům, kteří nakupují své vstupy se sníženou sazbou DPH a prodávají své výstupy se sazbou základní (např. v pohostinství)

7. Specifikum družstva: spotřebitelské dividendy

Podle zákona č. 90/2012 Sb. o obchodních korporacích může mít družstvo neomezený počet členů. Tato právní skutečnost umožňuje vznik **systemu spotřebitelských dividend**. Tento systém je v souladu s obecně uznávanými družstevními principy, umožňuje tedy příležitost spotřebitele a člena družstva participovat na hodnotě své útraty (spotřeby) za produkty družstva.

Spotřebitelské dividendy jsou v podstatě podíly na disponibilním zisku družstva zdaněné srážkovou daní. Výše každé z těchto dividend závisí na objemu jednotlivé roční útraty.

Je vhodné, aby takové družstvo bylo v počátku spíše malého rozsahu (1 provozovna) a především je důležité, ale by nebylo plátcem DPH, aby tak nedocházelo k dalšímu daňovému zatížení spotřebitele.

Kostrou takového systému bude:

- možnost stát se členem otevřeného spotřebního družstva, hodnota základního členského vkladu činí 1000,- Kč,
- úprava stanov, ve které bude stanoven způsob určení částky z potenciálního disponibilního zisku a to v závislosti na součtu nároků jednotlivých členů.

Příklad:

Družstvo musí stanovit tzv. klíč, podle kterého se bude určovat, kolik procent ze zisku se bude dělit mezi členy s nárokem. Vhodný je formát tabulky.

Tabulka č. 1: Nárok na roční spotřebitelskou dividendu v procentech

Roční útrata (Kč)	Výše nároku
100 - 2 500	7%
2 501 - 5 000	8%
5 001-10 000	9%
10 001 - 15 000	10%

Zdroj: vlastní zpracování

Mějme tedy spotřební družstvo, neplátce DPH, zabývající se prodejem potravin, které dosáhlo za minulé účetní období disponibilního zisku 400 000 Kč. Součástí obdržených tržeb jsou tyto roční útraty členů družstva:

Tabulka č. 2: Nárok konkrétních členů – spotřebitelů družstva

Značka člena	Roční útrata (Kč)	Nárok (Kč)	Po zdanění (Kč)
Č1	4 500	360	306
Č2	3 000	240	204
Č3	14 000	1 400	1 190
Č4	8 000	720	612
Č5	2 400	168	143

Zdroj: vlastní zpracování

Z uvedených výpočtů vyplývá, že na nároky z útrat členů bylo vyčleněno 0,722% disponibilního zisku družstva, z toho 15% bylo odvedeno v rámci srážkové daně, pak tedy uvedení členové – spotřebitelé obdrží celkem 0,618%. Další nárok na profit bude těmto osobám plynout z titulu členství v družstvu a to v závislosti na existenci základního členského vkladu v minimální hodnotě 1 000 Kč a objemu finančních prostředků určených k rozdělení.

7.1 Účtování nároku a výplaty spotřebitelských dividend

Stanovení nároku spotřebitelských dividend vyžaduje vedení podrobné analytické evidence ročních útrat jednotlivých členů – spotřebitelů nebo důkladnou archivaci příjmových pokladních dokladů vydaných při prodeji zboží či elektronickou pokladnu s fiskální pamětí. O úbytku zásob účtuje družstvo v tomto případě způsobem A.

Mějme variantu podrobné analytické evidence, kdy každý člen družstva je veden pod samostatným evidenčním číslem.

Příklad

Člen družstva Ivo Bartoš, vedený pod evidenčním číslem Č1, utratil za svou spotřebu u spotřebního družstva dne 10.10.2014 částku 600 Kč. Tato částka je jeho roční útratou.

Tabulka č. 3: Účtování družstva o prodeji zboží

Číslo	Účetní případy	Kč	MD	D
50.	Prodej zboží v hotovosti (neplátce DPH)	600	211/Č1	604
51.	Úbytek zboží na prodejně	420	504	132

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 4: Účtování nároku a výplaty spotřebitelské dividendy

Číslo	Účetní případy	Kč	MD	D
100.	Přiznání podílu na zisku (7% z 600 Kč)	42	431	364
101.	Srážka daně z podílu na zisku	7	364	342
102.	Výplata podílu na zisku	35	364	221
103.	Odvod sražené daně	7	342	221

Zdroj: vlastní zpracování

Je potřeba si uvědomit, že spotřebitelské dividendy jsou jen částí podílu na zisku družstva. Další podíl plyne z titulu celkového členského vkladu, kdy po konání členské schůze dochází k dělení určité části disponibilního zisku mezi členy družstva a to většinou podle poměru výše jednoho členského vkladu vůči všem vkladům celkem.

Důležité je do stanov družstva uvést, že nárok na spotřebitelskou dividendu vzniká pouze v případě kladného hospodářského výsledku.

Uplatnění systému spotřebitelských dividend lze najít například v oblasti prodeje a spotřeby biopotravin z lokálních zemědělských farem. V současnosti v České republice a na Slovensku neustále vznikají tzv. bedýnkové komunity, které jsou vlastně spolkem spotřebitelů, který má partnerský vztah s lokálními zemědělci, kteří produkují potraviny v biokvalitě, tedy bez ošetřování pesticidy a pod. Tyto spolky se nazývají Komunity podporovaného zemědělství. V praktické rovině tedy tento koncept může mít celou řadu podob, např.: skupina spotřebitelů se domluví s hospodářem na předplacení sezónní úrody s tím, že hospodář lidem potom předplacenou úrodu obvykle zaváže pravidelně na jedno smluvené výdejní místo. Další variantou je vznik bioprodejen ve větších obcích.

V těchto prodejnách živnostník zprostředkuje svým zákazníkům nákup od prověřených farmářů a dalo by se říct, že tak vytvoří svou vlastní komunitu spřízněných zákazníků.

A právě v takové situaci vzniká prostor pro spotřební družstvo se systémem spotřebitelských dividend, které své komunitě zákazníků umožní díky členství profitovat na ještě vyšší úrovni.

PRAKTICKÁ ČÁST

Praktická část této bakalářské práce je koncipována jako tzv. manuál, jehož ambicí je stát se vstupním informačním zdrojem pro založení malého družstva a dále sloužící k reflektování jeho budoucí hospodářské činnosti z pohledu administrativních, účetních a daňových aspektů. Obsahem této části bude modelování vzniku a činnosti fiktivní obchodní společnosti: Družstvo BioRegion. Impuls k založení tohoto družstva vzniká k datu 1.1.2014, to tedy znamená, že již podle nových právních norem zákona č. 90/2012 Sb. o obchodních korporacích.

Mějme tedy 4 zakládající členy družstva, jenž jsou fyzickými osobami a daňovými rezidenty ČR:

- 1) pan Petr, podnikající v zemědělství a evidovaný jako samostatně hospodařící rolník,
- 2) pan Martin, podnikatel v oboru grafiky a keramické výroby s malbou a současně zahrádkář, provozovna bude zřízena v jeho rodinném domě,
- 3) pan Roman, státní zaměstnanec ve služebním poměru, ve vztahu k družstvu jako investující člen,
- 4) pan Karel, zaměstnanec v průmyslovém podniku (obchodní závod) jako účetní.

Podnikatelským záměrem těchto osob je snaha o vytvoření odbytového kanálu pro prodej základních zemědělských plodin na principu „Vesnice zásobuje město“ a to zřízením provozovny, ve které bude příležitost běžného nákupu produktů zeleniny a ovoce v syrovém i sušeném stavu, dále možnost prodat vlastní zemědělskou úrodu či pouhé přebytky a současně uskutečnit nákup, popř. směnu. Cílovou skupinou obchodních partnerů jsou běžní spotřebitelé, pěstitelé ze zahrádkářských kolonií a nepodnikající zemědělci z okolních vesnic, podnikatelé zapsaní v evidenci samostatně hospodařících rolníků. Lokalitou aktivit je maloměsto Uherské Hradiště a okolí.

Ústřední myšlenkou tohoto podnikatelského záměru je umožnit spotřebiteli nákup sezónních zemědělských plodin regionu v ideální fázi zralosti a tak odlišit svou nabídku vůči produktům prezentovaných v místních supermarketech nadnárodních korporací.

Jediným konkurenčním subjektem je firma BEDÝNKY UH, která nabízí zprostředkování nákupu produkce místních farmářů na principu bedýnkových komunit. Zakládající členové Družstva BioRegion plánují v počátku svých aktivit taktéž využít bedýnkový systém a postupně, resp. ve druhém roce podnikání, budovat mini flotilu pojízdných prodejen a současně být spoluzakladatelem dalšího družstva, jenž se bude zabývat účetním, daňovým a ekonomickým poradenstvím především v oblasti podnikání v zemědělství. Součástí této činnosti bude organizování veřejných prezentací na téma: Výhody družstevního podnikání a význam lokálního multiplikátoru. Toto nově vzniklé družstvo založí další obchodní družstvo, které bude provozovat e-shop s rukodělnými výrobky na principu drop-shippingu.

V 1. roce podnikání se bude Družstvo BioRegion snažit vytvořit aktivní obchodní systém, jehož základními prvky bude využití principu komisionářské smlouvy a vytvoření systému vratných obalů pro bedýnkový prodej s dodáním do domu. Dále má v plánu během několika let vytvořit projekt tzv. 1. soukromé zahrádkářské kolonie, dále pronajmout ornou půdu, která bude určena ke spotřebitelskému samosběru.

Největší odlišnost od konkurence bude spočívat ve vytvoření systému tzv. **spotřebitelských dividend**. Družstvo BioRegion bude postupně směřovat ke zcela otevřenému družstvu spotřebitelů, tzn. že počet členů družstva nebude omezen. Výše podílu na zisku družstva bude u jednotlivých členů ovlivněna objemem jejich roční útraty a tak vlastně člen-spotřebitel obdrží zpětně slevu na svůj roční nákup, avšak tato částka bude zatížena srážkovou daní. Takhle sestavený systém spotřebitelských dividend má za cíl alespoň částečně konkurovat marketingovým kampaním supermarketů, jenž lákají zákazníky pomocí akcí množstevních slev, výprodejů před zavírací hodinou apod.

Princip družstevního vlastnictví obecně umožňuje členům družstva stát se současně spotřebitelem, dodavatelem, odběratelem, investorem či zaměstnancem. V tomto případě může spotřebitel kromě pozice odběratele zaujmou i roli investora, popř. dodavatele. Je zřejmé, že tato příležitost v podmínkách ekonomiky ČR citelně chybí, tak jsem tohoto názoru, že takto vytvořený firemní systém se může stát zajímavou konkurenční výhodou.

Jelikož dodavatelé i odběratelé budou hlavně neplátcí DPH, pak je jasné, že povinná registrace k DPH v závislosti na překročení obrátu 1 milion Kč za posledních 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, bude rizikem tohoto druhu podnikání.

8. Založení a vznik obchodní korporace: Družstvo BioRegion

Zakládající členové plánují vznik družstva, tedy zápis do obchodního rejstříku, na datum 1.6.2014. Družstvo volí jako své účetní období tzv. **kalendářní rok**.

Kroky vedoucí k založení družstva podnikají zakládající členové již od 15.4.2014. Při konání ustavující schůze čtyř zakládajících členů za přítomnosti notáře dojde ke schválení stanov, k volbě předsedy malého družstva, k potvrzení názvu družstva, k dohodě na vklad ve výši základního kapitálu a dalšího vkladu jednotlivých členů. Družstvo volí jako své podnikatelské oprávnění tzv. superživnost, jenž se oficiálně nazývá: Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1-3 živnostenského zákona. Sídlo družstva bude umístěno v režimu měsíčně placeného nájmu v nemovitosti člena družstva pana Martina. Předmětem nájmu bude kancelářský prostor včetně prostoru prodejny v celkové rozloze 80 m² v lokalitě Stará Tenice v Uherském Hradišti. Součástí založení a vzniku družstva je uhrazení a následné vyúčtování zřizovacích výdajů.

Existují dvě možnosti, jak účtovat o zřizovacích výdajích:

- zřizovací výdaje zaplatil jeden nebo více společníků. V tomto případě se zřizovací výdaje účtují souvztažně se závazkem za společníky na účtu 365 - Ostatní závazky ke společníkům. Po vzniku společnosti jsou výdaje společníkům proplaceny.
- zřizovací výdaje zaplatil správce vkladu (banka) přímo z poskytnutých vkladů společníků. V tomto případě společnost nemá ke společníkům žádný závazek. Společníci na zřizovací výdaje nemusí platit žádný další příplatek.

Zřizovací výdaje před vznikem družstva byly vynaloženy v těchto hodnotách a byly uhrazeny jedním ze zakládajících členů:

- odměna notáře 7 260 Kč včetně DPH
- poplatek rejstříkovému soudu v Brně 6 000 Kč
- výdaje na pracovní cesty 4 000 Kč

- právní služby při tvorbě stanov 10 000 Kč

Ke dni zápisu družstva do obchodního rejstříku dochází k otevření účetních knih:

Tabulka č. 5: Účtování počátečních stavů daných účtů

Číslo	Účetní případy	Kč	MD	D
1.	Základní kapitál	404 000	701	411
2.	Bankovní účet	404 000	221	701
3.	Závazek za společníkem (členem)	27 260	701	365
4.	Zřizovací výdaje	27 260	381	701

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 6: Zahajovací rozvaha k 1.6.2014

Aktiva		Pasiva	
Bankovní účet	404 000	Základní kapitál	404 000
Náklady příštích období	27 260	Závazek za společníkem (členem)	27 260

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 7: Účtování dalších účetních případů

Číslo	Účetní případy	Kč	MD	D
5.	Zúčtování zřizovacích výdajů	27 260	518	381
6.	Uhrazení závazku za společníkem z BÚ	27 260	365	221

Zdroj: vlastní zpracování

8.1 Sídlo a provozovna družstva v nájmu

Družstvo uzavřelo ústní dohodu o nájmu prostor pro podnikání se svým členem Martinem. Plocha prostoru činí 80 m², obvyklá cena v této lokalitě je 100 Kč/m². Součástí dohody je, že nájem začíná 1.6.2014, je splatný měsíčně vždy poslednímu dni daného měsíce v částce 8 000 Kč. Cenu energií spojených s užíváním prostor bude pronajímatel fakturovat v rámci ročního vyúčtování až v roce 2015.

Tabulka č. 8: Účtování nájmu

Číslo	Datum	Účetní případy	Kč	MD	D
7.	1.6.2014	Uzavření dohody o nájmu	56 000	518	321
14.	30.6.2014	Platba nájemného za červen	8 000	321	221
20.	31.7.2014	Platba nájemného za červenec	8 000	321	221
:	:	:	:	:	:

Zdroj: vlastní zpracování

Komentář:

Jelikož by podnikání družstva mělo nést užitek především pro své členy, tak je důležité, aby při obchodních vztazích se svým členem bralo družstvo v potaz i jeho daňovou pozici. Člen družstva a současně pronajímatel pan Martin, jako OSVČ, nemá uvedenou nemovitou věc ve svém obchodním majetku a tak příjem z nájmu uplatní ve svém daňovém přiznání za rok 2014 ve výši 56 000 Kč a to v rámci § 9 ZDP s možností uplatnění 30% výdajového paušálu.

9. Pořízení dlouhodobého majetku k podnikání

Družstvo BioRegion se rozhodlo, že v rámci dosažení, zajištění a udržení svých budoucích zdanitelných příjmů musí investovat do pořízení počítače, účetního software a dodávkového automobilu. Aby se hmotná či nehmotná věc stala dlouhodobým obchodním majetkem družstva, tak musí být zařazena do používání za následujících podmínek:

- vstupní hodnota hmotné věci musí být vyšší než 40 000 Kč
- vstupní hodnota nehmotné věci musí být vyšší než 60 000 Kč

Dalším společným znakem obou věcí, mají-li se stát obchodním majetkem, je skutečnost, že taková věc má dobu použitelnosti delší než 1 rok.

Cena takového majetku se promítne do nákladů pomocí odpisů, resp. pomocí souhrnu odpisů: oprávk. Odpis je vlastně nákladem, který není fakticky výdajem. Způsob, jakým se účetní odpisy (resp. odpisové plány) stanovují, je **plně v kompetenci účetní jednotky** (na rozdíl od způsobu výpočtu daňových odpisů). Celkový nárok na uplatnění odpisů je ovlivněn stavem, zda je odpisovatel prvním vlastníkem majetku, tzn. jestli koupil majetek, který ještě nebyl odpisován a byl u prodávajícího zboží. Dalším omezením uplatnění odpisu je situace, kdy je majetek prodán či firma ukončí svou podnikatelskou činnost. Dílčí výše měsíčního či ročního daňového odpisu hmotného majetku je ovlivněna zvolenou metodou odpisování: rovnoměrná či zrychlená, a také volbou zvýšení odpisu v 1. roce odpisování. U nehmotného majetku je důležité, zda je smlouva (licence) uzavřena na dobu určitou či neurčitou. U nehmotného majetku, ke

kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou, u smlouvy na dobu neurčitou je doba odpisování stanovena dle § 32a odst. 6 ZDP. U nehmotného majetku nelze odpisování přerušit.

Družstvo BioRegion se rozhodlo v rámci svého odpisového plánu stanovit své účetní odpisy na úrovni odpisů daňových. Důvodem je i předběžný záměr družstva neuplatnit svůj nárok na snížení základu daně pomocí daňových odpisů, jelikož družstvo předpokládá, že v rámci většího objemu nákladů spojených se startem podnikání bude výhodnější tyto nákladové nároky tzv. ušetřit pro další účetní a daňová období. Dále družstvo nemá v plánu v roce 2014 a 2015 investovat do technického zhodnocení majetku.

Příklad

Družstvo (neplátce DPH) koupilo za 45 000 Kč včetně DPH počítačovou sestavu: hardware počítače, monitor, laserovou tiskárnu, klávesnici, optickou myš, nainstalovaný operační systém. Tuto sestavu hmotných věcí se rozhodlo zařadit do používání jako soubor movitých věcí s cílem uplatnit v nákladech metodou rovnoměrného odpisování. Dále družstvo pořídilo účetní software v hodnotě 61 000 Kč včetně DPH. Právo užívat tento produkt je ve smlouvě stanoveno na dobu neurčitou. Instalace proběhla ve vlastní režii. Doba odpisování nehmotného majetku činí 36 měsíců. Oboje odpisy byly stanoveny na úrovni daňových.

Tabulka č. 9: Účtování dlouhodobého majetku

Číslo	Datum	Účetní případy	Kč	MD	D
8.	2.6.2014	Pořízení počítačové sestavy	45 000	042	321
9.	2.6.2014	Uvedení počítač. sestavy do užívání	45 000	022	042
10.	2.6.2014	Platba faktury za počítačovou sestavu	45 000	321	221
11.	3.6.2014	Pořízení účetního software	61 000	041	321
12.	4.6.2014	Instalace účetního software ve vl.režii	1 000	041	622
13.	4.6.2014	Účetní software zařazen do používání	62 000	013	041

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 10: Roční odpisy dlouhodobého majetku v 1. roce používání

Číslo	Datum	Účetní případy	Kč	MD	D
100.	31.12.2014	Roční odpis počítačové sestavy	9 000	551	082
101.	31.12.2014	Roční odpis účetního software	10 334	551	073

Zdroj: vlastní zpracování

Komentář:

U pořizování dlouhodobého majetku se projevuje nevýhoda neplátcovství DPH. Je potřeba si uvědomit, že neplátce účtuje a zařazuje majetek v ceně včetně DPH, tzn. že díky DPH dosáhne u hodnoty dlouhodobého hmotného majetku dříve hranice 40 000 Kč a tedy přichází o možnost uplatnit tuto investici přímo do nákladové spotřeby.

Avšak tato situace může nastat i u plátce DPH a to tehdy, pokud nakoupí budoucí obchodní majetek u neplátce DPH, ale tato varianta je málo pravděpodobná.

9.1 Specifický hmotný majetek: automobil v podnikání

Družstvo BioRegion reaguje na možnost koupě dodávkového automobilu Ford Transit 2.0 TDDI, 74 kW, rok výroby 2004. Prodejcem je člen družstva pan Martin, který je 2. majitelem již 5 let a tedy i plátcem ekologické daně. Obvyklá cena tohoto automobilu se pohybuje v rozmezí 70 000 – 90 000 Kč. Kupní smlouva byla uzavřena v ceně 75 000 Kč. Uvedený dodávkový automobil nebyl u prodejce zařazen do obchodního majetku a tedy nebyl odpisován.

Družstvo se rozhodlo u tohoto hmotného majetku uplatňovat paušální výdaje na dopravu v plné výši. To tedy znamená, že nebude možné uplatnit náklady na spotřebu pohonných hmot a parkovné. Daňově uznatelnými náklady naopak budou odpisy, pojistné, výdaje na opravu, výdaje na provozní kapaliny a pneu, silniční daň, dálniční známka a pod. Tyto výdaje se v účetnictví družstva neobjeví, budou uplatněny jako položka snižující základ daně v rámci daňového přiznání k dani z příjmu. Tento hmotný majetek byl pořízen a vložen do obchodního majetku dne 15.6.2014.

Výše nároku na paušální výdaje na dopravu za rok 2014:

$(1 \text{ měsíc} \times 5\,000 \times 16/30) + (6 \text{ měsíců} \times 5\,000) = 32\,667 \text{ Kč}$

Tabulka č. 11: Účtování automobilu v podnikání

Číslo	Datum	Účetní případy	Kč	MD	D
14.	15.6.2014	Pořízení dod. automobilu	75 000	042	321
15.	15.6.2014	Automobil zařazen do používání	75 000	022	042
16.	15.6.2014	Platba povinného ručení	9 000	548	221
102.	31.12.2014	Roční odpis	8 250	551	082

Zdroj: vlastní zpracování

Používá-li se automobil pro podnikání nebo jinou samostatně výdělečnou činnost, musí se za něj platit silniční daň. Tato daň se platí jen za ty měsíce, ve kterých byl automobil použit k podnikání. Zálohy na silniční daň se platí v termínech do 15. dubna, 15. července, 15. října a 15. prosince. Rozhodným obdobím je kalendářní čtvrtletí, u zálohy splatné 15. prosince jsou rozhodným obdobím měsíce říjen a listopad. Výše roční daně závisí na zdvihovém objemu motoru v cm³ a na součtu největších povolených hmotností na nápravy v tunách a počtu náprav u návěsů.

Roční silniční daň na zakoupené vozidlo činí 3 900 Kč.

Tabulka č. 12: Účtování silniční daně

Číslo	Datum	Účetní případy	Kč	MD	D
25.	15.7.2014	Úhrada zálohy na silniční daň	325	345	221
50.	15.10.2014	Úhrada zálohy na silniční daň	975	345	221
95.	15.12.2014	Úhrada zálohy na silniční daň	650	345	221
106.	31.12.2014	Předpis silniční daně 2014	1 950	531	345

Zdroj: vlastní zpracování

Komentář:

Obecně je prodej movitých věcí od DPFO osvobozen. Z tohoto obecného pravidla jsou vyjmuta motorová vozidla, letadla a lodě. Pro jejich osvobození od daně musí doba vlastnictví přesáhnout dobu 1 roku. Tato podmínka u příjmu z prodeje automobilu byla u člena družstva pana Martina splněna.

10. Účetní aspekty pořízení zásob

Družstvo obchoduje se zemědělskými produkty určenými ke konečné spotřebě, dále pak se sušenými plody ovoce a s krmivem pro domácí zvířata. Tyto zásoby jsou zbožím družstva. Z důvodu předpokladu, že dodavateli budou i drobní zemědělci a tedy bude

docházet k účtování nákupů v menších objemech a v omezeném sortimentu, volí družstvo v rámci své vnitropodnikové směrnice účtování zásob způsobem B, tzn. že nebude docházet k účtování přírůstků a úbytků zásob a tedy k používání účtu 131 – Pořízení zboží a nákup zboží bude zachycen přímo do nákladů. O nakupovaném materiálu bude účtováno obdobně. Podmínkou takové volby je vést průkaznou evidenci o zásobách mimo účetnictví na skladových kartách.

Nákupu zboží předchází převod hotovosti z bankovního účtu do pokladny.

Tabulka č. 13: Převod peněz do pokladny

Číslo	Datum	Účetní případy	Kč	MD	D
17.	16.6.2014	Výběr peněz z bankovního účtu	30 000	261	221
18.	17.6.2014	Příjem peněz do pokladny	30 000	211	261

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 14: Účtování o zásobách

Číslo	Datum	Účetní případy	Kč	MD	D
18.	18.6.2014	Nákup brambor 300 kg á 6 Kč/1kg	1 800	504	211
19.	18.6.2014	Nákup mrkve 100 kg á 5 Kč/1kg	500	504	221
20.	19.6.2014	Nákup kanc. papíru na fakturu	640	501	321
21.	19.6.2014	Platba faktury za kanc. papír	640	321	221

Zdroj: vlastní zpracování

Družstvo obchoduje se zbožím podléhající poměrně rychle zkáze, proto je vhodné v interní směrnici stanovit normu přirozených úbytků zboží. Tato norma je vyjádřena procentem z obrátu nebo stavu zásob. Na konci účetního období provede družstvo povinnou inventarizaci zásob. O zásobách sledovaných v účetnictví způsobem B se o normě přirozeného úbytku zboží neúčtuje. O vyřazeném zboží se v průběhu roku vystavuje Protokol o likvidaci zásob, který potvrzuje existenci chybějícího zboží na skladě. Výrazný rozdíl ve stavu zásob zboží se označí jako manko, které se účtuje 549/132. Konečný zůstatek zboží se ke konci účetního období převádí do rozvahy způsobem 132/504.

Komentář:

Družstvo volí variantu účtování o zásobách způsobem B z důvodu menší administrativní zátěže v počtu účetních případů týkajících se pohybu zásob. Otázkou

ovšem je, zda takové pojetí účtování zásob nebude impulsem pro daňovou kontrolu ze strany správce daně.

11. Mzdová politika družstva

Družstvo poskytuje svým členům příležitost získání dalšího příjmu na základě titulu z dohod o provedení práce, dohod o pracovní činnosti nebo pracovních smluv na principu mezd s pohyblivou složkou. Další možností je uzavření smlouvy příkazního typu např. o zprostředkování obchodu či o obchodním zastoupení.

Družstvo rozhodlo, že jediným zaměstnancem bude člen družstva pan Martin a to jako vedoucí provozovny s oprávněním uzavírat dohody o provedení práce s jinými subjekty. Pan Martin, který je výtvarník zabývající se grafickými návrhy a keramickou výrobou, je evidován jako subjekt podnikající podle zvláštních předpisů. Mzda bude stanovena na úrovni minimální hrubé měsíční mzdy v hodnotě 8 500 Kč a to s pohyblivou složkou.

Jeho vztah k družstvu je následující:

- člen družstva
- zaměstnanec družstva
- pronajímatel nemovité věci družstvu
- prodejce dodávkového automobilu družstvu
- dodavatel přebytků ze své soukromé zahrádkářské činnosti
- příležitostný autor propagačních materiálů o družstvu

Daňové výhody uvedeného člena družstva vyplývající ze vztahu z titulu pracovní smlouvy v závislé činnosti:

- díky pracovní smlouvě změna z režimu hlavní podnikatelské činnosti na režim vedlejší podnikatelské činnosti, tzn. že takovému podnikateli končí po dobu trvání vztahu v závislé činnosti zákonná povinnost odvodů měsíčních záloh na sociální a zdravotní pojištění,
- možnost získání nezdaněného zaměstnaneckého benefitu v částce 55% hodnoty stravenky,
- možnost plnění z nemocenského pojištění placeného zaměstnavatelem po dobu úvodních 14 dní (bez prvních 3 dnů) a dále nárok na další dny nemoci hrazené

prostřednictvím úřadu České správy sociálního zabezpečení, další výhodou je vznik práva na dovolenou v závislosti na počtu odpracovaných dnů v roce,

- možnost zaměstnaneckého benefitu: příspěvek na dovolenou.

Mzda s pohyblivou složkou představuje pro družstvo především nástroj pro daňovou optimalizaci mzdových nákladů. Avšak vytvoření pracovního místa vyvolává kromě vyplacené mzdy vznik řady dalších nákladů. Kromě zvýšeného počtu administrativních úkonů, např. ohlašovací povinnost při přijetí a odchodu nového pracovníka, povinnost vést evidenci docházky atd. vzniká družstvu povinnost uzavřít úrazové pojištění na činnost zaměstnance s pravidelnou platbou a především dochází ke vzniku nákladů na odvodech na sociálním a zdravotním pojištění za zaměstnavatele, které jsou plně daňově uznatelnými náklady.

11.1 Konstrukce mzdy s pohyblivou složkou a její účtování

Příklad

Pan Martin, člen a zaměstnanec družstva, obdržel za odpracovaný měsíc červen základní mzdu 8 500 Kč a současně odměnu 500 Kč. Celková hrubá mzda tak v součtu činila 9 000 Kč. Bylo podepsáno Prohlášení poplatníka daně z příjmu.

Tabulka č. 15: Výpočet nároku měsíční mzdy

Hrubá mzda	9 000 Kč
Zdravotní pojištění zaměstnance (4,5%)	405 Kč
Sociální pojištění zaměstnance (6,5%)	585 Kč
Superhrubá mzda (9 000 x 1,34)	12 060 Kč
Odvod zaměstnavatele na pojistném (34% z 9 000)	3 060 Kč
Daň 15% ze superhrubé mzdy po zaokrouhlení (12 100)	1 815 Kč
Záloha na daň po slevě na poplatníka (1 815 - 2070)	0 Kč
Čistá mzda (9 000 - 990 - 0)	8 010 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 16: Účtování měsíční mzdy

Číslo	Datum	Účetní případy	Kč	MD	D
30.	2.7.2014	Hrubá mzda zaměstnance	9 000	522	366
31.	2.7.2014	Zdrav. poj. sražené z hrubé mzdy	405	366	336
32.	2.7.2014	Soc. poj. sražené z hrubé mzdy	585	366	336
33.	2.7.2014	Odvody na poj. za zaměstnavatele	3 060	524	336

34.	15.7.2014	Výplata čisté mzdy z bank. účtu	8 010	366	221
35.	15.7.2014	Úhrada pojištění sražené zaměstnanci	990	336	221
36.	15.7.2014	Úhrada pojištění za zaměstnavatele	3 060	336	221

Zdroj: vlastní zpracování

U zaměstnaného člena družstva je důležitý nenárokový zaměstnanecký benefit: příspěvek na sport, kulturu, rekreace a zájezdy. Zaměstnavatel může tento benefit poskytovat ze sociálních fondů nebo ze zisku po zdanění. V případě, že tyto zdroje zaměstnavatel nemá a poskytne takový benefit, jedná se vždy pouze o **nedaňový výdaj zaměstnavatele**. Taková situace zpravidla nastane u poskytnutí příspěvku u nově vzniklé firmy, která účtuje ve svém 1. účetním a daňovém období. Pokud zaměstnavatel zaměstnanci poskytne příspěvek v souladu s ustanovením § 6, odst. 9 písm. d) ZDP, nejsou pro zaměstnance příjmem, který by zvýšil jeho vyměřovací základ zdravotního a sociálního pojištění a daně z příjmu. Hodnota tohoto příspěvku je omezena na 20 000 Kč ročně pro jednoho zaměstnance a vztahuje se i na plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky tohoto zaměstnance. Podmínkou realizace takového zaměstnaneckého benefitu je povinná fakturace poskytovateli plnění zaměstnanci přímo zaměstnavatelem.

Využití příspěvku má specifický význam pro zaměstnaného člena družstva. Je důležité si uvědomit, že profit z kladného hospodaření družstva vzniká jeho členům až po konání výroční schůze, na které se rozhoduje o rozdělení dosaženého disponibilního zisku.

Lze tvrdit, že je zcela legitimní vyplatit členu družstva, pokud je tedy jeho zaměstnancem, tzv. podíl na zisku dříve a to ve formě příspěvku např. na rekreaci. Je zřejmé, že jeho nárok na výplatu podílu z disponibilního zisku může tak být poměrně krácen, ale současně je potřeba si uvědomit, že takový člen získá profit, jehož čerpání je sice vázáno přímo na osobní spotřebu v rámci jeho rekreace, avšak takový profit není zatížen daní z příjmu fyzických osob ani odvody na sociálním a zdravotním pojištění. Nevýhodou pro družstvo je skutečnost, že pokud takový příspěvek nebude zaplacen z disponibilního zisku, nemůže se stát daňově uznatelným výdajem.

Příklad

Družstvo poskytlo svému zaměstnanci a současně členovi družstva panu Martinovi příspěvek na rekreaci v hodnotě 10 000 Kč.

Tabulka č. 17: Účtování o příspěvku na rekreaci

Číslo	Datum	Účetní případy	Kč	MD	D
88.	5.12.2014	Faktura za ubytování rekreanta	10 000	528	321
94.	12.12.2014	Úhrada faktury za ubytování	10 000	321	221

Zdroj: vlastní zpracování

Komentář:

Další variantou optimalizace mzdových nákladů je zaměstnání žáka či studenta v rámci praktické přípravy na budoucí povolání. Příjmy za práci žáků a studentů z praktického vyučování a praktické přípravy jsou od roku 2014 osvobozeny od daně z příjmů (a následně též od pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění). S praxí žáků a studentů souvisí také odpočty na podporu odborného vzdělávání, které si může uplatnit zaměstnavatel, a to na podporu pořízení majetku pro účely odborného vzdělávání a výdajů vynaložených na žáka nebo studenta. Vhodným praktikantem pro družstvo by byl student oboru: prodavač potravinářského zboží se znalostí skladového účetnictví.

12. Účtování o výnosech družstva

Družstvo nabízí možnost prodeje a nákupu zemědělských produktů přímo ve své prodejně nebo v rámci bedýnkového závozu v určený den v týdnu. Dodavateli i odběrateli družstva jsou spotřebitelé, drobní zemědělci a zahrádkáři, podnikatelé – farmáři, restaurace a pod. Společným znakem těchto osob je, stejně jako u družstva, ta skutečnost, že nejsou plátcí DPH. Družstvu tedy přepokládá, že prodeje bude dokladovat pomocí příjmového pokladního dokladu, dále tzv. paragonem či fakturou bez náležitostí daňového dokladu a s dovětkem: nejsem plátce DPH.

Jak bylo již uvedeno výše v kapitole 10. Účetní aspekty pořízení zásob, družstvo účtuje o svých nákupech zásob způsobem B, z tohoto důvodu bude o aktivaci zásob účtováno i na nákladových účtech.

Tabulka č. 18: Obecně o účtování výnosů s vlivem způsobu B

Účetní případy	MD	D
Prodej zboží na fakturu	311	604
Prodej zboží za hotové	211	604

Aktivace materiálu vlastní výroby	501	621
Aktivace zboží do vlastních prodejen	504	621
Aktivace vlastních služeb (instalace software)	041	622

Zdroj: vlastní zpracování

13. Uzavírání účetních knih a účetní závěrka

Před účetní závěrkou probíhá účetní uzávěrka, která představuje několik etap účetní činnosti. Zpravidla po zaúčtování dohadných položek a inventarizačních rozdílů může dojít ke zjištění obrátů jednotlivých účtů a ke stanovení jejich konečných zůstatků. Konečné stavy aktivních a pasivních rozvahových účtů se převedou na účet 702 a konečné stavy nákladových a výnosových účtů na účet 710 a určí se výše zisku.

Tabulka č. 19: 710 – Účet zisků a ztrát

Náklady		Výnosy	
501	640	604	600 000
504	350 000	622	1 000
518	83 260		
522	63 000		
524	21 420		
528	10 000		
531	1 950		
548	9 000		
551	27 584		
Zisk	34 146		
Σ	601 000	Σ	601 000

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 20: 702 – Konečný účet rozvázný

Aktiva		Pasiva	
022	120 000	411	404 000
082	- 17 250	710	34 146
013	62 000		
073	- 10 334		
221	283 730		
Σ	438 146	Σ	438 146

Zdroj: vlastní zpracování

Při účetní závěrce dochází ke zjištění výsledku hospodaření, k výpočtu daně z příjmu a k uzavření účetních knih. Výsledkem této činnosti je dle zákona o účetnictví povinné vyhotovení 3 výkazů: rozvaha, výkaz zisků a ztrát a příloha. Příloha obsahuje obecné údaje o účetní jednotce a o použitých účetních metodách. Další povinností je vyhotovení a zveřejnění výroční zprávy.

Tabulka č. 21: Rozvaha ve zjednodušeném rozsahu ke 31.12.2014

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 07 + 12)	001	465730	27584	438146	0
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002			0	
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 až 06)	003	182000	27584	154416	0
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	62000	10334	51666	
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	005	120000	17250	102750	
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	006			0	
C.	Oběžná aktiva (ř. 08 až 11)	007	283730	0	283730	0
C. I.	Zásoby	008			0	
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	009			0	
C. III.	Krátkodobé pohledávky	010			0	
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	011	283730		283730	
D. I.	Časové rozlišení	012			0	

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období	Minulé účetní období
			5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 14 + 20 + 25)	013	438146	0
A.	Vlastní kapitál (ř. 15 až 19)	014	438146	0
A. I.	Základní kapitál	015	404000	
A. II.	Kapitálové fondy	016		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	017		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	018		

A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	019	34146	
B.	Cizí zdroje (ř. 21 až 24)	020	0	0
B. I.	Rezervy	021		
B. II.	Dlouhodobé závazky	022		
B. III.	Krátkodobé závazky	023		
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	024		
C. I.	Časové rozlišení	025		

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 22: Výkaz zisků a ztrát k 31.12.2014

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	1	600000	
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2	350000	
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	3	250000	0
II.	Výkony	4	1000	
B.	Výkonová spotřeba	5	83900	
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 05)	6	167100	0
C.	Osobní náklady	7	94420	
D.	Daně a poplatky	8	1950	
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	9	27585	
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	10		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	11		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	12		
IV.	Ostatní provozní výnosy	13		
H.	Ostatní provozní náklady	14	9000	
V.	Převod provozních výnosů	15		
I.	Převod provozních nákladů	16		
*	Provozní výsledek hospodaření [ř. 06 - 07 - 08 - 09 + 10 - 11 - 12 + 13 - 14 + (-15) - (-16)]	17	34146	0

VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	18		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	19		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	20		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	21		

Zdroj: vlastní zpracování

13. Výpočet DPPO

Základ daně z příjmu je počítán mimoúčetně a je produktem tzv. daňové analýzy, jejímž cílem je transformace účetního výsledku hospodaření na výsledek hospodaření daňový, tedy daňový (disponibilní) zisk nebo daňovou ztrátu. Transformace spočívá v úpravě účetního zisku o takové položky nákladů a výnosů, které nejsou uznány zákonnými daňovými předpisy. Takové daňově neuznatelné náklady je nutno při transformaci přičíst k účetnímu výsledku hospodaření, uvedenému jako výchozí položka v daňovém přiznání.

Pokud obchodní korporace vykáže daňovou ztrátu, tak pochopitelně žádnou daň z příjmu neplatí. Avšak je velmi důležité si uvědomit, že vykázáním daňové ztráty se prodlužuje lhůta pro vyměření daně o dobu, po kterou můžeš uplatnit vyměřenou daňovou ztrátu, tedy o dalších 5 let. **Proto lze doporučit vykázat alespoň minimální základ daně a nikoliv daňovou ztrátu.** Nejběžnějším prostředkem pro takovou daňovou optimalizaci je neuplatnění odpisů v daném účetním období. Odpisování majetku lze přerušit a pokračovat v odpisování až v dalších letech.

Družstvo BioRegion, jako nově vzniklá obchodní korporace, účtovalo ve svém prvním účetním období od 1.6.2014 do 31.12.2014. V tomto období dosáhlo účetního výsledku hospodaření v hodnotě 34 146 Kč. Během své činnosti neuplatnilo žádné náklady např. na reprezentaci, na manka a škody, na cestovné nad limit a pod. Jediným daňově neuznatelným nákladem je příspěvek na dovolenou v rámci zaměstnaneckého poměru člena družstva a to v hodnotě 10 000 Kč. Účetní odpisy majetku byly pro rok 2014 stanoveny na úrovni odpisů daňových a družstvo se rozhodlo je v plné výši uplatnit.

Výpočet daně z příjmu právnických osob Družstva BioRegion:

Výsledek hospodaření.....	34 146 Kč
Příspěvek na dovolenou.....	+10 000 Kč
Paušální výdaje na dopravu.....	- 32 667 Kč
Nový základ daně po zaokrouhlení.....	11 000 Kč
Daňová povinnost 19%.....	2 090 Kč
Disponibilní zisk.....	32 056 Kč

Z účetního hlediska je existence daně z příjmu zachycena ve dvou účetních případech:

- předpis daně z příjmu z běžné činnosti 591/341
- odvod daně z příjmu z běžné činnosti 341/221

Komentář:

Vyplacení příspěvku na dovolenou jednoho z členů lze chápat jako mimořádnou odměnu za práci pro družstvo nebo jako předem vyplacený podíl na zisku. Uvedených 10 000 Kč však člen neobdrží v peněžní hotovosti, ale pouze jen formou zaplacené faktury za jeho spotřebu, třeba rekreaci. Pokud by člen družstva tuto částku obdržel jako podíl na zisku, byl by postihnut srážkovou daní ve výši 15%, v tomto případě by obdržel pouze 8 500 Kč. Cenou za tento poskytnutý benefit je pro družstvo zvýšený odvod daně o 1 900 Kč.

Od 1.1.2014 zákon o obchodních korporacích nově upravuje možnost výplaty **záloh na podíl na zisku**, a to včetně nerozděleného zisku z předchozích období. Zálohu na výplatu podílu na zisku lze vyplatit pouze na základě mezitímní účetní závěrky, na jejímž základě bude zjištěno, že společnost má dostatek prostředků na rozdělení zisku. Obdobně jako u výplaty podílu na zisku nesmí společnost vyplatit zálohy, pokud by si tím přivodila úpadek podle insolvenčního zákona. Zároveň platí, že výše zálohy na výplatu zisku nemůže být vyšší, než kolik činí součet výsledku hospodaření za běžné účetní období, nerozděleného zisku z minulých let a ostatních fondů ze zisku snížený o neuhrazenou ztrátu z minulých let a povinný příděl do rezervního fondu, pokud je zřízen. Prostředky z rezervních fondů ani z vlastních zdrojů, které jsou účelově vázány a jejichž účel není společnost oprávněna měnit, nemohou být k výplatě záloh na výplatu podílu použity.

14. Dělnba disponibilního zisku mezi členy družstva

Vyplacení podílu na disponibilním zisku obchodní korporace je vždy zatíženo 15% srážkovou daní. Rozdělení tohoto zisku je většinou definováno ve stanovách družstva v závislosti na výši vloženého základního členského vkladu či v závislosti na dohodě vyslovené na výroční chůzi družstva. Kromě výplaty zdaněného podílu a varianty příspěvku na dovolenou u zaměstnaného člena existuje ještě možnost zvýšení základního členského vkladu. Avšak u této varianty dle § 567 odst. 2 zákona o obchodních korporacích existuje jisté omezení: *Zvýšení základního členského vkladu z vlastních zdrojů je možné pouze tehdy, je-li účetní závěrka, na základě které členská schůze o zvýšení rozhoduje, ověřena auditorem s výrokem bez výhrad.*

Průměrná cena auditorské služby pro malou firmu se pohybuje kolem 20 000 Kč, tak je zřejmé, že taková varianta může být naplněna jen u vynikajících hospodářských výsledků družstva.

Členové Družstva BioRegion se dohodli, že člen družstva pan Martin si svůj podíl nárokovat nebude, jelikož již obdržel profit formou příspěvku na dovolenou a 3 zbývající členové souhlasí s rozdělením částky 30 000 Kč rovným dílem. Zbývající částka 2 056 Kč bude ponechána v družstvu.

Tabulka č. 23: Účtování o podílu na zisku

Číslo	Datum	Účetní případy	Kč	MD	D
1.	1.1.2015	Zápis PZ zisku	32 056	701	431
20.	15.5.2015	Přiznané podíly na zisku	30 000	431	364
21.	15.5.2015	Zdanění podílů srážkovou daní 15%	4 500	364	342
22.	15.5.2015	Výplata podílů	25 500	364	221
23.	15.5.2015	Úhrada daně	4 500	342	221

Zdroj: vlastní zpracování

Z uvedeného vyplývá, že každému zakládajícímu členu, jenž vložil do základního kapitálu družstva částku 104 000 Kč, se jeho vklad zhodnotil o 8,2% po zdanění. V situaci, kdy očekávaná inflace v roce 2014 se má pohybovat kolem 2,2 % a úrok na ročním termínovaném vkladu po zdanění bude činit v průměru 2,125%, tak lze tvrdit, zhodnocení vkladu 104 000 Kč dosáhlo na netto úroveň zhodnocení 3,875%, tedy zhodnocení ve výši 4 030 Kč.

Komentář:

Dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. zf ZDP, ve znění Jednotného inkasního místa novely, se s účinností **od 1. 1. 2015 zavádí osvobození příjmů**. Tento záměr zřejmě vyšel z požadavku na odstranění dvojího ekonomického zdanění zisku.

Poprvé k němu dochází na úrovni obchodní korporace, která zaplatí daň ze zisku v sazbě 19% a po druhé na úrovni člena (společníka), ten zaplatí při výplatě podílu na zisku svou daň v sazbě 15% formou daňové srážky.

Takovou změnu ve zdanění podílů na zisku lze považovat v ČR za přelomovou..

Závěr

Cílem podnikatelské činnosti družstva není primárně dosáhnout vysoké úrovně zisku určeného k rozdělení mezi své členy. Tím se podnikání družstva výrazně liší od ostatních obchodních korporací. Lze tvrdit, že členství v družstvu je především ekonomickou a sociální příležitostí jak najít uplatnění pro svůj volný kapitál menšího rozsahu a zároveň získat možnost aplikovat v praxi své kreativní nápady a zkušenosti.

Družstvo při svém vzniku a v rámci své ekonomické činnosti by mělo dbát na co nejnižší nákladovou zátěž svého provozu. Současně by mělo přednostně využívat majetkového a lidského pracovního kapitálu svých členů. Nízké nákladovosti při vzniku družstva lze dosáhnout aktivitou svých zakládajících členů bez nároku na odměnu. Mezi takové aktivity patří např. tvůrčí činnost vedoucí ke tvorbě stanov družstva, rekonstrukce prostor budoucí provozovny a tvorba webové prezentace svépomocí, tvorba studie o budoucí reálné daňové zátěži podnikání družstva a pod.

Z uvedeného vyplývá, že družstvo je při svém vzniku především projektem spřízněných a kreativních osobností, které mají vůli vytvořit tzv. VIP komunitu zakládajících členů. Při zakládání družstva je velmi důležitá role tzv. svolavatele, tedy tvůrčí a vyzrálé osobnosti, která je nositelem původního impulsu k založení právě družstva jako vhodné právní formy obchodní společnosti. Z tohoto důvodu považuji za chybné si družstvo „romantizovat“ jako pouhé seskupení fyzických osob s nízkým osobním kapitálem s cílem spojení se v rámci kolektivní investice.

Dlouhodobým cílem členů družstev by měla být vůle vytvářet řetězce spřízněných družstev, které se stanou právními osobami spojenými v daních. Při vlastnictví podílu na základním kapitálu jiného družstva (dceřiné korporace) v minimální výši 10% lze dosáhnout efektu osvobozeného příjmu z podílu na zisku této korporace. Současně lze vyslovit domněnku, že pokud bude daná fyzická osoba členem v několika družstvech, tak díky tomuto stavu má jistou výhodu, že v případě ztráty svého zaměstnání se může přednostně ucházet o práci v některém z těchto družstev, to tedy znamená, že svým členstvím může dosáhnout stavu, že po období svého produktivního života vlastně aktivně sníží riziko své budoucí nezaměstnanosti.

Chce-li se družstvo odlišit od ostatních konkurenčních firem v oboru a v regionu, mělo by se obecně snažit popularizovat družstevnictví a své družstvo propagovat jako představitele tzv. lokální ekonomiky. V této roli by mělo seznamovat své okolí s principem a významem lokálního multiplikátoru, tedy o ukazateli, který informuje o významu koloběhu peněz a jejich udržení v regionu.

Jako takový „vnitřní družstevní multiplikátor“ (výraz autora této práce) lze chápat příležitost člena družstva být vůči družstvu jednotlivě či souběžně: investorem, dodavatelem, odběratelem, pronajímatelem, obchodním zástupcem, zaměstnancem.

Z uvedeného vyplývá, že člen družstva má kromě svého nároku na podíl na disponibilním zisku družstva i další příležitosti k profitu. Příkladem takového profitu je pozice člena Družstva BioRegion pana Martina v Praktické části této bakalářské práce.

Specifikem podnikání družstva je možnost aplikace systému tzv. spotřebitelských dividend. Tento systém najde uplatnění především v oblasti prodeje zboží základní potřeby, tj. potravin. Systém spočívá v rozšíření členské základny o neomezený počet dalších členů, kteří byly doposud „pouhými“ zákazníky družstva. Zákazník, který se rozhodne složit základní členský vklad např. ve výši 2 000 Kč, se tak stane členem družstva a současně získá profit ze své celkové roční útraty za zboží družstva. Tento profit se nazývá spotřebitelská dividenda. Výše konkrétní dividendy je kalkulována v poměru ku útratě ostatních členů družstva. Tato dividenda tedy funguje jako zpětná sleva, avšak bohužel zdaněna srážkovou 15% daní. Takový jev lze u družstva, které je neplátce DPH, chápat jako efekt fiktivní sazby DPH. Je zřejmé, že takové družstvo se stává zcela otevřeným, tedy družstvem spotřebitelským, pro zakládající členy je takové družstvo již jen tzv. vlajkovou lodí svého podnikatelského know-how a tito členové odcházejí hledat další družstevní příležitost v jiných oborech.

Je velmi důležité si uvědomit, že družstvo je zcela regulérní obchodní korporací. V odborných publikacích je pojmu obchodního družstva věnován stěží jeden odstavec a velmi často se čtenář setká z názorem, že družstvo vlastně ani obchodní společností není.

Podle mého názoru s takovým tvrzením nelze souhlasit. Účetní a daňové aspekty vzniku a činnosti družstva jsou vesměs totožné s jinými obchodními korporacemi např. se společností s ručením omezeným. Jistou odlišností byla do konce roku 2013 povinnost družstva tvořit tzv. nedělitelný fond. Tato povinnost v roce 2014 zanikla.

Účetní a daňové aspekty při vzniku družstva a v rámci jeho podnikatelské činnosti jsou ovlivněny především vztahem družstva ke svým členům.

Družstvo přizpůsobuje svou účetní agendu a daňovou optimalizaci nákladů a výnosů potřebám a zájmům členů své členské základny. Družstvo je příležitostí, jak aktivně vyvíjet činnosti v rámci legitimního kreativního účetnictví a současně směřovat družstvo k racionální daňové optimalizaci své podnikatelské činnosti.

Výhoda družstevního podnikání spočívá především v právní rovině. Díky zákonné volnosti při tvorbě stanov si mohou členové družstva vytvořit mezi sebou zcela privátní právní vztahy.

Družstvo je také zajímavou příležitostí investice do retailové ekonomiky v rámci regionu. V takové investici lze především spatřovat ochranu svých úspor před vlivem inflace. Je zcela možné, že investice do družstevních podílů zčásti nahradí nevýhodné držení kapitálu na spořicíh účtech či na termínovaných vkladech.

Nevýhoda či riziko družstevního podnikání spočívá především v nekvalitním lidském a pracovním kapitálu zakládajících členů. Dalším rizikem je nepochopení odlišnosti podnikání družstva od ostatních obchodních korporací, tedy nepochopení principu, že v družstvu práce zaměstnává kapitál a ne naopak. Dalším rizikem je příliš otevřená možnost růstu členské základny a tak vznikající možnost spekulativního převzetí.

Každý ze zakládajících členů by si měl předem uvědomit, že družstvo je především podnikatelským projektem, od kterého nemůže v počátku očekávat, že vytvoří takové výnosy, které budou stačit na pokrytí všech životních nákladů jednotlivého člena, to tedy znamená, že by neměl v žádném případě měnit své kariérní směřování a opouštět tak své dosavadní zdroje příjmu.

Určitou výjimkou jsou tzv. zaměstnanecká družstva, kdy dochází k situaci, že takové družstvo prostřednictvím kolektivní investice přebírá obchodní korporaci v konkurzu.

V této firmě doposud většina nových členů družstva pracovala v závislé činnosti a tedy očekávají, že podnikatelská činnost družstva bude vytvářet dostatečné výnosy a zisk sloužící mimo jiné k pokrytí životních nákladů členů v zaměstnaneckém poměru.

Na závěr lze tedy vyslovit domněnku, že členství v družstvu je především životní příležitostí jak nastartovat své podnikání nebo možností, jak smysluplně ochránit svůj volný kapitál před inflací.

Seznam použitých zdrojů

Literatura

- (1) DĚDIČ, J., KALINOVÁ, M., ŠTENGLOVÁ, I. *Právo obchodních společností*. Praha: Prospektrum, 1998. 408 s. ISBN 80-7175-064-6
- (2) HELEŠIC, F. *Evropské družstvo*. Praha: Družstevní asociace ČR, 2004. 123 s. ISBN 80-86426-18-1
- (3) HUNČOVÁ, M. *Družstva a jejich role v tržní ekonomice*. Ústí nad Labem: Univerzita Jana Evangelisty Purkyně v Ústí nad Labem, 2006, 197 s. ISBN 80-7044-810-5
- (4) KOČMANOVÁ, A. *Účetnictví – podvojně účetnictví v aplikaci a příkladech*. Brno: CERM, 2006. 235 s. ISBN 80-214-3294-2
- (5) KŘEMEN, B. *100 legálních daňových triků 2013*. Praha: ESAP, s.r.o., 2013. 247 s. ISBN 978-80-260-2627-3
- (6) MELUZÍN, T., MELUZÍN, V. *Základy ekonomiky podniku*. Akademické nakladatelství CERM 2007, 119 s. ISBN 978-80-214-3472-1
- (7) POLÁK, M., KOPŘIVA, J., BARANYKOVÁ, M. *Daň z příjmu fyzických osob 2009*. Akademické nakladatelství CERM 2009, 107 s. ISBN 978-80-214-3965-8.
- (8) ŘÍMALOVÁ, O., HOLEJŠOVSKÝ, J. *Družstva*. Praha: C. H. Beck, 1999. 407 s. ISBN 80-7179-229-2
- (9) SEDLÁČEK, J. *Účetnictví pro managery*. Praha: GRADA Publishing, 2005. 226 s. ISBN 80-247-1195-8

Internetové zdroje

<http://www.jakpodnikat.cz/>

<http://www.danarionline.cz/>

<http://www.ucetnikavarna.cz/>

<http://www.businessinfo.cz/>

<http://www.uctovani.net>

<http://alternativazdola.cz>

<http://www.podnikatel.cz/>

<http://www.dacr.cz/>

<http://www.zakonyprolidi.cz/>

http://is.muni.cz/th/74527/esf_b/bakalarska_prace.pdf

Seznam použitých zkratek a symbolů

ObchZ.....	Obchodní zákoník
ČR.....	Česká republika
EU.....	Evropská unie
DPH.....	daň z přidané hodnoty
DPPO.....	daň z příjmu právnických osob
DPFO.....	daň z příjmu fyzických osob
Kč.....	koruna česká
ZDP.....	zákon o dani z příjmu
ZOK.....	zákon o obchodních korporacích
NotŘ.....	notářský řád
DPP.....	dohoda o provedení práce
DPČ.....	dohoda o pracovní činnosti

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Nárok na roční spotřebitelskou dividendu v procentech

Tabulka č. 2: Nárok konkrétních členů – spotřebitelů družstva

Tabulka č. 3: Účtování družstva o prodeji zboží

Tabulka č. 4: Účtování nároku a výplaty spotřebitelské dividendy

Tabulka č. 5: Účtování počátečních stavů daných účtů

Tabulka č. 6: Zahajovací rozvaha k 1.6.2014

Tabulka č. 7: Účtování dalších účetních případů

Tabulka č. 8: Účtování nájmu

Tabulka č. 9: Účtování dlouhodobého majetku

Tabulka č. 10: Roční odpisy dlouhodobého majetku v 1. roce používání

Tabulka č. 11: Účtování automobilu v podnikání

Tabulka č. 12: Účtování silniční daně

Tabulka č. 13: Převod peněz do pokladny

Tabulka č. 14: Účtování o zásobách

Tabulka č. 15: Výpočet nároku měsíční mzdy

Tabulka č. 16: Účtování měsíční mzdy

Tabulka č. 17: Účtování o příspěvku na rekreaci

Tabulka č. 18: Obecně o účtování výnosů s vlivem způsobu B

Tabulka č. 19: 710 – Účet zisků a ztrát

Tabulka č. 20: 702 – Konečný účet rozvázný

Tabulka č. 21: Rozvaha ve zjednodušeném rozsahu ke 31.12.2014

Tabulka č. 22: Výkaz zisků a ztrát k 31.12.2014

Tabulka č. 23: Účtování o podílu na zisku

Seznam příloh

(1) Daňové přiznání Družstva BioRegion

(2) Návrh účtového rozvrhu pro Družstvo BioRegion

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Zlínský kraj

Územnímu pracovišti v, ve, pro

Uherské Hradiště

01 Daňové identifikační číslo

CZ

02 Identifikační číslo

03 Daňové přiznání¹⁾

řádné

xxxxx

xxxxx

otisk podacího razítka finančního úřadu

Důvody pro podání
dodatečného daňového
přiznání zjištěny dne

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

Počet příloh II. oddílu

XXX

04 Kód rozlišení typu
přiznání

1 A

Počet zvláštních příloh⁸⁾

1

Zdaňovací období podle § 17a
písm.

a

zákon

Počet samostatných
příloh⁹⁾

2

PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů právnických osob

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon")

za zdaňovací období nebo za období, za které se podává daňové přiznání

od 1.6.2014

do 31.12.2014

I. ODDÍL - údaje o poplatníkovi

05 Název poplatníka

Družstvo BioRegion

06 Sídlo¹⁰⁾

a) ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné

Stará Tenice 258

b) obec

Uherské Hradiště

c) PSČ

686 06

d) stát / kód státu

CZ

e) číslo telefonu

f) číslo faxu

07 Bankovní spojení

/

08 Přiznání zpracoval a předložil daňový poradce¹⁾

XXX I
NE

09 Plná moc daňového poradce k zastupování uložena u finančního úřadu dne ²⁾		
10 Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem ¹⁾		XXX I NE
11 Účetní závěrka nebo přehledy o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích, přiloženy ^{1),7)}	ANO I XX	ANO I NE ²⁾
12 Transakce uskutečněné se spojenými osobami ¹⁾		XXX I NE
13 Hlavní (převažující) činnost		Kód klasifikace CZ-NACE ²⁾
nákup a prodej zemědělských produktů		
<i>Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, www.danovapriznani.cz, business.center.cz</i>		
25 5404 Mfin 5404-vzor č. 24	<i>(platný pro zdaňovací období započatá v roce 2013 nebo jejich část, za které lhůta k podání daňového přiznání uplyne do 31. prosinci 2013)</i>	
1		

II. ODDÍL - daň z příjmů právnických osob (dále jen "daň ")

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 ⁸⁾	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) ³⁾ nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ³⁾ ke dni 31.12.2014	34 146	
20 ⁸⁾	Částky neoprávněně zkracující příjmy (§23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona) a hodnota nepeněžních příjmů (§23 odst. 6 zákona), pokud nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10	0	
30 ⁸⁾	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) bodů 3 až 13 zákona zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na ř. 10	0	
40	Výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 zákona), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10	10 000	
50	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku (§ 26 a § 32a zákona) uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona	0	
61 ⁸⁾	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací	0	
62 ⁸⁾		0	
70	Mezisoučet (ř. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62)	10 000	

100	Příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	0	
101	Příjmy, jež u poplatníků, kteří nebyli založeni nebo zřízení za účelem podnikání, nejsou předmětem daně podle § 18 odst.4 a 13 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	0	
110 ⁸⁾	Příjmy osvobozené od daně podle § 19 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	0	
111 ⁸⁾	Částky, o které se podle §23 odst. 3 písm. b) zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	0	
112 ⁸⁾	Částky, o které lze podle §23 odst. 3 písm. c) zákona snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	0	
120	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona	0	
130	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. b) zákona	0	
140 ⁸⁾	Příjmy a částky podle § 23 odst. 4 zákona, s výjimkou příjmů podle § 23 odst. 4. písm. a) a b) zákona, nezahrnované do základu daně	0	
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví	0	
160 ⁸⁾	Souhrn jednotlivých rozdílů, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví	0	
161 ⁸⁾	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací	0	
162 ⁸⁾		32 667	
170	Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162)	32 667	
2			

Řádek		Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
200	Základ daně před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, a před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, nebo daňová ztráta před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 10 + 70 - 170) ³⁾	11 479	
201	Část základu daně nebo daňové ztráty připadající na komplementáře ^{3),4)}	0	
210 ⁸⁾	Úhrn vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podlehajících zdanění v zahraničí ^{3),5)}	0	

220	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁵⁾ nebo daňová ztráta po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 200 - 201 - 210) ³⁾	11 479	
230	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona ⁵⁾	0	
240	Odečet dosud neuplatněného nároku na odečet, vzniklého v předchozích zdaňovacích obdobích podle §34 odst. 3 až 10 a 12 zákona, ve znění platném do 31. prosince 2004	0	
241		0	
242	Odečet podle § 34 odst. 4 až 8 zákona	0	
250	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁵⁾ (ř. 220 - 230 - 240 - 241 - 242) ³⁾	11 479	
251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž mohou poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání (§18 odst. 3 zákona), dále snížit základ daně uvedený na ř.250	0	
260	Odečet darů podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 5 %, a v úhrnu s dary poskytnutými vysokým školám a veřejným výzkumným institucím, nejvýše 10 % z částky na ř. 250) ⁵⁾	0	
270	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34 a částky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁵⁾ (ř. 250 - 251- 260)	11 000	
280	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 1 nebo odst. 2 anebo odst. 3 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona	19%	
290	Daň (ř. 270 x ř. 280) / 100	2 090	
300	Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na ř. 290) ⁵⁾	0	
301		0	
310	Daň upravená o položky uvedené na ř. 300 a 301 (ř. 290 - 300 - 301) ⁵⁾	2 090	
320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň uvedenou na ř. 310 ⁵⁾ (nejvýše do částky uvedené na ř. 310)	0	
330	Daň po zápočtu na ř. 320 (ř.310 - 320), zaokrouhlená na celé Kč nahoru ⁵⁾	2 090	
331 ⁸⁾	Samostatný základ daně podle § 20b zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁵⁾	0	
332	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 4 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona	15%	
333	Daň ze samostatného základu daně, zaokrouhlená na celé Kč nahoru (ř. 331 x ř. 332 / 100)	0	
334 ⁸⁾	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň ze samostatného základu daně (nejvýše do částky uvedené na ř. 333)	0	

335	Daň ze samostatného základu daně po zápočtu (ř. 333 - 334), zaokrouhlená na celé Kč nahoru	0	
340	Celková daňová povinnost (ř. 330 + 335)	2 090	
360	Poslední známá daňová povinnost pro účely stanovení výše a periodicity záloh podle § 38a odst. 1 zákona (ř. 340 - 335 = ř. 330)	2 090	
7			

Vzorová účtová osnova

**Účtová třída 0 –
Dlouhodobý majetek**

**01 – Dlouhodobý
nehmotný majetek**

011 – Zřizovací výdaje

012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

013 – Software

014 – Ocenitelná práva

015 – Goodwill

019 – Jiný dlouhodobý nehmotný majetek

**02 – Dlouhodobý
hmotný majetek
odpisovaný**

021 – Stavby

022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

025 – Pěstitelské celky trvalých porostů

026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny

029 – Jiný dlouhodobý hmotný majetek

**03 – Dlouhodobý
hmotný majetek
neodpisovaný**

031 – Pozemky

032 – Umělecká díla a sbírky

**04 – Nedokončený
dlouhodobý nehmotný a
hmotný majetek a
pořizovaný dlouhodobý
finanční majetek**

041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku

042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku

043 – Pořízení dlouhodobého finančního majetku

**05 – Poskytnuté zálohy
na dlouhodobý majetek**

051 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek

052 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek

053 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

**06 – Dlouhodobý
finanční majetek**

061 – Podíly v ovládaných a řízených osobách

062 – Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem

063 – Ostatní cenné papíry a podíly

065 – Dluhové cenné papíry držené do splatnosti

066 – Půjčky a úvěry – ovládací a řídicí osoba, podstatný vliv

067 – Ostatní půjčky

069 – Jiný dlouhodobý finanční majetek

**07 – Oprávky
k dlouhodobému
nehmotnému majetku**

071 – Oprávky ke zřizovacím výdajům

072 – Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje

073 – Oprávky k softwaru

074 – Oprávky k ocenitelným právům

075 – Oprávky ke goodwillu

079 – Oprávky k jinému dlouhodobému nehmotnému majetku

**08 – Oprávky
k dlouhodobému
hmotnému majetku**

081 – Oprávky ke stavbám

082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí

085 – Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů

086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám

089 – Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku

**09 – Opravné položky
k dlouhodobému
majetku**

091 – Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku

092 – Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku

093 – Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku

094 – Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku

095 – Opravná položka k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek

096 – Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku

097 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

098 – Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

**Účtová třída 1 –
Zásoby**

11 – Materiál

111 – Pořízení materiálu

112 – Materiál na skladě

119 – Materiál na cestě

**12 – Zásoby vlastní
výroby**

121 – Nedokončená výroba

122 – Polotovary vlastní výroby

123 – Výrobky

124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

13 – Zboží

131 – Pořízení zboží

132 – Zboží na skladě a v prodejnách

139 – Zboží na cestě

**15 – Poskytnuté zálohy
na zásoby**

151 – Poskytnuté zálohy na materiál

152 – Poskytnuté zálohy na zvířata

153 – Poskytnuté zálohy na zboží

**19 – Opravné položky
k zásobám**

191 – Opravná položka k materiálu

192 – Opravná položka k nedokončené výrobě

193 – Opravná položka k polotovarům vlastní výroby

194 – Opravná položka k výrobkům

195 – Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám

196 – Opravná položka ke zboží

197 – Opravná položka k zálohám na materiál

198 – Opravná položka k zálohám na zboží

199 – Opravná položka k zálohám na zvířata

**Účtová třída 2 –
Krátkodobý finanční
majetek a krátkodobé
bankovní úvěry**

21 – Peníze

211 – Pokladna

213 – Ceníny

22 – Účty v bankách

221 – Bankovní účty

**23 – Krátkodobé
bankovní úvěry**

231 – Krátkodobé bankovní úvěry

232 – Eskontní úvěry

**24 – Krátkodobé
finanční výpomoci**

241 – Emitované krátkodobé dluhopisy

249 – Ostatní krátkodobé finanční výpomoci

**25 – Krátkodobé cenné
papíry a podíly a
pořizovaný krátkodobý
finanční majetek**

251 – Majetkové cenné papíry k obchodování

252 – Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly

253 – Dluhové cenné papíry k obchodování	zabezpečení a zdravotního pojištění	<u>37 – Jiné pohledávky a závazky</u>	417 – Rozdíly z přeměn společností
255 – Vlastní dluhopisy	<u>34 – Zúčtování daní a dotací</u>	371 – Pohledávky z prodeje podniku	418 – Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností
256 – Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti	341 – Daň z příjmů	372 – Závazky z koupě podniku	419 – Změny základního kapitálu
257 – Ostatní cenné papíry	342 – Ostatní přímé daně	373 – Pohledávky a závazky z pevných termínovaných operací	<u>42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření</u>
259 – Pořizování krátkodobého finančního majetku	343 – Daň z přidané hodnoty	374 – Pohledávky z pronájmu	421 – Zákonný rezervní fond
<u>26 – Převody mezi finančními účty</u>	345 – Ostatní daně a poplatky	375 – Pohledávky z emitovaných dluhopisů	422 – Nedělitelný fond
261 – Peníze na cestě	346 – Dotace ze státního rozpočtu	376 – Nakoupené opce	423 – Statutární fondy
<u>29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku</u>	347 – Ostatní dotace	377 – Prodané opce	427 – Ostatní fondy
291 – Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku	<u>35 – Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva</u>	378 – Jiné pohledávky	428 – Nerozdělený zisk minulých let
	351 – Pohledávky – ovládající a řídicí osoba	379 – Jiné závazky	429 – Neuhrazená ztráta minulých let
	352 – Pohledávky – podstatný vliv	<u>38 – Přejícné účty aktiv a pasiv</u>	<u>43 – Výsledek hospodaření</u>
<u>Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy</u>	353 – Pohledávky za upsané základní kapitál	381 – Náklady příštích období	431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
<u>31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)</u>	354 – Pohledávky za společníky při úhradě ztráty	382 – Komplexní náklady příštích období	<u>45 – Rezervy</u>
311 – Pohledávky z obchodních vztahů	355 – Ostatní pohledávky za společníky a členy družstva	383 – Výdaje příštích období	451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů
313 – Pohledávky za eskontované cenné papíry	358 – Pohledávky za účastníky sdružení	384 – Výnosy příštích období	453 – Rezerva na daň z příjmů
314 – Poskytnuté zálohy – dlouhodobé a krátkodobé	<u>36 – Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva</u>	385 – Příjmy příštích období	459 – Ostatní rezervy
315 – Ostatní pohledávky	361 – Závazky – ovládající a řídicí osoba	388 – Dohadné účty aktivní	<u>46 – Dlouhodobé bankovní úvěry</u>
<u>32 – Závazky (krátkodobé)</u>	362 – Závazky – podstatný vliv	389 – Dohadné účty pasivní	461 – Bankovní úvěry
321 – Závazky z obchodních vztahů	364 – Závazky ke společníkům při rozdělování zisku	<u>39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování</u>	<u>47 – Dlouhodobé závazky</u>
322 – Směnky k úhradě	365 – Ostatní závazky ke společníkům a členům družstva	395 – Vnitřní zúčtování	471 – Dlouhodobé závazky – ovládající a řídicí osoba
324 – Přijaté provozní zálohy	366 – Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti	398 – Spojovací účet při sdružení	472 – Dlouhodobé závazky – podstatný vliv
325 – Ostatní závazky	367 – Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů	<u>Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky</u>	473 – Emitované dluhopisy
<u>33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi</u>	368 – Závazky k účastníkům sdružení	<u>41 – Základní kapitál a kapitálové fondy</u>	474 – Závazky z pronájmu
331 – Zaměstnanci		411 – Základní kapitál	475 – Dlouhodobé přijaté zálohy
333 – Ostatní závazky vůči zaměstnancům		412 – Emisní ážio	478 – Dlouhodobé směnky k úhradě
335 – Pohledávky za zaměstnanci		413 – Ostatní kapitálové fondy	479 – Jiné dlouhodobé závazky
336 – Zúčtování s institucemi sociálního		414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	<u>48 – Odložené daňové závazek a pohledávka</u>

481 – Odložený daňový závazek a pohledávka	dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	568 – Ostatní finanční náklady	<u>60 – Tržby za vlastní výkony a zboží</u>
<u>49 – Individuální podnikatel</u>	542 – Prodaný materiál	569 – Manka a škody na finančním majetku	601 – Tržby za vlastní výroby
491 – Účet individuálního podnikatele	543 – Dary	<u>57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti</u>	602 – Tržby z prodeje služeb
<u>Účtová třída 5 – Náklady</u>	544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení	574 – Tvorba a zúčtování finančních rezerv	604 – Tržby za zboží
<u>50 – Spotřebované nákupy</u>	545 – Ostatní pokuty a penále	579 – Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti	<u>61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti</u>
501 – Spotřeba materiálu	546 – Odpis pohledávky	<u>58 – Mimořádné náklady</u>	611 – Změna stavu nedokončené výroby
502 – Spotřeba energie	548 – Ostatní provozní náklady	581 – Náklady na změnu metody	612 – Změna stavu polotovarů vlastní výroby
503 – Spotřeba ostatní neskladovatelných dodávek	549 – Manka a škody z provozní činnosti	582 – Škody	613 – Změna stavu výrobků
504 – Prodané zboží	<u>55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti</u>	584 – Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv	614 – Změna stavu zvířat
<u>51 – Služby</u>	551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	588 – Ostatní mimořádné náklady	<u>62 – Aktivace</u>
511 – Opravy a udržování	552 – Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů	589 – Tvorba a zúčtování opravných položek v mimořádné činnosti	621 – Aktivace materiálu a zboží
512 – Cestovné	554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv	<u>59 – Daň z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů</u>	622 – Aktivace vnitropodnikových služeb
513 – Náklady na reprezentaci	555 – Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období	591 – Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná	623 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
518 – Ostatní služby	557 – Zúčtování opravy k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku	592 – Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená	624 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku
<u>52 – Osobní náklady</u>	558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti	593 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti – splatná	<u>64 – Jiné provozní výnosy</u>
521 – Mzdové náklady	559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozních činnosti	594 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti – odložená	641 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
522 – Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti	<u>56 – Finanční náklady</u>	595 – Dodatečně odvody daně z příjmů	642 – Tržby z prodeje materiálu
523 – Odměny členům orgánů společnosti a družstva	561 – Prodané cenné papíry a podíly	596 – Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	644 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění	562 – Úroky	597 – Převod provozních nákladů	646 – Výnosy z odespaných pohledávek
525 – Ostatní sociální pojištění	563 – Kursové ztráty	598 – Převod finančních nákladů	648 – Ostatní provozní výnosy
526 – Sociální náklady individuálního podnikatele	564 – Náklady z přecenění cenných papírů	599 – Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů	<u>66 – Finanční výnosy</u>
527 – Zákonné sociální náklady	566 – Náklady z finančního majetku	<u>Účtová třída 6 – Výnosy</u>	661 – Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
528 – Ostatní sociální náklady	567 – Náklady z derivátových operací		662 – Úroky
<u>53 – Daň a poplatky</u>			663 – Kursové zisky
531 – Daň silniční			664 – Výnosy z přecenění cenných papírů
532 – Daň z nemovitostí			665 – Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
538 – Ostatní daň a poplatky			
<u>54 – Jiné provozní náklady</u>			
541 – Zůstatková cena prodaného			

666 – Výnosy z krátkodobého finančního majetku

667 – Výnosy z derivátových operací

668 – Ostatní finanční výnosy

68 – Mimořádné výnosy

681 – Výnosy ze změny metody

688 – Ostatní mimořádné výnosy

69 – Převodové účty

697 – Převod provozních výnosů

698 – Převod finančních výnosů

Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty

70 – Účty rozvahové

701 – Počáteční účet rozvahový

702 – Konečný účet rozvahový

71 – Účet zisků a ztrát

710 – Účet zisků a ztrát

PODROZVAHOVÉ ÚČTY

75x – Majetek

76x – Pohledávky

77x – Závazky

78x – Finanční nástroje

79x – Evidenční účty

Účtové třídy 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví