

ŠKODA AUTO VYSOKÁ ŠKOLA o.p.s.

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor/specializace: Specializace Finance v mezinárodním podnikání

Komparace daňových a právních aspektů podnikání osoby samostatně výdělečně činné a společnosti s ručením omezeným

Diplomová práce

Bc. Jiří HORÁK

Vedoucí práce: prof. Ing. Jiří Strouhal, Ph.D.



ŠKODA AUTO Vysoká škola

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Zpracovatel: **Bc. Jiří Horák**

Studijní program: Ekonomika a management

Specializace: Finance v mezinárodním podnikání

Název tématu: **Komparace daňových a právních aspektů podnikání osoby samostatně výdělečně činné a společnosti s ručením omezeným**

Cíl: Cílem diplomové práce je komparace daňového a právního zatížení podnikající fyzické a právnické osoby. Součástí práce je vymezení základních pojmů související se zdaněním příjmů a právní pohled na provozování podnikatelské činnosti. Praktická část je založena na modelových příkladech zdanění příjmů fyzických a právnických osob.

Rámcový obsah:

1. Úvod a účel diplomové práce ve vazbě na řešenou problematiku zdanění příjmů a právních východisek těchto forem podnikání
2. Daňová a právní východiska daně z příjmů právnických a fyzických osob
3. Aplikační část
4. Závěr

Rozsah práce: 55 – 65 stran

Seznam odborné literatury:

1. DVOŘÁKOVÁ, V. – PITTERLING, M. – SKALICKÁ, H. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2017*. 2. vyd. Wolters Kluwer, 2017. 331 s. Daně. ISBN 978-80-7552-538-3.
2. VANČUROVÁ, A. – LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2018*. 14. vyd. 1 VOX, a.s., 2018. 403 s. Ekonomie. ISBN 978-80-87480-63-2.
3. PELECH, P. – PELC, V. *Daně z příjmů s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2014. 1119 s. ISBN 978-80-7263-867-3.
4. BEŇOVÁ, K. *Daně a daňová soustava*. Vyd. 1. Ostrava: Vysoká škola podnikání v Ostravě, 2007. ISBN 978-80-86764-75-7..
5. MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2018*. Praha: Grada, 2018. 288 s. ISBN 978-80-271-0766-7.

Datum zadání diplomové práce: únor 2022

Termín odevzdání diplomové práce: leden 2023

L. S.

Elektronicky schváleno dne 2. 5. 2022

Bc. Jiří Horák
Autor práce

Elektronicky schváleno dne 2. 5. 2022

prof. Ing. Jiří Strouhal, Ph.D.
Vedoucí práce

Elektronicky schváleno dne 2. 5. 2022

doc. Ing. Tomáš Krabec, Ph.D., MBA
Garant studijní specializace

Elektronicky schváleno dne 3. 5. 2022

doc. Ing. Pavel Mertlík, CSc.
Rektor ŠAVŠ

Prohlašuji, že jsem závěrečnou práci vypracoval(a) samostatně a použité zdroje uvádím v seznamu literatury. Prohlašuji, že jsem se při vypracování řídil(a) vnitřním předpisem ŠKODA AUTO VYSOKÉ ŠKOLY o.p.s. (dále jen ŠAVŠ) směrnici Vypracování závěrečné práce.

Jsem si vědom(a), že se na tuto závěrečnou práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, že se jedná ve smyslu § 60 o školní dílo a že podle § 35 odst. 3 je ŠAVŠ oprávněna mou práci využít k výuce nebo k vlastní vnitřní potřebě. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna podle § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách.

Beru na vědomí, že ŠAVŠ má právo na uzavření licenční smlouvy k této práci za obvyklých podmínek. Užiji-li tuto práci, nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, mám povinnost o této skutečnosti informovat ŠAVŠ. V takovém případě má ŠAVŠ právo ode mne požadovat příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to až do jejich skutečné výše.

V Mladé Boleslavi dne 5.1.2023

Děkuji prof. Ing. Jiřímu Strouhalovi, Ph.D. za odborné vedení závěrečné práce, poskytování rad a informačních podkladů.

Obsah

Úvod.....	9
1 Právní aspekty podnikatele.....	11
1.1 Definice a vymezení pojmu OSVČ	11
1.2 Formy podnikání fyzických osob	13
1.2.1 Živnostenský zákon	15
1.2.2 Druhy živností	15
1.3 Zahájení provozování činnosti.....	16
1.3.1 Registrační povinnost vůči finančnímu úřadu	17
1.3.2 Registrační vůči OSSZ a zdravotní pojišťovně	18
1.4 Ukončení činnosti.....	18
2 Právní aspekty právnické osoby	20
2.1 Podíl v s.r.o.	21
2.2 Základní kapitál	21
2.3 Založení a vznik společnosti	22
2.4 Práva společníků.....	23
2.5 Povinnosti společníků.....	25
2.6 Organizační struktura s.r.o.	26
2.6.1 Valná hromada	26
2.6.2 Jednatelé	28
2.6.3 Dozorčí rada	29
2.7 Zrušení a zánik společnosti.....	29
3 Účetnictví, účetní minimum a daňová evidence.....	31
3.1 Vedení účetnictví.....	32
3.1.1 Kategorizace účetních jednotek.....	34
3.1.2 Předmět účetnictví	34
3.1.3 Účetní zásady	35
3.1.4 Účetní závěrka.....	35
3.1.5 Audit účetní závěrky	38
3.2 Daňová evidence	38
4 Daňová východiska z příjmů fyzických osob.....	40
4.1 Daň z příjmů fyzických osob.....	41
4.2 Daňové subjekty.....	41

4.2.1	Rezidentství fyzických osob.....	42
4.3	Předmět daně.....	42
4.4	Příjmy ze závislé činnosti	43
4.5	Příjmy ze samostatné činnosti.....	44
4.6	Základ daně	45
4.6.1	Daňová ztráta	46
4.6.2	Zálohy na daň.....	47
4.6.3	Poplatník v paušálním režimu.....	47
4.7	Nezdanitelné části základu daně.....	50
4.8	Slevy na dani a daňové zvýhodnění.....	50
4.9	Zdaňovací období a sazba daně	51
5	Daňová východiska z příjmu právnických osob	53
5.1	Daňové subjekty.....	53
5.1.1	Rezidentství právnických osob	53
5.2	Předmět daně.....	54
5.3	Základ daně	54
5.4	Položky odčitatelné od základu daně	55
5.5	Slevy na dani a zálohy na daň	56
5.6	Daňové odpisy	56
5.7	Odložená daň.....	58
5.8	Zdaňovací období a sazba daně	59
5.9	Daň z přidané hodnoty	60
5.10	Vybrané daňové případy u s.r.o.	62
5.10.1	Zdanění podílu společníka s.r.o.	62
5.10.2	Zdanění příjmů členů orgánů společnosti.....	62
6	Povinné odvody na sociální a zdravotní pojištění	64
6.1	Sociální pojištění u OSVČ	64
6.2	Sociální pojištění u s.r.o.	65
6.3	Zdravotní pojištění u OSVČ.....	65
6.4	Zdravotní pojištění u s.r.o.	67
7	Praktická část	68
7.1	Komparace daňové zátěže.....	69
7.1.1	Daňová a odvodová zátěž fyzické osoby	69
7.1.2	Komparace výdajů fyzické osoby.....	71

7.2	Daňové a odvodové zatížení právnické osoby	74
7.2.1	Formulace hlavní zjištění z daňového pohledu	86
7.3	Komparace právní povahy podnikatelské činnosti	86
	Seznam literatury	92
	Seznam obrázků a tabulek	96

Seznam použitých zkratk a symbolů

ČR	Česká republika
DPČ	Dohoda o pracovní činnosti
DPP	Dohoda o provedení práce
DPH	Daň z přidané hodnoty
DŘ	Daňový řád
EU	Evropská unie
FIFO	First in first out
IFRS	International Financial Reporting Standards
LIFO	Last in first out
NOZ	Nový občanský zákoník
ObchZ	Obchodní zákoník
OBZP	Osoba bez zdanitelných příjmů
OSSZ	Okresní správa sociálního zabezpečení
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
S.r.o.	Společnost s ručením omezeným
ZDP	Zákon o dani z příjmů
ZoDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty
ZoDůP	Zákon o důchodovém pojištění
ZOK	Zákon o obchodních korporacích
ZoPSZ	Zákon o pojistném na sociální zabezpečení státní politiku zaměstnanosti
ZoPZP	Zákon o pojistném na veřejné zdravotní pojištění
ZoÚ	Zákon o účetnictví
ZVZP	Zákon o veřejném zdravotním pojištění
ŽZ	Živnostenský zákon

Úvod

Touha po podnikání v České republice (dále jen „ČR“) všeobecně vzrůstá a je vnímáno v podvědomí široké veřejnosti jako činnost, která je provozována za účelem dosažení zisku, zhodnocení vložených prostředků a míra očekávání úspěchu a prosperity. V rámci rozhodování o zahájení podnikatelské činnosti, musí osoba brát na zřetel značnou míru rizika a nejistoty, které podnikání dozajista přináší. Tyto činitele mohou v případě možného nezdaru v podnikání negativním způsobem ovlivnit život podnikatele. Je žádoucí, aby nebyla podceněna zahajovací část podnikatelského záměru a zohledněny všechny faktory a proměnné prvky v podnikání jako je např. výběr právní formy, výše základního kapitálu a daňové hledisko plynoucí z právní formy či pomyslná likvidita z nově vznikajícího podnikání.

Právo podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost je zařazováno mezi hospodářská práva, které jsou nepochybně zaručená Listinou základních práv a svobod. Listina stojí na pomyslné vrcholu právního postavení, jelikož je součástí ústavního pořádku ČR, proto se lze domáhat svého práva pomocí prováděcích zákonů. U podnikání či u provozování jiné hospodářské činnosti se jedná o samostatnou výdělečnou činnost. Samostatná výdělečná činnost vedle závislé činnosti je jednou z možností svobody volby povolání, jakožto i svobody volby právní formy podnikání. Právo podnikat je přisuzováno fyzickým i právnickým osobám, kterým Listina toto právo nezpochybnitelně zajišťuje. Listina je především základem ochrany tržního hospodářství a svobody podnikání (Černá a kol., 2016).

První důležitým krokem je výběr právní formy podnikání. Již v počátku zahájení podnikatelské činnosti je nezbytné zvolení právní formy podnikání a s tím související obchodní název či jméno pod nímž bude podnikání vykonáváno. Zvolení právní formy podnikání představuje významné rozhodnutí, ovšem tato volba není nezvratná. Ke změně právní formy může dojít v průběhu podnikání, kdy je osoba donucena právní formu změnit na základě relevantních důvodů, ale toto rozhodnutí je spojeno s dalšími výdaji spojenými se změnou právní formy. Dalším konvencí ovlivňující rozhodování je požadovaný základní kapitál. Podnikání na základě živnostenského či jiného oprávnění podle zvláštních předpisů není nijak kapitálově náročné a je vyžadován pouze správní poplatek. V rámci rekonstrukce soukromého práva bylo výrazně sníženo i kapitálové zatížení společnosti s ručením omezeným

(dále jen „s.r.o.“) a učiněno dostupným pro kteroukoliv osobu, která má volnou jednu korunu v kapse. Zaměření diplomové práce bylo vybráno z důvodu osobního zájmu, jelikož problematika zdaňování příjmů je pro podnik i pro podnikatele fyzickou osobu velice důležitá a zavazující. Daňová optimalizace a daňové plánování jsou pojmy, které rezonují společností už delší dobu, a proto je důležité vědět, jak správně zdaňovat příjmy nejen z podnikání.

Elementárním cílem diplomové práce je především zpracování komparace teoretických a praktických východisek dvou odlišných právních forem, a to osoby samostatně výdělečně činné (dále jen „OSVČ“) podnikající na základě živnostenského nebo jiného oprávnění a s.r.o. a to tak, aby bylo možné zvolit nejvhodnější variantu pro zahájení podnikání a případné doporučení pro začínající podnikatele z hlediska právního a daňového.

Dílním cílem je tedy vypracování teoretického nadhledu nad možnými právními formami fyzických a právnických osob v ČR ve smyslu právního a daňového. Konkrétně se jedná o základní definiční znaky právních forem, možnosti evidence příjmů z vykonávané činnosti, problematiku daňových odvodů a povinného pojistného, protože tyto faktory jsou zcela zásadní při výběru právní formy podnikání.

Druhým dílním cílem je analytická komparace právních forem především z daňového pohledu na základě demonstrovaných výpočtů a ilustrací. Kromě výše uvedeného bude následně provedena závěrečná komparace z pohledu právního a daňového.

1 Právní aspekty podnikatele

V roce 1991 byl schválen kodex obchodního práva, a to zákon č.513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ObchZ“), který obsahoval právní úpravu postavení podnikatelů a úpravy obchodních závazkových vztahů. V § 2 odst. 1 OchZ byl explicitně vymezen pojem podnikání jako „*soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku*“. Nicméně v rámci rekodifikace soukromého práva byl zrušen s účinností k 1.1.2014 a významná část obchodních vztahů fyzických osob byla soustředěna do nově vznikajícího občanského zákoníku, zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „NOZ“).

Pojem podnikání na základě těchto skutečností již není definován v českém právním řádu. Vedle NOZ byl vytvořen i normativ upravující obchodní společnosti v rámci zákona o obchodních korporacích, zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů dále jen „ZOK“).

Kromě již zmíněného NOZ je podnikání fyzických osob upraveno primárně zákonem č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon (živnostenské podnikání), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ŽZ“), a dalšími zvláštními zákony, které upravují podmínky pro podnikání v činnostech vyloučených z působnosti ŽZ. V souvislosti s podnikáním fyzických osob se setkáváme s pojmem OSVČ, jedná se o termín používaný zejména v příslušných zákonech dopadající na tento podnikatelský subjekt (Veber a Srpová, 2012).

1.1 Definice a vymezení pojmu OSVČ

V českém právním řádu přesnou definici OSVČ není možné najít, ovšem NOZ poskytuje obecnou definici podnikatele. Další právní úpravou, kde se pojednává o OSVČ je zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoDůP“), jelikož tento pojem zde musel být stanoven z důvodu účasti na povinném důchodovém pojištění, avšak toto vymezení je použitelné jen pro daný právní předpis, nikoliv pro široké právní využití. Obecnou definici podnikatele lze vnímat dvojím způsobem, za prvé z věcného hlediska, zdali má vykonávaná činnost charakter podnikání a za druhé z formálního hlediska, na základě zápisu v obchodním rejstříku.

Věcná definice podnikatele je vymezena v § 420 odst. 1 NOZ následovně:

„Kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele“.

NOZ již opustil odsuzované základní vymezení podnikatele jako osoby, jež vlastní podnikatelské oprávnění a rozšiřuje pojem podnikatele na všechny osoby, které ve skutečnosti podnikají. Důvodem této změny bylo obsáhnout i osoby, které nepotřebují oprávnění k výdělečné činnosti např. nájem nemovitostí, bytů či nebytových prostor za předpokladu, že jsou spatřeny znaky výdělečné činnosti. V § 421 odst. 1 NOZ je pohlíženo na osobu vykonávající výdělečnou činnost následovně: *„Za podnikatele se považuje osoba zapsaná v obchodním rejstříku. Za jakých podmínek se osoby zapisují do obchodního rejstříku, stanoví jiný zákon“.*

Podnikatel je v občanského zákoníku vymezen v rámci znaků činnosti, kterou vykonává a která je označována v právní teorii jako podnikání. Pojem podnikání, jak již bylo řečeno v současné právní úpravě definováno není, ale není pře o tom, že znaky činnosti, jejichž pomocí je definován podnikatel, jsou potencionální novou definicí pro podnikání (Černá a kol., 2016).

K tomu, aby určitá osoba byla považována z právního hlediska za podnikatele a zároveň určitá činnost byla podnikáním, musí být kumulativně splněno několik podmínek:

- a) Jedná se o činnost výdělečnou je-li vykonávána za úplatu, tedy je zdrojem příjmů osoby, která ji vykonává na svůj účet a odpovědnost. Není rozhodné, zdali zisku dosáhne či nikoliv, ale rozhodující je vůle tak činit. Atribut výdělečnosti je žádoucí, ale tento jediný znak není schopný diferencovat podnikání od jiných druhů činností, např. zaměstnanecký poměr je činnost výdělečná a není označena za podnikání (Černá a kol., 2016).
- b) Činnost je vykonávána zcela samostatně. Samostatnost je definiční znak, který významně odlišuje podnikání od jiných výdělečných činností, např. od pracovněprávních vztahů jako je pracovní poměr a dohody konané mimo pracovní poměr. Samostatný je ten, kdo si svévolně rozhoduje o tom, jakou výdělečnou činnost bude konat, v rámci svých podmínek a pro který subjekt ji bude vykonávat. Podnikatel není vůči jiné osobě podřízen a je zde nutné

vyloučit závislou práci ve smyslu zákoníku práce. Samostatnost podnikatele nezbavuje povinnosti dodržovat právní předpisy a řídit se dle nich či ho nezbavuje povinnost plnit své závazky vůči druhým stranám, které na sebe převzal dobrovolně.

- c) Činnost je vykonávána na vlastní účet, jestliže příjem z činnosti je příjmem toho, kdo ji vykonal a nikoho jiného. Činnost je vykonávána na vlastní odpovědnost a osoba, která ji vykonává nese veškeré ekonomické a právní důsledky činnosti (Černá a kol., 2016).
- d) Činnost je vykonávána živnostenským nebo jiným obdobným způsobem podle zvláštních předpisů.
- e) Činnost je vykonávána a prováděna soustavně s jediným účelem, a to je dosažení zisku. Příležitostné a podobné činnosti, které se neopakují nebo se v budoucnu nemají opakovat nejsou považovány za podnikání. Soustavnost sama o sobě nijak nevyklučuje sezonní povahu opakované činnosti, jelikož se považuje za činnost, která se opakuje jen v určitých částech roku. Ziskem se rozumí kladný hospodářský výsledek z činnosti bez ohledu na způsob vedení příjmů, zdali využívá daňovou evidenci, záznamy o příjmech a evidenci pohledávek anebo účetnictví (Černá a kol., 2016).

1.2 Formy podnikání fyzických osob

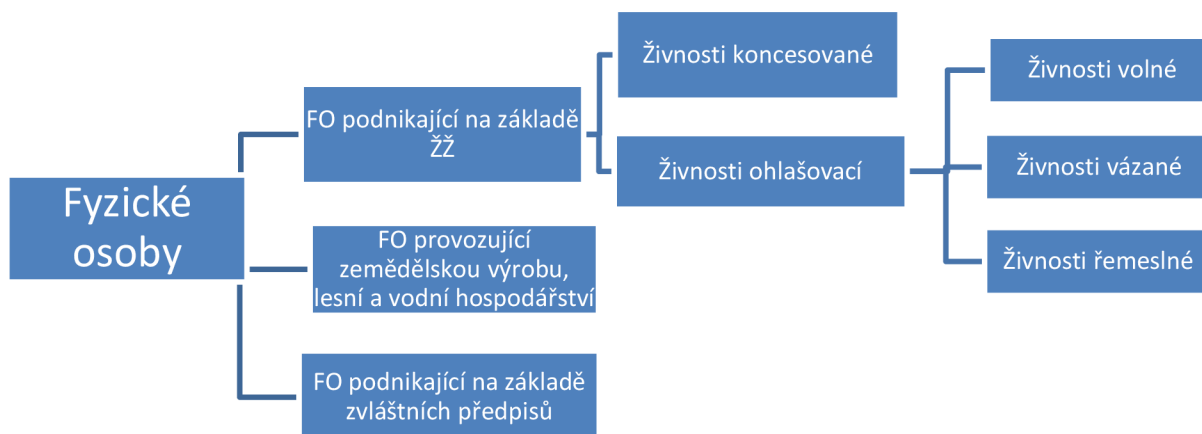
Živnostenské podnikání představuje oblast podnikání v odvětví výroby, obchodu a poskytování služeb. Tento druh podnikání je nejrozšířenějších právních formou podnikání vůbec a je považováno za velmi nenáročné podnikání, které je typické osobní účastí podnikatele, nízkou kapitálovou zátěží v důsledku počátečních vkladů do podnikání. Podle Vlacha (2019) až 71 % českých podnikatelů (fyzických osob) provozuje svoji činnost na základě živnostenského oprávnění a je tak podmnožinu OSVČ. Ostatně je možné demonstrovat na přiložené tabulce počet platných živnostenských oprávnění.

Tab. 1 Roční přehled platných živností od roku 2018

Počet ke dni :	31.12.2021	31.12.2020	31.12.2019	31.12.2018
Celkem platných	4 018 839	3 921 322	3 831 792	3 743 413
pro živnosti : koncesované	314 747	300 402	287 915	274 695
: vázané	348 955	334 193	317 013	308 220
: řemeslné	1 049 220	1 033 228	1 017 046	998 126
: volné	2 305 917	2 253 499	2 209 818	2 162 372
ŽO pro fyzické osoby	3 091 488	3 023 756	2 961 390	2 904 078
ŽO pro právnické osoby	927 351	897 566	870 402	839 335
ŽO pro cizince	138 346	131 155	124 568	118 173

Zdroj: Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2022

Reziduum podnikatelů vykonává svoji činnost podle zvláštních předpisů, jde zejména o svobodná povolání (lékaři, advokáti, daňový poradci, auditoři, architekti atd.) nebo provozují zemědělskou výrobu, lesní a vodní hospodářství. Na následující obrazové ilustrace je možné spatřit možnosti podnikání určené pro fyzické osoby.



Obr. 1 Možnosti podnikání v ČR určené pro fyzické osoby

Zdroj: vlastní zpracování dle ŽŽ a další předpisů, 2022

1.2.1 Živnostenský zákon

ŽZ je obecným, resp. subsidiárním právním předpisem upravující podmínky podnikání. Platí, že pokud není nějaká činnost z působnosti zákona vyloučena, tak podléhá režimu živnostenského zákona. ŽZ v úvodních ustanoveních pojednává o obecných náležitostech vztahující se k živnosti jako takové, poté určuje druhy živností či vznik, změnu a zánik živnostenského oprávnění. ŽZ definuje, co je považováno za živnost prostřednictvím pozitivního a negativního vymezení.

Pozitivně je živnost vymezena v rámci § 2 ŽŽ následovně:

„Živností je soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem“.

Negativní vymezení, tedy co nelze považovat za živnostenské podnikání je obsahem § 3 ŽŽ. Živností se tedy nepovažuje takové podnikání, které je upravené zvláštními zákony (zákonem o bankách, zákonem o pojišťovnách), které vylučuje působnost tohoto zákona. Živnost může provozovat fyzická i právnická osoba, jestliže jsou splněny podmínky stanovené tímto zákonem.

Podmínky provozování živnosti jsou dvojího druhu, a to všeobecné podmínky, které musí splnit každý živnostník a zvláštní, resp. podmínky odborné či jiné způsobilosti stanovené výhradně pro řemeslné, vázané a koncesované živnosti. Všeobecnými podmínkami jsou plná svéprávnost a bezúhonnost. Plnou svéprávnost osoba získává zletilostí podle § 30 odst. 1 NOZ, anebo před zletilostí přiznání svéprávnosti přivolením soudu (Černá a kol., 2016).

1.2.2 Druhy živností

Živnosti se dělí na ohlašovací a koncesované. Živnosti ohlašovací mohou být provozovány na základě právního úkonu ohlášení podnikatelem a obdržet veřejného oprávnění, čímž je živnostenského oprávnění.

Ohlašovací živnosti se dále dělí podle § 19 ŽŽ na:

- živnosti řemeslné,
- živnosti volné, a
- živnosti vázané.

U živností řemeslných je nutné splnit všeobecné podmínky a zároveň prokázána odborná způsobilost. Odborná způsobilost je prokazována dokladem o řádném ukončení středního vzdělání s výučním listem anebo dosažení vyššího stupně odborného vzdělávání či případně absolvování praxe v oboru. Výčet živností řemeslných je uveden v příloze č.1 ŽZ, např. zednictví, holičství nebo hodinářství.

U živností volných není požadována odborná ani jiná způsobilost pouze splnění všeobecných podmínek provozování živnosti. Živnostenský ani jiný zákon by neměl vyžadovat odbornou nebo jinou způsobilost. Výčet živností volných je uveden v příloze č. 4 ŽZ. Pro vázané živnosti platí nejpřísnější podmínky v rámci živností ohlašovacích, a to splnění odborné způsobilosti stanovené živnostenským zákonem, ale i zvláštními zákony. Výčet vázaných živností je uveden v příloze č. 2 ŽZ, jde např. o projektovou činnost ve výstavbě či geologickou činnost.

Koncesovaná živnost je podmíněna nabytím právní moci rozhodnutí příslušného orgánu o udělení koncese. Mezi koncesované živnosti náleží např. provozování pohřební služby.

Podnikatelské oprávnění se rozumí veřejnoprávní oprávnění provozovat podnikatelskou činnost. Oprávnění vzniká na základě splnění stanovených podmínek např. ohlášením u živností ohlašovacích, rozhodnutím právní moci o udělení koncese u koncesovaných živností nebo zápisem do evidence na základě které se vydává osvědčení (advokáti, daňový a účetní poradci), licence (banky) či autorizace (architekti). Podnikatelské oprávnění se označuje v ŽZ jako živnostenské oprávnění. Živnostenské oprávnění je prokazováno výpisem z živnostenského rejstříku podle zákona o veřejných rejstřících (Srpová a Veber, 2012).

1.3 Zahájení provozování činnosti

Podnikatel podnikající na základě ŽZ je povinen splnit základní registrační povinnosti nezbytné pro zahájení podnikatelské činnosti. Jedná se zejména o učinění žádosti na živnostenském úřadě, který je zplnomocněn vydat živnostenské oprávnění k vykonávané činnosti. Dále pak má OSVČ registrační povinnost vůči finanční správě, okresní správě sociální zabezpečení (dále jen „OSSZ“) a zdravotní pojišťovně.

Podle Srpové a Řehoře (2012) došlo k výrazné novelizaci ŽZ počínaje rokem 2006 a byl tak vytvořen systém tzv. Centrálního registračního místa. Živnostenské úřady plní funkci jednotného kontaktního místa ve smyslu zákona o volném pohybu služeb, a proto je zde možnost při ohlášení živnosti nebo podání žádosti o koncesi na živnostenském úřadě splnit registrační povinnost vůči ostatním úřadům. Na živnostenském úřadě žadatel vyplní tzv. Jednotný registrační formulář a v souladu s § 45a ŽZ může fyzická osoba kromě ohlášení živnosti nebo žádosti o koncesi také:

- 1) podat přihlášku k registraci k dani z příjmů fyzických osob,
- 2) podat přihlášku k nemocenskému a důchodovému pojištění,
- 3) podat přihlášku k zdravotnímu pojištění,
- 4) oznámit zahájení výdělečné činnosti,
- 5) oznámit vznik nového pracovního místa či jeho obsazení.

V rámci živností ohlašovacích může podnikatel začít provozovat činnost již dnem ohlášení za předpokladu, že splnil všeobecné a zvláštní podmínky provozování živnosti, vyplnil Jednotný registrační formulář a zaplatil správní poplatek ve výši 1 000 Kč. Další ohlášení živnosti je zpoplatněno ve výši 500 Kč. Živnostenské oprávnění je vydáno do 15 dnů ode dne ohlášení (Veber, Srpová a kol., 2010).

U koncesovaných živností lze začít provozovat ekonomickou činnost až dnem nabytí právní moci rozhodnutí o udělení koncese. Živnostenský úřad má 60 dnů na to, aby rozhodnul o vydání koncese. Žádost o koncesi je také zpoplatněno ve stejné výši jako živnosti ohlašovací. V případě, kdy podnikatel nevyužije služeb Jednotného registračního formuláře je povinen se registrovat sám a splnit tak zákonné lhůty pro učinění registrace (Veber a Srpová, 2012).

1.3.1 Registrační povinnost vůči finančnímu úřadu

Při registračním řízení je podnikatel postupovat na základě platné daňové legislativy, čímž je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“). Registrační povinnost nastává daňovému subjektu v okamžiku, když mu vzniká povinnost podat přihlášku k registraci k dani. V přihlášce je povinen daňový subjekt uvést potřebné údaje, které jsou klíčové pro správu daní. Navazující právní úprava je uvedena v ustanovení § 39 zákona č. 586/1992 Sb., o daních

z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), která se dotýká výhradně zákonné lhůty pro splnění registrační povinnosti učiněním přihlášky k dani z příjmů fyzických osob a zákonné znění je následující:

„Poplatník daně z příjmů fyzických osob uvedený v § 2 odst. 2 je povinen podat přihlášku k registraci k dani z příjmů fyzických osob u příslušného správce daně do 15 dnů ode dne, ve kterém

- a) započal vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů ze samostatné činnosti, nebo*
- b) přijal příjem ze samostatné činnosti“.*

1.3.2 Registrační vůči OSSZ a zdravotní pojišťovně

Podnikatel je dále povinen splnit registrační povinnost vůči OSSZ a oznámit den zahájení, resp. opětovné zahájení samostatné výdělečné činnosti, avšak nejpozději do 8.dne kalendářního měsíce následujícího po měsíci, kdy došlo k zahájení výdělečné činnosti. U zdravotního pojištění je povinnost registrace stanovena nejpozději do 8 dnů od zahájení činnosti. U nemocenského pojištění není povinné učinit registraci za předpokladu, že se subjekt nechce účastnit nemocenského pojištění, resp. účast na nemocenském pojištění je pro OSVČ dobrovolná (Dvořáková, Pitterling a Skalická, 2019).

1.4 Ukončení činnosti

Ukončení podnikatelské činnosti na základě živnostenského oprávnění nevykazuje znaky vysoké administrativní obtížnosti a je poměrně snadné její zrušení. Zrušení takového oprávnění lze učinit na živnostenském úřadě bezplatně a stačí vyplnit příslušný formulář. Je nezbytné informovat o ukončení činnosti následující instituce (Dvořáková, Pitterling a Skalická, 2019):

- a) Finanční úřad, a to do 15 dnů ode dne ukončení činnosti.
- b) Zdravotní pojišťovnu do 8 dnů od ukončení činnosti.
- c) OSSZ, a to 8.den kalendářního měsíce, který následuje po měsíci, v němž došlo k ukončení činnosti.

Důvody ke zrušení živnostenského oprávnění živnostenským úřadem nabývají odlišné povahy např. zrušení na základě žádosti podnikatele, tedy jedná se o dobrovolné ukončení činnosti. Pokud jde o nedobrovolné zrušení, tak je v kompetenci živnostenského úřadu rozhodnout o neplatnosti živnostenského oprávnění za předpokladu, že podnikatel nesplňuje všeobecné a zvláštní podmínky provozování živnosti anebo zásadním způsobem porušuje podmínky provozování živnosti. K zániku živnostenského oprávnění dochází naplněním těchto skutečností:

- 1) smrtí podnikatele,
- 2) zánikem právnické osoby,
- 3) uplynutí doby, jestliže živnostenské oprávnění vydáno na dobu neurčitou,
- 4) v případech stanovených zvláštním zákonem,
- 5) rozhodnutím o zrušení živnostenského oprávnění (Černá a kol., 2016).

2 Právní aspekty právnické osoby

V posledních letech je viditelný trend zvyšující se počet nově vzniklých společností v rámci České republiky, a to nejen v souvislosti s nově vzniklým NOZ, ale také protože na našem území jsou vhodné podmínky pro založení společnosti. Počet nově vzniklých kapitálových společností v právní formě s.r.o. dosáhl zhruba 22 227 a v roce 2015 se jednalo už o navýšení výraznější a nově vzniklo přes 26 104 společností (Rybníčková, 2016).

Právnická osoba je definována v § 20 NOZ následovně : *„Právnická osoba je organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, nebo jehož právní osobnost zákon uzná. Právnická osoba může bez zřetele na předmět své činnosti mít práva a povinnosti, které se slučují s její právní povahou“*. Z této definice je patrné, že každá právnická osoba má právní osobnost, resp. právní subjektivitu, tedy má schopnost být nositelem a vykonatelem práv a povinností. Má způsobilost k prvnímu jednání, úkonům, bez kterých by subjekt nemohl vystupovat v rámci obchodních vztahů. Dále jsou právnické osoby prioritně upravovány v ZOK, pod které věcně spadají.

S.r.o. představuje právní formu kapitálové obchodní společnosti upravené českým právním řádem. Jedná se o nejmladší formu obchodní společnosti a první zmínky o existenci této společnosti se objevují na přelomu 19. a 20. století v německém právu. S.r.o. je tedy právnickou osobou a má právní osobnost, tzn. je nositelem práv a povinností vůči třetím stranám. Může tedy žalovat jiné subjekty, ale i za určitých okolností být žalována. Jako ostatní obchodní společnosti se zapisuje do obchodní rejstříku bez ohledu na to, zda založení má souvislost s podnikatelským účelem a dosažení zisku či nikoliv (Černá a kol., 2015).

V § 132 odst. 1 ZOK je vymezena zákonná definice následovně: *„Společnost s ručením omezeným je společnost, za jejíž dluhy ručí společníci společně a nerozdílně do výše, v jaké nesplnili vkladové povinnosti podle stavu zapsaného v obchodním rejstříku v době, kdy byli věřitelem vyzváni k plnění“*.

Z výše uvedené definice vyplývá povinnost vytvářet základní kapitál prostřednictvím vkladů od společníků. Základní kapitál naplňoval funkci pomyslné jistoty pro uspokojení věřitelských nároků, pokud dojde k platební neschopnosti ze strany společnosti. V současnosti funkce základního kapitálu postrádá na významu,

jelikož minimální výše základního kapitálu je v aktuální právní úpravě spíše symbolická. Hlavním definičním znakem je omezené ručení společníků za dluhy společnosti. Důvodem ručení společníka za dluhy společnosti je nesplnění vkladové povinnosti všemi společníky. Nesplněním vkladové povinnosti, byť pouze jednoho ze společníků, zakládá solidární ručení za dluhy společnosti (Běhounek, 2011) (Černá a kol., 2015).

2.1 Podíl v s.r.o.

Podíl je představován mírou účasti společníka ve společnosti a je tvořen souhrnem všech práv a povinností, jež plynou z této účasti. Podíl společníka a jeho velikost je stanoven poměrem jeho vkladu na podíl připadající k výši základního kapitálu, ledaže společenská smlouva, resp. zakladatelská listina určí jinak. Společníkem je pouze ten, kdo má podíl ve vlastnictví nebo spoluvlastnictví. Jsou zde, ale výjimky a to takové, že pokud podíl je ve společném jmění manželů (tzv. „SJM“), tak společníkem je pouze jeden z manželů. SJM představuje specifický druh vlastnictví, které je považováno za zcela legitimní (Černá a kol., 2016).

Podíl je považován za věc, která má movitý nehmotný charakter. Podíl může být předmětem prodeje (úplatný převod), darování, děděním (bezúplatný převod) či směnou. Podíl společníka může být zastupován cenným papírem, která je označován jako kmenový list, jestliže je podíl převoditelný. Každý společník může mít pouze jeden podíl, jestliže společenská smlouva dovolí něco jiného (Černá a kol., 2016) (Štenglová a kol., 2014).

2.2 Základní kapitál

Základní kapitál představuje peněžní vyjádření souhrnu peněžních i nepeněžních vkladů všech společníků do základního kapitálu společnosti a je vymezen v § 30 ZOK. Předmětem vkladu mohou být peníze nebo jiná věc, která je peněžně ocenitelná vyjímaje práce či služeb. Peněžité vklady jsou spláceny podle podmínek uvedených ve společenské smlouvě, ale zákon požaduje před vznikem společnosti splacení celého vkladového ážio a 30 % z každého peněžitého vkladu společníka. Nepeněžitý vklad musí být vložen do společnosti před okamžikem jejího vzniku a oceněn znalcem, který stanoví reálnou hodnotu majetku (Černá a kol., 2016).

Zákonná minimální výše základního kapitálu je ustanovena nepřímo v závislosti na počtu společníků, resp. počtu podílů ve společnosti. Minimální výše jednoho podílu činí 1 Kč pro s.r.o. vzniklé od 1.1.2014. Zákon umožňuje založení společnosti pouze s jedním společníkem a jedním podílem. V tomto případě je minimální výše základní kapitálu stále 1 Kč. Od roku 2014 základní kapitál již pozbyl zajišťovací funkci a ochrana věřitelů je tak velmi omezena. Základní kapitál je možné zvyšovat jednak z vlastních zdrojů nejčastěji z vytvořeného zisku anebo novým vkladem společníka (Běhounek, 2011).

2.3 Založení a vznik společnosti

S.r.o. je založena společenskou smlouvou (je-li více zakladatelů) nebo zakladatelskou listinou (je-li pouze jeden zakladatel). Zakladatelem může být fyzická i právnická osoba, ať už pochází z tuzemska či ze zahraničí. Zakladatelského právní jednání musí obsahovat formu veřejné listiny. Veřejnou listinou se pro účely tohoto zákona rozumí notářský zápis. Nerespektování požadované formy může dojít k absolutní neplatnosti dokumentu (Štenglová a kol., 2014).

Podle § 146 odst. 1 ZOK by měla společenská smlouva zahrnovat po dobu své existence následující náležitosti:

- a) firmu a sídlo,
- b) předmět podnikatelské činnosti,
- c) určení společníků uvedením jména a bydliště, resp. sídla,
- d) určení druhů podílů každého společníka a práv a povinností s nimi spojených, povoluje-li společenská smlouva více druhů podílů,
- e) výši vkladu nebo vkladů připadajících na podíl nebo podíly,
- f) výši základního kapitálu a
- g) počet jednatelů a způsob jejich jednání za společnost.

Určité obsahové náležitosti ukotvené ve společenské smlouvě jsou vyžadovány pouze u založení společnosti. V souladu s § 146 odst. 3 ZOK je možné po vzniku společnosti a splnění vkladové povinnosti lze tyto náležitosti zcela opomenout a jedná se zejména o:

- a) vkladovou povinnost zakladatelů, včetně lhůty pro její splnění,
- b) údaj o tom, koho zakladatelé určují jednatelem nebo jednatelem, popřípadě členy jiných volených orgánů společnosti,
- c) určení správce vkladů,
- d) u nepeněžitého vkladu jeho popis, ocenění, částku, kterou se započítává na emisní kurs, a určení osoby znalce, který provedl ocenění nepeněžitého vkladu.

Od okamžiku založení je nutné odlišit okamžik jejího vzniku. Společnost vzniká až dnem zápisu do obchodního rejstříku a získává tím právní subjektivitu. Návrh na zápis společnosti podávají všichni jednatele. Před podáním návrhu je bezprostředně nutné, aby byly vloženy veškeré nepeněžitě vklady, uhrazeno vkladové ážio a alespoň 30 % z každého vkladu společníka (Štenglová a kol., 2014).

2.4 Práva společníků

Podíl společníka na obchodní společnosti zakládá fundamentální práva plynoucí z tohoto podílu. Běžně jsou práva společníků při svém základním členění rozděleny podle věcné povahy následovně:

- 1) Majetková práva:
 - i. právo na podíl na zisku
 - ii. právo na vypořádací podíl
- 2) Nemajetková práva
 - i. právo na řízení společnosti
 - ii. právo na informace
 - iii. právo podat společnickou žalobu

Právo na podíl na zisku je základním majetkovým právem společníka. Vyplacení podílu na zisku, jež vlastní jeden ze společníků vyžaduje splnění několika předpokladů. Za první valná hromada schválila řádnou účetní závěrku do 6 měsíců od ukončení účetního období. Za druhé z řádné nebo mimořádné účetní závěrky je patrné, že účetní jednotka dosáhla zisku, který je schopna rozdělit mezi společníky. Posledním předpokladem je rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku (Černá a kol., 2015).

Od rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku je nutné odlišit od rozhodnutí jednatelů o výplatě podílu na zisku, bez něhož nelze podíl na zisku vyplatit. Jednatelé ve svém rozhodnutí musí brát na zřetel tzv. test insolvence, resp. posouzení, zda se společnost neocitne výplatou podílu na zisku v úpadku. Zisk je rozdělen podle poměru jejich podílů, není-li ve společenské smlouvě stanoveno jinak. Podíl na zisku má zásadně peněžní povahu, ale společenská smlouva může upravit a stanovit i nepeněžní plnění např. cenné papíry (Štenglová a kol., 2014).

Vypořádací podíl představuje majetkové právo, které vzniká, jestliže společníkovi zanikne účast ve společnosti za jejího trvání jinak než převodem či přechodem podílu na jinou osobu. Vypořádací podíl je pohledávkou stínového společníka, resp. jeho právního nástupce vůči společnosti. Výše vypořádacího podílu je vyjádřena v penězích.

Nemajetkovým právem spojeným s podílem je **právo společníka podílet se a ovlivňovat řízení společnosti** rozhodováním na valné hromadě. Především má právo účastnit se jednání valné hromady. Dalším dílčími právy je ovlivňování pořadu jednání či vznášení návrhů a protinávrhů k projednávaným bodům jednání valné hromady. Avšak nejvýznamnějším právem v oblasti práv řízení společnosti je právo společníka hlasovat.

Právo podat společnickou žalobu má ve s.r.o. každý společník. Prioritní funkcí společnické žaloby je možnost chránit zájmy společnosti, pokud její orgány nejsou dostatečně činné. Podstata společnické žaloby spočívá v tom, že společník může podat žalobu proti členovi voleného orgánu nebo proti jinému společníkovi ohledně splnění vkladové povinnosti, dokonce může podat žalobu na vyloučení společníka ze společnosti soudem pro nesplnění vkladové povinnosti.

Právo na informace je dalším zásadním právem, kterým disponuje každý společník. Hojnost informací o společnosti je nutným předpoklad pro hodnotný výkon společníka. S.r.o. není povinna tvořit kontrolní orgán, tudíž právo na informace společně s právem nahlížení do dokladů společnosti je kvalitní nástroj kontroly činnosti jednatelů (Černá a kol., 2015).

2.5 Povinnosti společníků

Povinnosti společníků lze dělit na povinnosti nařízené zákonem zejména vkladová povinnost, povinnost loajality, ručení za dluhy společnosti a povinnosti stanovené společenskou smlouvou, a to příplatková povinnost, pracovní povinnost a povinnost zákazu konkurence.

Prvotní povinností každého společnost je jeho **vkladová povinnost**. Lze vymezit jako vložení předmětu vkladu, a to ve formě peněžitého nebo nepeněžitého plnění. Vkladová povinnost je vytvářena v souvislosti se založením společnosti ve společenské smlouvě nebo v rámci zvyšování základního kapitálu společnosti. Vkladová povinnost musí být splněna ve lhůtě uvedené ve společenské smlouvě. Nepeněžité plnění musí být oceněno znalcem, kterého vybírají zakladatelé nebo při zvyšování základního kapitálu jednatelé (Štenglová a kol., 2014).

Povinnost loajality představuje povinnost každého společníka chovat se čestně ke společnosti, společníkům či členům volených orgánů a dodržovat vnitřní řád společnosti. **Ručení** je další z povinností vyplývající v rámci držby podílu ve společnosti. Za dluhy společnosti ručí všichni společníci společně a nerozdílně (solidárně) do výše, v jaké nesplnili vkladové povinnosti podle stavu zapsaného v obchodním rejstříku v době, kdy byli věřitelem vyzváni k plnění. Ostatně jak bylo uvedeno v rámci definice výše.

Příplatkovou povinností je označována povinnost společníka poskytnout další peněžité prostředky tzv. příplatek k vytvoření vlastního kapitálu společnosti nad rámec společníkova vkladu. Tímto příplatkem je záměrně tvořen vlastní kapitál pro účely uhrazení vzniklé ztráty nebo realizace podnikatelských aktivit snadnějším způsobem nežli zvyšovat základní kapitál. Ve smlouvě musí být taxativně vymezen maximální rozsah uložení příplatkové povinnosti (Štenglová a kol., 2014).

Zákaz konkurence není zákonně ustanoven přímo pro společníky, avšak pouze pro členy volených orgánů. Zákaz konkurence může být uložen společenskou smlouvou, poté dopadá na stávající i budoucí společníky. Je-li zaveden zákaz konkurence ve společenské smlouvě vypovídá to o osobnějším pojetí společnosti (Štenglová a kol., 2014).

2.6 Organizační struktura s.r.o.

Každá s.r.o. vytváří obligatorně (závazně) vždy dva, v zákonem stanovených případech i tři nebo čtyři orgány, a to nejvyšší orgán, čímž je valná hromada a statutární orgán v rukou jednatele, resp. jednatelů. Ostatní orgány jako je kupříkladu kontrolní orgán dozorčí rada společnost zřizuje dobrovolně na základě ustanovení ve společenské smlouvě, ovšem v některých případech je vytvoření dozorčí rady zákonně vymáháno. Za předpokladu, že je společnost subjektem veřejného zájmu podle zákona o auditorech zřizuje i výbor pro audit.

2.6.1 Valná hromada

Valná hromada, v minulosti označována jako sbor společníků, je nejvyšším orgánem společnosti. Valná hromada je složena výhradně ze všech společníků. Společníci prostřednictvím tohoto orgánu uplatňují základní práva, které jim plynou z účasti na společnosti a ovlivňují chod a fungování společnosti (Černá a kol., 2015).

Valná hromada má především dvě elementární funkce, a to informační a rozhodovací. Prostřednictvím valné hromady jsou společníci informováni o klíčových záležitostech společnosti a paralelně je valná hromada orgánem s rozhodovací působností, jelikož rozhoduje o základních a klíčových otázkách (Štenglová a kol., 2014).

Valná hromada je řazena mezi obligatorně zřizované kolektivní orgány s převládající vnitřní působností. Působnost náležící valné hromadě je dvojího druhu, a to působnost zákonná v rámci § 190 odst. 2 ZOK a působnost vycházející ze společenské smlouvy. Společenská smlouva může působnost valné hromady rozšířit (vyhradit k rozhodování) anebo ve výjimečných případech i zúžit. Působnost valné hromady se rozumí konání veškerých závažných rozhodnutí vztahující se k trvání a činnosti společnosti (Káninská, 2021).

Základní vymezení působnosti valné hromady je obsahem ustanovení § 190 odst. 2 ZOK a některé z nich je vhodné předložit v následujících bodech:

- a) rozhodování o změně obsahu společenské smlouvy,
- b) rozhodování o změnách výše základního kapitálu, o přijetí nepeněžitého vkladu nebo o možnosti započtení peněžité pohledávky vůči společnosti proti pohledávce na splnění vkladové povinnosti,
- c) volba a odvolání jednatele, případně odvolání člena dozorčí rady,
- d) rozhodování o zrušení společnosti s likvidací,
- e) schvalování řádné, mimořádné, konsolidované účetní závěrky, rozdělení zisku nebo jiných vlastních zdrojů či úhrady ztrát,
- f) rozhodnutí o přeměně společnosti,
- g) rozhodnutí o naložení s vkladovým áziem,
- h) rozhodování o podání návrhu na vyloučení společníka soudem.

Svolání valné hromady je základní předpoklad k tomu, aby mohla být vykonána funkce informační a rozhodovací. Zákon vyžaduje svolání valné hromady alespoň jednou za 12 měsíců, nevyžaduje-li společenská smlouva častější svolání. Svolavatel valné hromady je zplnomocněn jednatel, má-li společnost více jednatelů je žádoucí, aby se na svolání valné hromady usnesli.

V krajních mezích může svolání provést kterýkoliv společník. Termín konání valné hromady a její pořad musí být oznámen písemně nejpozději 15 dnů před jejím konáním. Obsahem pozvánky je uvedení termínu jednání, pořad jednání a text návrhu usnesení (Štengllová a kol., 2014).

Valná hromada je schopna se usnášet, jsou-li přítomni společníci mající alespoň polovinu všech hlasů (§ 169 odst. 1 ZOK). Rozhodnutí valné hromady s.r.o. je přijato za předpokladu, že je patřičně odhlasováno dostatečným počtem hlasů. V zásadě platí, že k přijetí rozhodnutí je vyžadována alespoň prostá většina hlasů přítomných společníků (§ 170 ZOK). Je nutno dodat, že každý společník má jeden hlas za každou korunu počátečního vkladu viz § 169 odst. 2 ZOK, ledaže by společenská smlouva určila jiný poměr. Konání valné hromady je povinně proveden zápis průběhu jednání, přijaté usnesení a existující protesty proti usnesení.

V rámci rozhodování zásadního charakteru je vyžadována forma veřejné listiny, a to v souladu s § 776 odst. 2 ZOK je notářský zápis.

2.6.2 Jednatelé

Jeden nebo více jednatelů představuje druhý z obligatorně zřizovaných orgánů společnosti a zastupuje tzv. statutární orgán. Jednatelé disponují neomezeným jednatelským oprávněním, ale i významné vnitřní rozhodovací pravomoci. Statutární orgán je historicky v českém právu považován za orgán s neomezenými jednatelskými pravomoci. Každá právnická osoba je zastupována statutární orgánem, aby v právních vztazích vystupoval někdo, kdo má nezpochybnitelné zástupčí oprávnění, tedy koná se tak v zájmu třetích osob (Černá a kol., 2015).

Zakladatelé, resp. společníci mají možnost volby, zda více jednatelů bude představovat individuální statutární orgány společnosti nebo bude vytvořen kolektivní statutární orgán. Není-li ve společenské smlouvě uvedeno něco jiného, tak z dotčeného právního předpisu není patrná povinnost vytvářet společně kolektivní orgán. Za předpokladu více jednatelů může společenská smlouva vymežit povinnost společného zastupování společnosti.

Jednatel zastupuje společnost jako člen statutárního orgánu ve všech záležitostech, ať už právní povahy či nikoliv. Vykonává obchodní vedení společnosti zejména činnosti jako realizace podnikatelské činnosti, správa majetku, finanční řízení či vedení marketingových kampaní. Jednatelé jsou dále odpovědní za vedení účetnictví či vyhotovují zprávu o vztazích mezi propojenými osobami či svolávají jednání valné hromady (Štenglová a kol., 2014).

Funkce jednatele v případě založení společnosti vzniká jeho jmenováním ve společenské smlouvě ke dni zápisu do obchodního rejstříku. Pokud je společnost již zapsána do obchodního rejstříku a trvá její fungování, tak jednatele jmenuje a odvolává valná hromada z řad společníků. V souladu v § 198 odst. 1 ZOK může jednatele jmenovat soud, jestliže ke jmenování nového jednatele nedojde do 1 měsíce od doby skončení funkce předchozího jednatele.

Funkce jednatele zaniká smrtí, ztráta předpokladů pro výkon funkce, odvolání z funkce valnou hromadou bez udání důvodu, právní mocí vyloučení z funkce (diskvalifikace) či uplynutím funkčního období (Černá a kol., 2015).

2.6.3 Dozorčí rada

Zákon neukládá pro s.r.o. povinnost zřizovat dozorčí radu. Dozorčí rada je tzv. fakultativním orgánem, v zásadě to znamená, že zřízení tohoto orgánu je čistě na společnosti a není nikterak zákonně závazné. Společnost zřizuje dozorčí radu pouze v případech stanovené zvláštními právními předpisy nebo zanesením do společenské smlouvy. Tak tomu je tehdy, pokud je společnost obchodníkem s cennými papíry, organizátorem regulovaného trhu či je společnost předmětem přeměny dle zákona o přeměnách (Štenglová a kol., 2014) (Černá a kol., 2015).

Dozorčí rada je orgánem kontrolním, který může být kolektivním orgánem či tvořen pouze jedním členem, je na společenské smlouvě, aby počet určila. V případě, že se jedná o kolektivní orgán, tak volí ze svého středu předsedu. K členství v dozorčí radě jsou požadovány pouze obecné podmínky, a to plná svéprávnost a bezúhonnost ve smyslu § 6 odst.2 ŽZ ve spojitosti s § 46 ZOK.

Kontrolní působnost dozorčí rady je možné stanovit zčásti velice obecně a zčásti lze působnost vnímat více specializovaně. Obecnou kontrolní působností se rozumí dohled nad činností jednatelů, nahlížení do účetních knih a účetních závěrek. Specializovaná kontrolní činnost je chápána jako razantní zásah do činnosti jednatelů např. lze uvést přezkum zprávy o vztazích mezi propojenými osobami či přezkum střetu zájmů. V krajních případech může dozorčí rada pozastavit výkon funkce jednatele nebo nedovolit uzavření nevýhodné smlouvy pro společnost (Štenglová a kol., 2014).

2.7 Zrušení a zánik společnosti

Ukončení činnosti s.r.o. probíhá, stejně jako u jiných právnických osob, ve dvou na sebe navazujících právních skutečnostech, a to zrušení a zánik společnosti. Zrušení společnosti je možné rozdělit na dobrovolné, ke kterému dochází na základě rozhodnutí společnosti a na nedobrovolné, jenž dochází rozhodnutím soudu, resp. orgánem vyšší moci (Černá a kol., 2015).

Pokud jde o dobrovolné zrušení mohou být právní důvody následující:

- a) dohodou všech společníků,
- b) rozhodnutím valné hromady,
- c) uplynutím doby trvání společnosti,

d) naplněním účelu, ke kterému byla právnická osoba vytvořena.

Dohoda společníků o zrušení společnosti musí obsahovat formu veřejné listiny, resp. notářsky ověřena (§ 241 ZOK). Valná hromada je oprávněna k tomu, aby zrušila společnost za předpokladu, že je tato kompetence taxativně vymezena ve společenské smlouvě. Poslední dva body výčtu právních důvodů jsou charakteristické zejména časovým omezením a v praxi nejsou tyto příliš časté.

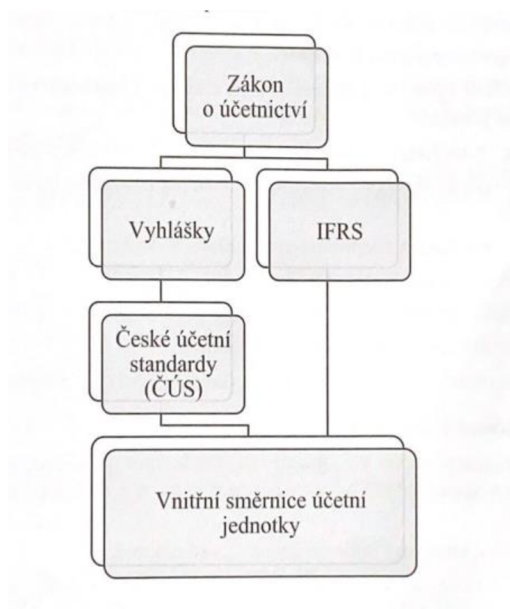
Mezistupněm mezi zrušením a zánikem společnosti je tzv. likvidace, ovšem záleží, zdali k likvidaci dochází či nikoliv. Zrušení společnosti s likvidací je procesem definitivního ukončení činnosti, vyrovnání dluhů, rozprodání majetku společnosti a vzniklý likvidační zůstatek rozdělen mezi společníky jako náhrada za ztrátu podílu ve společnosti. Podle § 185 NOZ společnost zaniká dnem výmazu z obchodním rejstříku (Černá a kol., 2015).

Za předpokladu zrušení společnosti bez likvidace ekonomická činnost ukončena není a bude ji vykonávat právní nástupce, dochází k plynulému převodu jmění a právní odpovědnosti zaniklé společnosti. Společník jako náhradu za ztrátu podílu na zaniklé společnosti obdrží peněžní dorovnání nebo v případě fúze a rozdělení účast na nástupnické společnosti (Černá a kol., 2015).

3 Účetnictví, účetní minimum a daňová evidence

Právní systém ČR je založen na kodifikovaném právu, resp. regulace a regulační opatření se provádí pomocí zákonů, vyhlášek či jiným právních norem. Účetnictví podnikatelů je vymezeno v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“), jež byl od doby svojí existence několikrát novelizován, jelikož tržní ekonomika a hospodářství se neustále vyvíjí, tak i právní předpisy musí být novelizovány. Došlo k tzv. změně právního aktu v důsledku tržního vynucení. Vedení účetnictví představuje soubor povinností, které stanovují právní předpisy při zobrazování ekonomické aktivity. Povinnost vedení účetnictví nepochází z práva soukromého, ale nýbrž z práva veřejného. Povinnost vést účetnictví nemají všichni podnikatelé, nýbrž jen ty, o kterých to stanoví zákon. Ostatní podnikatelé vedou pouze evidenci, která je určena pro účely výběru daní.

Vedle ZoÚ vydává ministerstvo financí prováděcí vyhlášky na základě, kterých je zajišťována tvorba účetní standardů v konkrétní zemi. Účetní jednotky, které mají akcie kotované na burze v rámci Evropské Unie (dále jen „EU“) jsou povinny sestavovat individuální a konsolidované účetní závěrky podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (dále jen „IFRS“) (Šindelář a Müllerová, 2022).



Obr. 2 Úprava účetnictví v ČR

Zdroj: Šindelář a Müllerová, 2022, str.25

V rámci § 1 odst. 2 ZoÚ jsou uvedeny subjekty, které mají povinnost vést účetnictví a jsou to:

- a) všechny právnické osoby se sídlem v ČR,
- b) zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky, které jsou posuzovány jako účetní jednotka na základě právní řádu ČR v rámci, kterého jsou založeny nebo zřízeny či jsou povinny vést účetnictví, pokud na území ČR podnikají nebo konají jinou hospodářskou činnost,
- c) organizační složky státu,
- d) fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- e) fyzické osoby, jestliže jejich obrat přesáhl za bezprostředně předcházející rok souhrnnou výši 25 000 000 Kč,
- f) ostatní fyzické osoby, které se rozhodly vést účetnictví na základě svého rozhodnutí, resp. vedení účetnictví z dobrovolné vůle,
- g) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou společníky sdruženými ve společnosti, jestliže alespoň jeden ze společníků sdružených v této společnosti je povinen vést účetnictví,
- h) ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní zákon.

3.1 Vedení účetnictví

Účetní jednotky vedou účetnictví od své vzniku až do dne svého zániku, dnem vzniku se považuje den zápisu do obchodního rejstříku, den zániku se rozumí úkon výmazu z obchodního rejstříku. Jedná se zejména o právnické osoby se sídlem na území České republiky, organizační složky státu, dále fondy investiční (bez právní subjektivity), svěřenecké, obhospodařované penzijní společnosti a ty účetní jednotky o kterých to stanoví zvláštní předpis (Šindelář a Müllerová, 2022).

Fyzické osoby vedou účetnictví:

- a) ode dne zápisu do obchodního rejstříku až do dne výmazu z obchodního rejstříku, nebo

- b) od prvního dne účetního období bezprostředně následujícího po kalendářním roce, ve kterém se staly účetní jednotkou, až do posledního dne účetního období, ve kterém přestaly být považovány za účetní jednotku,
- c) od prvního účetního období následující po kalendářním roce, ve kterém se dobrovolně rozhodly vést účetnictví, a to do konce posledního dne účetního období, ve kterém se rozhodly ukončit vedení účetnictví,
- d) od prvního dne účetního období následujícího po kalendářním roce, ve kterém se staly společníkem sdruženým ve společnosti nebo některý ze společníků se stal účetní jednotkou,
- e) ode dne zahájení až do dne ukončení činnosti, pokud jim vedení a jeho ukončení stanoví jiný předpis (Králová a Hejret, 2022) (§ 4 ZoÚ).

Podnikatelé, kteří jsou považováni za fyzické osoby a nemají povinnost vést účetnictví, se mohou rozhodnout, že povedou účetnictví dobrovolně. Poté se i na ně vztahuje povinnost vést účetnictví podle ZoÚ. Podnikatel, který vede účetnictví zpravidla uplatňuje výdaje v prokázané výši.

Dobrovolné vedení účetnictví u fyzických osob není obvyklé z důvodu vyšší administrativní náročnosti. Vedení účetnictví je zpravidla určeno podnikatelům s milionovými příjmy. Účetnictví musí být vedeno minimálně po dobu 5 po sobě jdoucích účetních období s výjimkou ukončení činnosti (Dvořáková, Pitterling, Skalická, 2019).

3.1.1 Kategorizace účetních jednotek

Tab. 2 Kategorizace účetní jednotky

Účetní jednotka	Aktiva celkem (netto)	Roční úhrn obratu	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro	Do 9 mil. Kč	Do 18 mil. Kč	Do 10
Malá	Do 100 mil. Kč	Do 200 mil. Kč	Do 50
Střední	Do 500 mil. Kč	Do 1 mld. Kč	Do 250
Velká	Nad 500 mil. Kč	Nad 1 mld. Kč	Nad 250

Zdroj: vlastní zpracování, podle ZoÚ, 2022

ZoÚ rozlišuje účetní jednotky do čtyř kategorií na základě míry jejich aktiv, obratu a počtu zaměstnanců. Aktivy se rozumí úhrn aktiv zjištěných z rozvahy ve výši netto, ročním úhrnem čistého obratu je výše výnosu očištěná o prodejny slevy, vydělená počtem měsíců, po které trvalo účetní období a vynásobená 12. Průměrný počet zaměstnanců je považován evidenční počet zaměstnanců podle metody Českého statistického úřadu (Šindelář a Müllerová, 2022).

3.1.2 Předmět účetnictví

V zákoně je odkazováno na dvě účetní soustavy, a to na jednoduché účetnictví a podvojně účetnictví, které označuje jako vedení účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu. V rámci jednoduchého účetnictví jsou účetní případy zachycovány pouze pohyby peněz v peněžním deníku. Jednoduché účetnictví mohou vést zpravidla jen spolky, odborové organizace, církve, náboženské společnosti či honební společenstva za podmínek, že daný subjekt není plátcem daně z přidané hodnoty a úhrn příjmy a suma majetku nepřesáhnou výši 3 mil. Kč.

Podnikatelé, kterým není umožněno vést účetnictví jednoduché, jsou odkázáni na účetnictví podvojně v plném nebo zjednodušeném rozsahu. V praxi to znamená, že účetní případy jsou účtovány podvojným zápisem, resp. každý účetní případ musí být zaúčtován na dva účty, na straně „Má dáti“ jednoho účtu a na straně „Dal“ druhého účtu stejnou výší. V tomto systému se účtují o nákladech a výnosech, které jsou nezávislé na toku peněz (Černá a kol., 2016).

Účetní jednotky tedy účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž věcně a časově souvisí, v případě, že není

možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti (Šindelář a Müllerová, 2022).

3.1.3 Účetní zásady

Hlavní účetní zásady evropského práva, které se vyvinuly v rámci historického běhu účetních zvyklostí a zásad, je zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti v účetní závěrce a zásada opatrnosti. Dle zásady věrného a poctivého zobrazení skutečnosti je hlavním účelem účetní závěrky umožnit stávajícím i budoucím věřitelům a investorům spolehlivý náhled do majetkové, finanční a výnosové situace účetní jednotky (Černá a kol., 2016).

Zásada opatrnosti plní především úlohu ochrany věřitelů před potencionálními riziky a ztráty svých věřitelských nároků. Je žádoucí, aby účetní jednotky reflektovaly všechny předvídatelná rizika, ztráty či znehodnocení majetku. Nástrojem pro dodržování této zásady jsou zejména tvorba rezerv, opravných položek či odpisů. Zásada opatrnosti je podpořena realizačním principem, kdy se smějí do účetní závěrky zahrnout jen ty zisky, které byly skutečně realizovány či uznány v daném účetním období.

Na výše zmíněné zásady navazuje zásada časové souvztažnosti neboli aktuální princip, dle které je nutné zahrnout výnosy a náklady do účetního období, se kterým věcně a časově souvisí bez ohledu na reálný tok peněz. Dalšími účetními zásadami jsou např. „going concern“ (neomezené trvání podniku), zásada objektivit, princip přiřazování nákladů k výnosům či zásada oceňování peněžní jednotkou (Černá a kol., 2016).

3.1.4 Účetní závěrka

Pojem „účetní závěrka“ je souhrnným označením pro účetní výkazy v rámci podvojného účetnictví. Účetní závěrka se v ČR skládá z rozvahy (bilance), výkazu zisku a ztrát (výsledovka) a přílohy. Účetní závěrka středních a velkých jednotek zahrnuje i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách ve vlastním kapitálu. V závislosti na velikosti podniku zákon ukládá povinnost vyhotovit závěrku ve zkráceném nebo zjednodušeném rozsahu. Následující obrazový vzor popisuje přehledně jaký výkaz a v jakém rozsahu musí být vyhotoven.

Tab. 3 Kategorizace účetních jednotek a jejich rozsah účetní závěrky

<i>Položka</i>	<i>Mikro</i>	<i>Malá</i>	<i>Střední</i>	<i>Velká</i>
Rozvaha	Plný rozsah, musí-li ověřit auditor	Plný rozsah, musí-li závěrku ověřit auditor	Vždy v plném rozsahu	Vždy v plném rozsahu
	Zkrácený rozsah, nemusí-li závěrku ověřit auditor	Zkrácený rozsah, musí-li závěrku ověřit auditor		
Výkaz zisku a ztrát	Plný rozsah, pokud je obchodní společností nebo musí mít závěrku ověřenou auditorem	Plný rozsah, pokud je obchodní společností nebo musí mít závěrku ověřenou auditorem	Vždy v plném rozsahu	Vždy v plném rozsahu
	Zkrácený rozsah, pokud není obchodní společností a ani nemusí mít závěrku ověřenou auditorem	Zkrácený rozsah, pokud není obchodní společností a ani nemusí mít závěrku ověřenou auditorem		
Příloha	Plný rozsah, musí-li závěrku ověřit auditor	Plný rozsah, musí-li závěrku ověřit auditor	Vždy v plném rozsahu	Vždy v plném rozsahu
	Zkrácený rozsah, nemusí-li závěrku ověřit auditor	Zkrácený rozsah, nemusí-li závěrku ověřit auditor		
Přehled o peněžních tocích	Nemusí	Nemusí	Musí	Musí
Přehled o změnách ve vlastním kapitálu	Nemusí	Nemusí	Musí	Musí

Zdroj: vlastní zpracování, upraveno podle ZoÚ, 2022

Rozvaha je tvořena aktivy na straně jedné a pasivy na straně druhé. Pasiva ukazují na zdroj prostředků neboli odkud byla aktiva financována, zdali z vlastních nebo cizích zdrojů. Strana aktiv podává informace o tom, na co byly prostředky použity. V rozvaze se využívá princip bilanční rovnice, kdy aktiva musejí rovnat pasivům, lze říct, že rozvaha je dvojitý pohled na společnost. Rozvaha je statickým výkazem (Bokšová, 2013).

Druhou částí účetní závěrky je výkaz zisku a ztráty, resp. „výsledovka“. Ve výkazu zisku a ztráty jsou uvedeny náklady a výnosy účetního období. Jedná se o výkaz dynamický nikoliv stavový. Pokud plyne z rozvahy hospodářský zisk nebo ztráta lze jednoduše zjistit jaké náklady byly vynaloženy k dosažení výnosů. Náklady mohou být členěny podle druhu nebo podle účelu. Příloha je dokumentem, který vysvětluje a doplňuje informace o použití účetních metod, případné změny účetních metod či vyskytující se odchylky od předepsaných účetních metod a postupů (Černá a kol., 2016).

Účetní jednotky pro účely účetnictví oceňují majetek a závazky v případě, kdy dochází k uskutečnění účetního případu a také ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se závěrka sestavuje. Pro okamžiky ocenění stanoví zákon pro daná majetek různé způsoby ocenění. Metody ocenění mohou být např. pořizovací cena, vlastní náklady, reprodukční pořizovací cena či jmenovitá hodnota. Pořizovací cena je cena, za níž byl majetek pořízen se související náklady např. na dopravu, instalaci či pojištění. Reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje (přijaté dary, nebo nově zjištěný majetek). Vlastní náklady je oceňován majetek, který byl pořízen vlastními náklady.

V rámci ocenění úbytku prodaných zásob nebo eventuelně cenných papírů stejného druhu je umožněno ve smyslu ZoÚ použít jiné ocenění. Úbytek zásob lze ocenit metodou váženého aritmetického průměru či FIFO (first in first out). Metoda LIFO (last in first out) je v ČR nepovolena. V účetnictví se používá princip historických cen, který v zásadě nepovoluje upravení ceny směrem nahoru v souvislosti se zásadou opatrnosti. Na rozdíl od principu historických cen je v rámci EU uplatňován princip reálné ceny („fair value“) pro ocenění finančních instrumentů a nástrojů z důvodu zajištění srovnatelnosti finančních údajů, proto je možné přecenit určitá aktiva (Černá a kol., 2016).

3.1.5 Audit účetní závěrky

Povinným auditem účetní závěrky se rozumí ověření účetní závěrky auditorem v případech, kdy povinnost provedení auditu stanoví zákon. Účelem auditu je zejména kontrolní činnost a ověření, zda účetní jednotka dodržuje nejdůležitější zásadu a tím je věrné a poctivé zobrazení účetní závěrky. Na následující obrazovém vzoru je předestřeno, jaký subjekt musí mít ověřenou účetní závěrku auditorem (Šindelář a Müllerová, 2022).

Tab. 4 Ověřování účetní jednotky auditorem

Kritérium	Aktiva celkem (netto)	Roční úhrn čistého obratu	Průměrný počet zaměstnanců
Kategorie	40 mil. Kč	80 mil. Kč	50
Velké	audit vždy		
Střední	audit vždy		
Malé (a. s., svěřenecké fondy)	Při překročení jednoho kritéria po dvě po sobě jdoucí období		
Malé ostatní	Při překročení dvou kritérií po dvě po sobě jdoucí období		

Zdroj: vlastní zpracování, upraveno podle Šindeláře a Müllerové, 2022

Účetní obdobím se rozumí dvanáct nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců. Účetní období je buď shodné s kalendářním rokem nebo eventuelně lze použít hospodářský rok, který začíná jiným měsícem, než je leden (Šindelář a Müllerová, 2022).

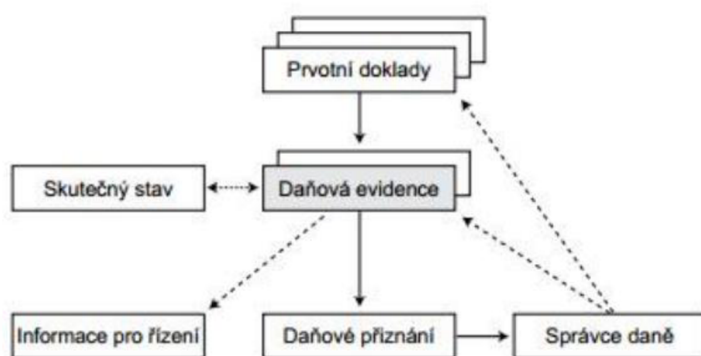
3.2 Daňová evidence

Podnikatelé, kteří jsou fyzickými osobami a nemají povinnost vést účetnictví či tak nečiní dobrovolně, však nejsou zbaveni povinnosti vedení evidence o svých příjmech a majetku. Jednou z možností, jak vykazovat své příjmy a majetek je vedení daňové evidence. Zákonné vymezení daňové evidence je obsahem § 7b ZDP. Jedná se o velmi zjednodušenou a administrativně nenáročnou formu poskytování přehledu o stavu a pohybu majetku.

Daňová evidence je podstatě obdobou jednoduchého účetnictví, avšak po metodické stránce velice jednoduchá a bez nutnosti značného technického vybavení. V daňové evidenci jsou zachyceny údaje o peněžních tocích (příjmy a výdaje), které bezprostředně souvisí s podnikáním, a stavu majetku a dluhů na

konci zdaňovacího období. Obdobně jako účetnictví je nárokována evidence majetku, který je náležitě oceňován. Výslovně není předepsaná forma daňová evidence (Dušek a Sedláček, 2022).

Podle Duška a Sedláčka (2022) je hlavním cílem daňové evidence zjištění základu daně z příjmů. Je vstupní databází pro vyplnění daňové přiznání. Za druhé může sloužit jako užitečný nástroj poskytování přehledu o stavu majetku a dluhů za předpokladu, že bude průběžně vedena. Stejně jako účetnictví se opírá o prvotní doklady. V daňové evidenci se hmotný majetek oceňuje podle § 29 ZDP a pohledávky podle § 5 ZDP, závazky se oceňují jmenovitou hodnotou a při převzetí pořizovací cenou, peníze a ceniny se oceňují taktéž jmenovitou hodnotou (Dušek a Sedláček, 2022).



Obr. 3 Postup vedení daňové evidence

Zdroj: Dušek a Sedláček, 2022, str. 10

Podnikatel, který nevede účetnictví ani daňovou evidenci, má možnost uplatnit pro účely daně z příjmů fyzických osob výdaje zákonem stanovené procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 ZDP. V tomto případě je povinen vést alespoň záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikáním.

Poslední možností pro podnikatele je využití paušálního režimu, který byl zákonodárci vytvořen s cílem eliminovat jakoukoliv administrativu související s placením daní a odvody povinného pojistného (Dvořáková, Pitterling a Skalická, 2019).

4 Daňová východiska z příjmů fyzických osob

České právo nemá v žádném právním předpise ustanovení, které obecně a jednotně vymezuje pojem „daň“ způsobem, aby umožňovalo použití v rámci celého právního řádu ČR. Výlučně DŘ obsahuje v ustanovení § 2 odst. 3 následující vymezení:

„Daní se pro účely tohoto zákona rozumí:

- a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,*
- b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,*
- c) peněžité plnění v rámci dělené správy“*

Citované ustanovení představuje takové právní vymezení, které je aplikovatelné pro účely výběru a zajištění placení daní, avšak nikoliv pro široké právní využití, na které by se mohlo odkazovat v rámci celého právního řádu. Pokud jiný právní předpis použije termín „daň“ nejedná se o ustanovení v DŘ. Na základě studia přidružených definic tohoto termínu je žádoucí přiložit další definici, abychom byli schopni dovodit další určující znaky (Dvořáková, Pitterling a Skalická, 2019).

„Daň je obvykle definovaná jako povinná, zákonem uložená platba do veřejného rozpočtu, která je neúčelová, neekvivalentní, nenávratná, a která se pravidelně opakuje“ (Beňová, 2007, str. 5).

Na první pohled patrným znakem je neúčelovost, neekvivalentnost a nenávratnost. Neúčelovostí se rozumí, že uhrazená daň nemá žádný předem určený záměr. Daň je příjmem státního rozpočtu a není prvotně zřejmé na co budou jeho peněžní prostředky použity, zdali na důchody, sociální dávky či na profinancování konkrétního projektu. Neekvivalentnost je takovým znakem, kdy výše odvedené daně není nijak závislá na míře spotřeby veřejných statků poskytované státem. Dalším atributem daně je např. vynutitelnost či nenávratnost daňového odvodu (Vančurová a Láchová, 2016).

4.1 Daň z příjmů fyzických osob

Každá fyzická osoba usiluje o daňovou optimalizaci své daňové povinnosti, ovšem v souladu s právními předpisy. Daň z příjmů fyzických osob je daní důchodovou, resp. se dotýká veškerých příjmů, které osoba dosáhla výdělečnou činností. Daň z příjmu fyzických osob je upravena v rámci § 2 až § 16 ZDP. Systémy zdanění fyzických a právnických osob je odlišný, proto je žádoucí poskytnout metodiku jak v oblasti terminologie, tak v oblasti výpočtu konečné daňové povinnosti.

Podle Dvořákové (2019) byl zákon novelizován zhruba 195krát, tudíž při jeho aplikaci je nutné pracovat s aktuálním zněním. Nejzásadnější změnou v posledních letech bylo zrušení superhrubé mzdy.

4.2 Daňové subjekty

„Daňový subjekt je osoba podle zákona povinná strpět, odvádět nebo platit daň“ (Vančurová a Láchová, 2016, str.14). Souhrnně jsou takto označovány dvě skupiny osob. První skupinou jsou osoby, jejichž příjmy jsou podrobeny dani a druhá skupina osob, která je oprávněna daň vybrat a odvést příslušnému správci daně. V rámci obou skupin jsou ustálené daňové pojmy jako je poplatník, který zastupuje první výše zmíněnou skupinu osob a plátce daně, který zastupuje druhou výše zmíněnou skupinu osob.

Poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy a majetek jsou přímo podrobeny dani, resp. je nositelem daňového břemene a vytvořené zdroje jsou daní kráceny. Příjmy jsou předmětem daně a nejsou osvobozeny.

Plátce daně se rozumí osoba, která pod majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou nebo sraženou poplatníkům (Dvořáková, Pitterling a Skalická, 2019).

Výběr pomocí plátce má své opodstatnitelné důvody, a to minimalizace daňových úniků, protože poplatník nemá možnost ovlivnit výše daně, a dále dochází ke zrychlení výběru daně, jelikož plátce odvede okamžitě po vzniku zdanitelného příjmu (Vančurová a Láchová, 2016).

4.2.1 Rezidentství fyzických osob

Poplatník je dle § 2 ZDP daňovým rezidentem, tzn. osobou, která má na území ČR bydliště nebo se zde obvykle zdržuje. Bydlištěm se rozumí byt v osobním či cizím vlastnictví dle smlouvy o pronájmu. Osobou obvykle se zdržující se rozumí osoba, která pobývá na území ČR alespoň 183 dní v kalendářním roce, a to souvisle nebo přerušovaně, jelikož se do doby 183 dní započítává každý den pobytu.

Daňový rezident podléhá daňové povinnosti z příjmů plynoucí ze zdrojů na území ČR a na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí, tudíž má neomezenou daňovou povinnost a daní celosvětové příjmy. Daňový nerezident nemá na území ČR bydliště ani se zde nezdržuje, tudíž není nutné posuzovat časový test 183 dní. Daňový nerezident má daňovou povinnost jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, respektive má omezenou daňovou povinnost (Dobešová, 2003).

4.3 Předmět daně

V ustanovení § 3 ZDP jsou uvedeny příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob a je poplatníkovou povinností tyto příjmy zdanit, respektive se jedná o zdanitelné příjmy. Dále je nutné zohlednit tzv. osvobozené příjmy, tedy příjmy, které byly do předměty zahrnuty, ale účinkem osvobození jsou zproštěny daňové povinnosti. Oba tyto prvky je nutné brát v potaz při vedení poplatníkových příjmů, který jednak zařadit do příjmy a které vyřadit z příjmů (Pelech a Pelc, 2007).

Předmět daně je stanoven v § 3 odst. 1 ZDP následovně:

„Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou

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

4.4 Příjmy ze závislé činnosti

Příjmy ze závislé činnosti jsou uvedeny a podrobně popsány v § 6 odst. 1 ZDP. Jedná se zejména o příjmy plynoucí fyzickým osobám, které vykonávají závislou práci na základě pracovního poměru případně v rámci dohod konaných mimo pracovní poměr.

Mezi příjmy ze závislé činnosti můžeme zařadit (Vybíhal, 2022):

- příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního, členského a obdobného poměru, v nichž je povinen dbát pokynů plátce těchto příjmů,
- příjmy na základě funkčního požitku (např. příslušníci státních orgánů, orgánů obcí a jiných orgánů územní samosprávy),
- příjmy členů družstev, společníků společnosti s ručeným omezeným a komanditistů komanditní společnosti,
- odměny člena orgánu právnické osoby a odměna likvidátorovi,
- příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti, ze které plynou příjem ze závislé činnosti, bez ohledu na to, zda příjmy plynou od plátce, tudíž u kterého poplatník vykonává činnost nebo od plátce, u kterého činnost vykonávána není.

V rámci těchto příjmů musela být vymezena závislá práce prostřednictvím pokynu D-285, jelikož aktuální právní úprava je velmi kusá a lehce zneužitelná z pohledu obdobných a jiných poměrů. Účelem pokynu stanovení zdanění příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve spojitosti s jinými než pracovněprávními vztahy. Rysem závislé činnosti je skutečnost, že není vykonávána pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost jako tomu bývá v případech obdobných poměrů. Nejznámější zneužití těchto právních nedostatků byl a je fenomén zvaný švarcsystém, proto bylo nutno poskytnout důslednější vymezení (Pokyn D-285).

4.5 Příjmy ze samostatné činnosti

Příjmy ze samostatné činnosti jsou uvedeny a podrobně popsány v § 7 odst. 1 a 2 ZDP. Jedná se o nejdůležitější dílčí základ daně, ve kterém zdaňují své příjmy všechny OSVČ. Tyto příjmy jsou vykonávány zcela nezávisle a plynou ze samostatné výdělečné činnosti poplatníka. V rámci tohoto dílčího základu daně lze uplatnit výdaje v prokázané výši nebo paušální výdaje a lze dosahovat ztráty.

Dosahované příjmy jsou následující (§ 7 odst. 1 a 2 ZDP):

- a) příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
- b) příjmy ze živnostenského podnikání,
- c) příjmy z jiného podnikání dle zvláštních předpisů,
- d) podíly na zisku společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti,
- e) příjmy z užití nebo poskytnutí autorských práv, a to v rámci příjmů z jejich rozšiřování,
- f) příjmy z pronájmu majetku uvedeného v obchodním rejstříku,
- g) příjmy z výkonu nezávislého povolání.

Mimo výše uvedené příjmy může poplatník evidovat i příjmy z kapitálového majetku dle § 8 ZDP a jsou dílčím základem daně. Jedná se výhradně o příjmy z držby finančního majetku fyzické osoby. U těchto příjmů se uplatňují dva režimy zdanění, a to zdanění v dílčím základu daně nebo zdanění zvláštní sazbou daně dle § 36 ZDP (daň je konečná, jelikož je odvedena plátcem daně a nejsou zahrnovány do daňového přiznání). Jedná se o příjmy z podílů na zisku, podíly na zisku tichého společníka, úroky, výhry a jiné výnosy ve formě vkladu na vkladních knížkách a výnosy z finančních prostředků na vkladovém účtu, plnění ze soukromého životního pojištění, dávky penzijního připojištění se státním příspěvkem (Dvořáková, Pitterling a Skalická, 2019).

V případě zdanění v dílčím základu daně se jedná o příjmy ve formě úroků a jiných výnosů z poskytnutých úvěrů a zápůjček, úroků z prodlení, úroky z vkladů na účtech, které jsou určeny k podnikání či úrokové výnosy z držby směnky. U těchto příjmů nelze uplatnit žádné výdaje a nelze dosahovat ztráty s výjimkou příjmů uvedených v § 8 odst. 5 ZDP.

Mezi další příjmy lze zařadit příjmy z nájmu dle § 9 ZDP. Jedná se o příjmy z nájmu nemovitých věcí, bytů a movitých věcí kromě příležitostného nájmu movitých věcí, které jsou zdaňovány v rámci § 10 ZDP. Dílčí základ daně z příjmů z nájmu je stanoven jako rozdíl mezi příjmy a výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů, tedy podle podobného režimu jako v případě příjmů ze samostatné činnosti. U příjmů z nájmu lze uplatnit výdaje v prokázané výši nebo paušální výdaje ve výši 30 % z příjmů. Paušální výdaje nesmí překročit výdajový limit 600 000 Kč (Dvořáková, Pitterling a Skalická, 2019).

Do ostatních příjmů jsou zahrnovány příjmy, které se vyznačují příležitostným charakterem a nelze je považovat za výhradní zdroj příjmů. Tyto příjmy jsou zdaňovány v rámci § 10 ZDP. Dílčí základ daně se určí jako rozdíl mezi příjmy a výdaji, avšak lze uplatnit pouze skutečné výdaje, které jsou prokazatelně vynaložené na dosažení těchto příjmů, a to maximálně do výše příjmů, tedy nelze dosahovat ztráty.

4.6 Základ daně

Definice základu daně je vymezena v § 5 odst. 1 ZDP následovně:

„Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak“.

Obecně se základ daně stanoví jako rozdíl mezi příjmy a výdaji, které byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů v rámci zdaňovacího období, avšak jeho určení není častokrát tak triviální, jak by se mohlo na první pohled zdát. Základní pravidlo pro zjištění základu daně je určení, zda dosahovaný příjem je předmětem daně a není osvobozen od daně, dále se nezahrnují příjmy, které jsou zdaňovány zvláštní sazbou daně dle § 36 ZDP, resp. srážková daň.

Poplatník může dosahovat příjmů z různých druhů činností a mít souběžně dva a více druhů příjmů podle § 6 až § 10 ZDP (např. příjmy ze samostatné činnosti a příjmy z nájmu). V rámci každého druhu příjmu je vytvořen samostatný základ daně, resp. dílčí základ daně. Základem daně je pak součet jednotlivých dílčích základů daně stanovených podle jednotlivých druhů příjmů. Poplatník má právo volby, zda zvolí uplatnění výdajů v prokázané výši na základě faktur či dokladů nebo

procentem z příjmů, někdy nazýváno paušální výdaje. Pokud výdaje převyšují příjmy, je rozdíl daňovou ztrátou (Dvořáková, Pitterling a Skalická, 2019).

Znění podmínek uplatnitelnosti paušálních výdajů je následující (§ 7 odst.7 ZDP):

- a) 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příjmů z řemeslné živnosti, nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 1 600 000 Kč,
- b) 60 % z příjmů ze živnostenského podnikání, nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 1 200 000 Kč,
- c) 30 % z příjmů z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku, nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 600 000 Kč,
- d) 40 % z jiných příjmů ze samostatné činnosti, s výjimkou příjmů podle odstavce 1 písm. d) a odstavce 6, nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 800 000 Kč.

4.6.1 Daňová ztráta

Poplatník se dostává do daňové ztráty v případě, kdy jeho přiznané výdaje převyšují dosažené příjmy. Daňová ztráta vzniká pouze u příjmů ze samostatné činnosti dle § 7 ZDP a u příjmů z nájmu dle § 9 ZDP. Jedná se o položku snižující základ daně, tedy se odečítá od úhrnu dílčích základů daně stanovených dle § 7 až do § 10 ZDP. Od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu nebo její část v rámci dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která se daňová ztráta stanoví, nebo v 5 zdaňovacích obdobích, které bezprostředně následovaly po období, za které se daňová ztráta stanovila.

4.6.2 Zálohy na daň

Tab. 5 Zálohy na daň z příjmů

Daňová povinnost	Výše zálohy	Splatnost zálohy
Do 30 000 Kč	0 %	Neplatí
Od 30 001 Kč do 150 000 Kč	40 %	Pololetně (15.6, 15.12)
Nad 150 000 Kč	25 %	Čtvrtletně (15.3,15.6,15.9,15.12)

Zdroj: vlastní zpracování, upraveno podle § 38a ZDP, 2022

Z výše uvedené tabulky Tab. 5 je zřejmé, že poplatník, jehož poslední známá daňová povinnost nepřesáhla 30 000 Kč není povinen odvádět zálohy na daň z příjmů. V případě, že poslední známá daňová povinnost přesáhne částku 30 000 Kč, ale není vyšší než 150 000 Kč je poplatník povinen platit zálohu na daň ve výši odpovídající 40 % poslední známé dani. Pakliže poslední známá daňová povinnost je vyšší než 150 000 Kč jsou zálohy stanoveny čtvrtletně, a to ve výši odpovídající 25 % poslední známé dani.

4.6.3 Poplatník v paušálním režimu

Poplatník, který nevede účetnictví, daňovou evidenci ani neuplatňuje tzv. paušální výdaje má možnost využít paušální daně, respektive být účastný v paušálním režimu. Paušální daň je způsob, jak mohou někteří poplatníci za přísný podmínek splnit své daňové a odvodové povinnosti počínaje kalendářním rokem 2021 jediným trvalým měsíčním příkazem k úhradě. Není povinnost podávat daňové přiznání, ani hlášení, resp. přehledy o příjmech na sociální správu či na zdravotní pojišťovnu.

Paušální daň prošla výraznou novelizací, kdy se paušální daň nestanoví na základě očekávaných příjmů a výdajů jako v předchozím účinném znění, ale je stanovena pevnou částkou. Zákon č.540/2020 Sb., s účinností od 1.1.2021, kterým se mění ZDP, resp. proběhla novelizaci v rámci paušální daně, a to v rámci těchto paragrafů § 2a (poplatník v paušálním režimu), dále § 7a paušální daň a § 38la až § 38lq další podmínky (registrace, oznámení aj.). Pro živnostníky a drobné podnikatele je to výrazné snížení administrativních výdajů, které by musely učinit v souvislosti s vyplňováním daňového přiznání či přehledů na sociální a zdravotní pojištění (Dušek a Sedláček, 2022).

Paušální daň může využít osoba, jež splňuje následující podmínky:

- a) má pouze příjmy ze samostatné činnosti nepřevyšující 1 mil. Kč, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené, příjmy, které nejsou předmětem daně a příjmy, ze kterých je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně,
- b) není plátcem daně z přidané hodnoty a ani nemá registrační povinnost k dani z přidané hodnoty,
- c) není společníkem veřejné obchodní společnosti a komplementářem komanditní společnosti,
- d) Nesmí zahrnovat do příjmů příjmy ze závislé činnosti vyjímaje dohod konaných mimo pracovní poměr (DPČ a DPP),
- e) Příjmy z nájmu a ostatní příjmy nesmí jejich souhrnná výše v daném roce přesáhnout limit 15 000 Kč (§ 7a ZDP) (Dušek a Sedláček, 2022).

Paušální daň je pro rok 2022 stanovena na 71 928 Kč, avšak se platí měsíční zálohy a ty jsou splatné do 20. dne zálohového období, na které se zálohy platí. Měsíční zálohová výměra činí 5 994 Kč a obsahuje následující odvody:

Tab. 6 Výše paušální daně a ostatních odvodů

Rok	Měsíční paušální daň	Nárůst	z toho činí			Za rok
			zdravotní	sociální	daň	
2021	5 469 Kč	0	2 393 Kč	2 976 Kč	100 Kč	65 628 Kč
2022	5 994 Kč	525 Kč	2 627 Kč	3 267 Kč	100 Kč	71 928 Kč

Zdroj: vlastní zpracování, upraveno podle Dušek a Sedláček, 2022

S příchodem novelizované paušální daně dochází k výraznému omezení ve vztahu k daňovým odpočtům a dalším úlevám, jelikož poplatník účasten paušálního režimu nemá možnost uplatnění položek odčitatelných od základu daně (daňová ztráta), nezdavitelných částí základu daně (úroky z úvěrů, bezúplatné plnění, odběr krve, soukromé životní pojištění, penzijní pojištění), slev na dani a daňového zvýhodnění.

Důležitou změnou, která nabude účinnosti od 1.1.2023 je navýšení limitu pro paušální daň na 2 mil. Kč a současně se zvedne limit pro registraci povinnost k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) také na 2 mil. Kč. Paušální daň bude rozdělena na tři pásma a záloha na daň se bude odvíjet od úhrnu příjmů za zdaňovací období a také na výdajovém paušálu. Tyto skutečnosti budou důležité pro aplikační část práce. Na následující obrázku jsou spatřitelná zmíněná tři pásma a tabulka Tab. 7 znázorňuje rozdělení odvodových plateb.

Rozšíření paušální daně pro živnostníky s příjmy do 2 milionů ročně

Výše paušálních záloh dle ročních příjmů a výdajového paušálu pro rok 2023

Příjmy ročně / výdajový paušál	80 %	60 %	40 %
do 1 mil. Kč	6 208 Kč	6 208 Kč	6 208 Kč
do 1,5 mil. Kč	6 208 Kč	6 208 Kč	16 000 Kč
do 2 mil. Kč	6 208 Kč	16 000 Kč	26 000 Kč



Obr. 4 Paušální daň v roce 2023

Zdroj: Ministerstvo financí České republiky, 2022

Tab. 7 Pásma paušální daně

Pásma	Úhrn příjmů	Roční úhrn plateb	Měsíční platba	Daň	Sociální pojištění	Zdravotní pojištění
1	do 1 mil.	74 496	6 208	100	3 386	2 722
2	do 1,5 mil.	192 000	16 000	4 963	7 446	3 591
3	do 2 mil.	312 000	26 000	9 320	11 388	5 292

Zdroj: vlastní zpracování, upraveno podle finanční správy ČR, 2023

4.7 Nezdaniitelné části základu daně

Nezdaniitelné části základu daně jsou nástrojem úpravy základu daně. Fungují jako daňové odpočty, kdy se poplatník může vylepšit svoji daňovou pozici. Prvním odpočtem jsou bezúplatná plnění uvedené v § 15 ZDP. V zákoně jsou striktní podmínky pro uplatnění těchto odpočtů. Bez splnění těchto podmínek nelze uplatnit tento daňový odpočet.

Daňové odpočty se uplatňují v prokázané výši. Jedná se zejména o tyto odpočty:

- a) Hodnota bezúplatného plnění poskytované obcím, krajům případně právnickým osobám se sídlem na území ČR. Minimální výše odpočtu je stanovena na 1000 Kč nebo 2 % ze základu daně. V úhrnu lze odečíst maximálně 15 % ze základu daně.
- b) Úroky z úvěrů ze stavebního spoření nebo úroků z hypotečních úvěrů, pokud se jedná o bytovou potřebu poplatníka. Souhrnná výše uplatnění úroků z úvěrů činí 150 000 Kč v rámci zdaňovacího období.
- c) Daňová ztráta za podmínek podle § 34 ZDP,
- d) Příspěvky na penzijní připojištění se státním příspěvkem, penzijní pojištění a doplňkové penzijní spoření na které lze maximálně uplatnit 24 000 Kč.
- e) Příspěvky na soukromé životné pojištění také v maximální výši 24 000 Kč ročně.
- f) Úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání, nejvýše však 10 000 Kč, avšak nebyly hrazeny zaměstnavatelem ani nebyly uplatněny jako výdaj podle § 24 ZDP s příjmy ze samostatné činnosti podle § 7 ZDP.

4.8 Slevy na dani a daňové zvýhodnění

Mechanismus slev na dani funguje jako snížení daňové povinnosti poplatníka, ovšem každá ze slev a daňové zvýhodnění mají své podmínky, které je nutné splnit a také je odlišné jejich nárokování v rámci zdaňovacího období u OSVČ a například u zaměstnance. Tento způsob poskytování úlevy na dani je velice efektivním nástrojem.

U zaměstnance při výpočtu zálohy je možné si odečíst některé slevy na dani a daňové zvýhodnění ve výši jedné dvanáctiny částky jako tzv. měsíční sleva na dani a tzv. měsíční daňové zvýhodnění, ovšem některé slevy na dani lze uplatnit až po skončení roku v rámci ročního zúčtování záloh na daň a daňového zvýhodnění (§ 35ba až § 35d ZDP).

U OSVČ je situace jiná, jelikož všechny daňové úlevy jsou řešeny až po skončení roku prostřednictvím daňového přiznání. V příložené tabulce je výčet slev a daňové zvýhodnění, které lze nárokovat v aktuálním zdaňovacím období 2022.

Tab. 8 Slevy na dani a daňové zvýhodnění 2022

Slevy na dani a daňové zvýhodnění 2022		
	Ročně 2022	Měsíčně 2022
Sleva na poplatníka	30 840	2570
Sleva na vyživovaného manžela	24 840	uplatňuje se ročně
Sleva na vyživovaného manžela ZTP/P	49 680	uplatňuje se ročně
Sleva na invaliditu I a II. stupně	2 520	210
Sleva invaliditu III. Stupně	5 040	420
Sleva na držitele průkazu ZTP/P	16 140	1345
Sleva na studenta	4 020	335
Daňové zvýhodnění na první dítě	15 204	1267
Daňové zvýhodnění na druhé dítě	22 320	1860
Daňové zvýhodnění na třetí a další dítě	27 840	2320
Daňové zvýhodnění na dítě s průkazem ZTP/P	30 408	2534
Daňové zvýhodnění na druhé dítě ZTP/P	44 640	3720
Daňové zvýhodnění na třetí a další dítě ZTP/P	55 680	4640
Sleva na umístění dítěte	16 200	uplatňuje se ročně

Zdroj: vlastní zpracování, upraveno podle serveru www.kurzy.cz, 2022

4.9 Zdaňovací období a sazba daně

Podle § 16 ZDP sazba daně činí 15 % pro část základu daně do 48násobku průměrné mzdy a 23 % pro část základu daně přesahující 48násobek průměrné mzdy. Zdaňovacím obdobím se rozumí kalendářní rok. Po definování všech prvků ovlivňujících výslednou daň z příjmů fyzických je možné poskytnout konečný algoritmus výpočtu v následující tabulce Tab. 9 níže.

Tab. 9 Výpočet daně z příjmů fyzických osob

Řádek	Popis Operace	Operace
1	DZD § 6 = pouze příjmy ze závislé činnosti, žádné výdaje	+
2	DZD § 7 = příjmy – výdaje; skutečné nebo paušální	+
3	DZD § 8 = pouze příjmy z kapitálového majetku	+
4	DZD § 9 = příjmy – výdaje; skutečné nebo paušální	+
5	DZD § 10 = příjmy – výdaje; skutečné nebo paušální (zemědělská výroba)	+
6	Základ daně (součet dílčích základů daně § 6 až §10 ZDP)	=
7	Nezdanitelné části základu daně (§ 15 ZDP)	-
8	Odčitatelné položky (§ 34 ZDP)	-
9	Základ daně zaokrouhlený na stokoruny směrem dolů	=
10	Sazba daně 15 %, resp. 23 %	*15 %
11	Daň před slevami	=
12	Slevy na dani	-
13	Daň po slevách	=
14	Daňové zvýhodnění	-
15	Zaplacené zálohy	-
16	Přeplatek/ Nedoplatek na dani	=

Zdroj: vlastní zpracování, upraveno podle pravidel ZDP, 2022

5 Daňová východiska z příjmu právnických osob

Zdanění příjmů právnických osob je zakotveno v druhé části ZDP, konkrétně se jedná o ustanovení § 17 až 21a ZDP, poté následují společná ustanovení pro fyzické a právnické osoby. Právnická osoba je považována pro účely daně z příjmů za poplatníka i plátce daně. Poplatníkem se stává v okamžiku, jež je povinna ze své podnikatelské činnosti odvést příslušnou daň do státního rozpočtu a plátcem daně, kdy vypočtenou daňovou povinnost musí uhradit v předepsané lhůtě pro zaplacení (Bokšová, 2013).

5.1 Daňové subjekty

Daňový subjekt, který je považován za poplatníka daně z příjmů právnických osob je vymezen v § 17 ZDP následovně:

- a) právnická osoba,
- b) organizační složka státu,
- c) podílové fondy,
- d) podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem,
- e) fond penzijní společnosti,
- f) svěřenský fond podle NOZ,
- g) jednotka, která je založena či zřízena poplatníkem,
- h) fond ve správě tzv. Garančního systému finančního trhu.

Výše uvedený prostý výčet právních subjektů, kteří jsou považováni za poplatníky je do značné míry odborný, ale zjednodušeně lze říct, že se jedná o obchodní společnosti a družstva, které byly založeny za účelem podnikání. Druhou kategorií poplatníků daně z příjmů právnických osob jsou poplatníci, kteří nebyli zřízeni za účelem podnikání a jsou v § 17a ZDP označováni jako veřejně prospěšní poplatníci.

5.1.1 Rezidentství právnických osob

Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého skutečného vedení, nikoliv formální sídlo. Daňovou povinnost se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

Poplatníci jsou daňovými nerezidenty, pokud nemají na území České republiky své sídlo. Daňová povinnost se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky (§17 odst. 3 a 4 ZDP).

5.2 Předmět daně

Po definování základních daňových subjektů, jež souvisí s daňovou problematikou je důvodné si dále určit předmět daně z příjmů právnických osob s účelem identifikace relevantních příjmů, které musí být zdaněny. Podle § 18 odst. 1 ZDP jsou předmětem daně veškeré příjmy z podnikatelské činnosti a nakládání s veškerým majetkem právnické osoby. Ovšem jsou zde i výjimky u subjektů, jejichž příjmy jsou z předmětu daně vyňaty.

Za předmět daně se nepovažují příjmy zdravotní pojišťovny plynoucí ve formě pojistného na veřejné zdravotní pojištění, pokuty a penále uložené pojištěnci či plátcí pojistného nebo eventuelně přirážky k pojistnému vyměřené zaměstnavateli. Dále úhrady plateb za výkony pracovně-lékařských služeb a specifické zdravotní péče od zaměstnavatele či účelové dotace ze státního rozpočtu. Neboli veškeré obdržené plnění od plátce pojistného směřující zdravotní pojišťovně. Dále příjmy společenství vlastníků jednotek z dotací, příspěvků vlastníků jednotek na správu a opravy domu či pozemku, úhrady v souvislosti s užíváním bytového či nebytového prostoru a pojistné plnění na základě sjednaného pojištění společenstvím vlastníků jednotek (§ 18 odst. 2 ZDP).

V § 19 ZDP jsou uvedené příjmy, které jsou sice předmětem daně a měly by podléhat zdanění, ovšem tyto příjmy jsou osvobozeny od daně. Dále v § 19a ZDP jsou doplněny o bezúplatné příjmy, které rovněž jsou osvobozeny.

5.3 Základ daně

Hrubý výsledek hospodaření je základním atributem pro zjištění daňového základu u právnických osob a je zjišťován zpravidla z účetnictví, a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů. Úprava hrubého výsledku hospodaření na základ daně a následný výpočet splatné daně se odehrává mimo systém účetnictví. Hrubý (nezdaněný) výsledek hospodaření je určen rozdílem mezi výnosy a náklady a je dále upravován na daňový základ v souladu s právními předpisy dané země. Z daňového základu je kvantifikována splatná daň. Hrubý výsledek hospodaření je

upravován (očistěn) v souladu s ustanoveními plynoucí z dotčeného právního předpisu státu, v ČR tím je ZDP (Bokšová, 2013).

Výsledek hospodaření zjištěný z účetnictví není možno považovat za základ daně, proto je výsledek hospodaření upravován podle pravidel ZDP. Dochází tedy k úpravám výsledku hospodaření o položky zvyšující a snižující výsledek hospodaření. V zásadě platí, že daňově neuznatelné náklady, které dle tohoto zákona nelze zahrnout do nákladů se přičítají k výsledku hospodaření, zatímco daňově neúčinné výnosy se odečítají a vzniká základ daně. Je tedy nutné sledovat, zda zaúčtované operace naplňují princip daňové účinnosti. Ze základu daně je pak stanovena splatná daň v rámci zdaňovacího období (Dvořáková, Pitterling a Skalická, 2019).

5.4 Položky odčitatelné od základu daně

Takto upravený základ daně je následně možné snižovat o položky odčitatelné od základu daně dle § 34 ZDP. Jedná se o daňovou ztrátu, která byla vysvětlena výše v kapitole 3 práce, odpočet v rámci projektů výzkumu a vývoje, odborného vzdělávání a dle § 20 odst. 8 hodnotu bezúplatného plnění.

Výdaje na projekty výzkumu a vývoje:

- 100 % - částky, jestliže výdaje na výzkum a vývoj běžného zdaňovacího období jsou stejné jako výdaje za minulé zdaňovací období,
- 110 % - částky, jestliže výdaje na výzkum a vývoj, jsou vyšší než výdaje za minulé zdaňovací období.

Další odčitatelnou položkou od základu daně jsou výdaje vynaložené na podporu odborného vzdělávání. Výše odpočtu na jednoho studenta, který se účastní odborného vzdělávání činí 200 Kč na studenta za hodinu (Dvořáková, Pitterling, Skalická, 2019).

Poslední možností odčitatelných položek jsou bezúplatná plnění, resp. dary. Minimální výše daňové uznatelnosti bezúplatného plnění je 2000 Kč. V úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně sníženého podle § 34 ZDP; to neplatí pro zdaňovací období, která skončila v období od 1. 3. 2020 do 28. 2. 2022, za která lze v úhrnu odečíst vždy nejvýše 30 % základu daně, a to na základě jiného právního

předpisu upravující tuto částku, šlo zejména o dopady pandemie Covid-19. Obecně je stanovena míra 10 %, pokud nebude navýšena jiným předpisem.

5.5 Slevy na dani a zálohy na daň

První slevou na dani je zaměstnávání osob se zdravotním postižením, která činí 18 000 Kč na zaměstnance s nižší úrovní zdravotního postižením a 60 000 Kč na zaměstnance s těžším zdravotním postižením. Počínaje rokem 2022 je možné si uplatnit novou slevu na dani, která je dostupná takřka každému věřiteli, jemuž bylo zastaveno vymáhání pohledávky nepřevyšující 1 500 Kč. Dalším typem slevy na dani jsou investiční pobídky, které musí splňovat přesně vymezené podmínky uvedené v § 35a (§ 35 a §35a ZDP).

Daň z příjmů s jedinou splátkou se hradí velice zřídka, mnohem častější jsou zde zálohy na daň z příjmů. V § 38a ZDP je uvedeno, kdo je povinen platit zálohy na daň z příjmů v jaké výši a v jakých časových horizontech. Zálohy se platí v průběhu tzv. zálohového období. *„Zálohovým obdobím se rozumí období od prvního dne následujícího po uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za minulé zdaňovací období do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím zdaňovacím období“* (Dvořáková, Pitterling, Skalická, 2019, str.31).

Důležitý faktem je, že zálohové období není shodné se zdaňovacím obdobím. Zálohy na daň jsou blíže popsány v rámci čtvrté kapitoly.

5.6 Daňové odpisy

Poplatníci pro svoji ekonomickou činnost v zásadě potřebují majetek, ať už hmotný či nehmotný. Nahlédneme-li do zákona s větším zřetelem, tak zjistíme, že odpisům hmotného a nehmotného majetku je věnována patřičná pozornost. Fyzické osoby, které vedou daňovou evidenci uplatňují daňové odpisy majetku podle ZDP, zatímco účetní jednotky by měli rozlišovat odpisy účetní a daňové, jelikož účetní odpisy nejsou relevantní pro zjištění základu daně (Dvořáková, Pitterling a Skalická, 2019).

Rozdíl mezi odpisy daňovými a účetními ovlivňuje výsledek hospodaření. V zásadě platí, že pokud jsou účetní odpisy větší než daňové, výsledek hospodaření se zvyšuje. V opačném případě se výsledek hospodaření snižuje. V souvislosti s daňovými odpisy byly vytvořeny tabulky s koeficienty pro rovnoměrné a zrychlené

odepisování. Dále byly definovány matematické vztahy pro výpočet rovnoměrných a zrychlených odpisů. Podoba výpočtu daňových odpisů je následující:

1. Rovnoměrný odpis = pořizovací cena x odpisová sazba (%) / 100
2. Zrychlený odpis v prvním roce = pořizovací cena / koeficient
3. Zrychlený odpis v dalším roce = 2x zůstatková cena / koeficient – počet let odepisování

Tab. 10 Odpisové skupiny

Odpisová skupina	Minimální doba odepisování	Příklady
1	3 roky	Kancelářské stroje a počítače, televizní kamery...
2	5 let	Automobily, rozhlasové a televizní přijímače...
3	10 let	Klimatizační zařízení, kotle pro ústřední vytápění, jeřáby...
4	20 let	Budovy ze dřeva a plastů, oplocení budov a inženýrských staveb...
5	30 let	Výrobní budovy, komunikace (silnice, mosty, tunely aj.)...
6	50 let	Administrativní budovy, budovy hotelů, obchodních domů, školy...

Zdroj: Vachtová, 2019

Tab. 11 Rovnoměrné odepisování DHM-sazby

Odpisová skupina	V prvním roce odepisování	V dalších letech odepisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: Vachtová, 2019

Tab. 12 Zrychlené odepisování DHM-sazby

Odpisová skupina	V prvním roce odepisování	V dalších letech odepisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: Vachtová, 2019

5.7 Odložená daň

Odložená daň má v názvu slovo „daň“, ale nejedná se o žádnou daňovou povinnost, která by měla být odvedena a uhrazena ve zdaňovacím období. Odložená daň není uvedená v daňovém přiznání na rozdíl od splatné daně, která je odvedena správcem daně. Odložená daň vzniká na základě rozdílů mezi účetním a daňovým výsledkem hospodaření. Odložená daň se zjišťuje ze všech přechodných rozdílů vznikajících v odlišném účetním a daňovém pojetí položek zachycených v účetnictví.

Rozdíly jsou dvojího typu, a to trvalé a dočasné. Trvalými rozdíly se rozumí např. daňově neúčinné náklady (náklady na reprezentaci, cestovné nad povolenou výši či daňově neuznatelné výnosy). Dočasnými rozdíly jsou takové rozdíly, které nabývají daňové účinnosti, ale v jiném než účetním období. Všechny dočasné rozdíly vznikají na základě odlišného pojetí na položky vykázané v účetnictví. Dočasnými rozdíly mohou být např. rozdíly mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou, mezi opravnými položkami k zásobám, pohledávkám či rezervy nad limit.

Pro aktiva platí, je-li účetní zůstatková cena větší než daňová zůstatková cena, vzniká odložený daňový závazek nebo může vzniknout odložená daňová pohledávka a to tak, že účetní zůstatková cena je menší než daňová zůstatková cena. U pasiv se jedná o odložený daňový závazek v případě, je-li daňová základna pasiv větší než účetní zůstatková cena. Odložená daňová pohledávka vzniká za předpokladu nižší daňové základny pasiv oproti účetní zůstatkové hodnotě (Bokšová, 2013).

V případě daňově neúčinných výnosů je tvořen odložený daňový závazek z titulu smluvních pokut a úroků z prodlení, ale za podmínky, že se jedná o vystavenou nezaplacenou fakturu. V okamžiku zaplacení se stane daňově uznatelným, tzn. výnos běžného roku a daňová povinnost nastává až přijdou peněžní prostředky. Odložená daňová pohledávka se vytvoří v případě nezaplacené faktury, typicky jde o smluvní penále a pokuty či úroky z prodlení. Jestliže tyto transakce budou uhrazeny v příštím účetním období, v okamžiku úhrady se stanou nákladem téhož roku (Bokšová, 2020).

5.8 Zdaňovací období a sazba daně

Právnícké osoby mají více možností volby zdaňovacího období. Podle § 21a ZDP zdaňovacím obdobím se rozumí:

- a) Kalendářní rok
- b) Hospodářský rok – období, které může začínat prvním dnem jiného měsíce, než je leden, ovšem přesnou definice je možné najít v zákoně o účetnictví
- c) Období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka právnické osoby do konce kalendářního nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými
- d) Účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsících

Sazba daně činí 19 %, daň se stanoví jako součin základu daně sníženého o položky snižující základ daně a o odčitatelné položky od základu daně zaokrouhleného na celé tisíce Kč směrem dolů a sazby daně. Po definování všech prvků ovlivňujících výslednou daň z příjmů právnických osob je možné poskytnout konečný algoritmus výpočtu v následující tabulce Tab. 13 níže.

Tab. 13 Výpočet daně z příjmů právnických osob

Řádek	Popis Operace	Operace
1	Výsledek hospodaření (zisk nebo ztráta)	=
2	Položky zvyšující výsledek hospodaření (daňově neúčinné náklady)	+
3	Položky snižující výsledek hospodaření (daňově neúčinné výnosy)	-
4	Základ daně	=
5	Odčitatelné položky od základu daně dle § 34 a § 20 odst. 8	-
6	Základ daně po úpravě (zaokrouhlení na celé tisíce směrem dolů)	=
7	Sazba daně 19 %	*19 %
8	Daň před slevami	=
9	Slevy na dani	-
10	Daň po slevách	=
11	Zaplacené zálohy	-
12	Přeplatek/ Nedoplatek na dani	=

Zdroj: vlastní zpracování, upraveno podle pravidel ZDP, 2022

Tab. 14 Výpočet disponibilního zisku

Řádek	Popis Operace	Operace
1	Účetní výsledek hospodaření	=
2	Daň z příjmů	-
3	Daň z příjmů odložená	+/-
4	Disponibilní výsledek hospodaření	=

Zdroj: vlastní zpracování, upraveno podle Vachtové, 2012

5.9 Daň z přidané hodnoty

DPH představuje daň ze spotřeby výrobků, zboží či služeb a je řazena mezi daně nepřímé, které jsou vybírány v ceně zdanitelného plnění. Podnikatel je považován za plátce této daně, avšak poplatníkem daně je konečný spotřebitel, který je nositelem daňové zátěže (Bokšová, 2013).

Osobou povinnou k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně vykonává ekonomickou činnost anebo právnická osoba, která nebyla založena za účelem podnikání, ale uskutečnila ekonomickou činnost. Zdanitelné plnění je takové plnění, které je předmětem daně a není osvobozeno od této daně.

Předmětem daně jsou taková plnění, u kterých je místo plnění v tuzemsku a zároveň je plnění uskutečněné osobou povinnou k dani, jde-li o plnění za úplatu. Jedná se o plnění:

a) zdanitelná (pak bude osoba povinná k dani uplatňovat daň, nebude-li od uplatňování osvobozen),

b) osvobozená od daně (buď s nárokem na odpočet nebo bez nároku na odpočet daně)(Dušek a Sedláček, 2022, str.41).

Podle § 2 zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZodPH“) jsou za zdanitelná plnění považována následující plnění:

- 1) dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani, s místem plnění v tuzemsku,
- 2) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, s místem plnění v tuzemsku,
- 3) pořízení zboží z členského státu EU za úplatu s místem plnění v tuzemsku osobou povinnou k dani,
- 4) pořízení dopravního prostředku z jiného členského státu EU za úplatu osobou nepovinnou k dani,
- 5) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Osvobození od uplatňování DPH je splněno za předpokladu, že osoba povinná k dani má sídlo, resp. místo podnikání v tuzemsku a její obrat nepřesáhl za bezprostředně předcházejících 12 měsíců částku 1 mil. Kč (od roku 2023 2 mil. Kč). Překročením uvedené částky je důvodem pro učinění registrace k DPH. Přihláška k registraci musí být podána do 15 dnů od skončení měsíce, v němž byl limit překročen. Zdaňovacím obdobím je zpravidla kalendářní měsíc, ale zákon umožňuje, aby zdaňovací období bylo čtvrtleté za předpokladu splnění předepsaných podmínek (Dušek a Sedláček, 2022).

V § 51 až § 62 ZoDPH jsou uvedeny plnění, která jsou osvobozena od DPH bez nároku na odpočet a od § 63 až § 71h ZoDPH jsou uvedena osvobozená plnění s nárokem na odpočet. Co se týče sazeb daně, tak je nastavena základní sazba 21 % a dvě snížené sazby 15 % a 10 %.

5.10 Vybrané daňové případy u s.r.o.

5.10.1 Zdanění podílu společníka s.r.o.

Podíl společníka zisku podléhá 15 % srážkové dani z příjmů, která je sražena a odvedena správci daně s.r.o. vyplácející podíl na zisku. Srážkovou daň je s.r.o. povinna srazit v okamžiku výplaty, avšak nejpozději do konce třetího měsíce následující po měsíci, kdy valná hromada rozhodla o rozdělení zisku. Srážková daň se odvádí správci daně do konce kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém vznikla povinnost srazit daň. Takto zdaněný příjem již nepodléhá povinným odvodům na sociální a zdravotní pojištění (Běhounek, 2022).

5.10.2 Zdanění příjmů členů orgánů společnosti

Jednatelé či členové dozorčích rady vykonávají činnost na základě smlouvy o výkonu funkce podle ustanovení § 59 ZOK. V rámci uzavření smlouvy o výkonu funkce lze sjednat odměnu včetně ujednání o výši či smlouva může obsahovat další benefity jako je např. podíl na zisku za podmínky jeho přiznání. Při absenci této smlouvy je činnost vykonávána bezplatně (Pfeilerová, 2022).

Příjmy členů orgánů právnických osob jsou zdaňovány jako příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1c ZDP. V praxi to znamená, že jednatelé a členové dozorčí rady, pokud existuje, tak je systém zdanění stejný jako v případě běžných zaměstnanců sazbou 15 %. Jednateli či členovi jiného voleného orgánu je umožněno uplatnění nezdaniitelných části základu daně, slev na dani či daňového zvýhodnění za předpokladu podpisu prohlášení k dani. Po skončení roku může poplatník požádat o provedení ročního zúčtování slev na dani a daňového zvýhodnění, jelikož některé slevy na dani a odčitatelné položky od základu daně jsou uplatňovány až po skončení zdaňovacího období (sleva na umístění dítěte či sleva na manžela).

U těchto subjektů je zcela časté vyplácení vyšších odměn, tudíž se na ně může vztahovat vyšší daňová sazba 23 %, v případě úhrnu příjmů nad 1 867 728 Kč pro zdaňovací období 2022. Odměny členů orgánů právnických osob podléhají také povinným odvodům na sociální a zdravotní pojištění.

Tab. 15 Výpočet odměny člena voleného orgánu

Řádek	Popis Operace	Operace
1	Úhrn zdanitelných příjmů	=
2	Sociální pojištění (24,8 %)	x
3	Zdravotní pojištění (9 %)	x
4	Dílčí základ daně	=
5	Nezdanitelné části základu daně	-
6	Základ daně upravený	=
7	Daň dle § 16 ZDP	*0,15 %
8	Slevy na dani	-
9	Daň po slevách	=
10	Daňové zvýhodnění	-
11	Zaplacené zálohy	-
12	Doplatek/Přeplatek na dani	=
13	Sociální pojištění (6,5 %)	-
14	Zdravotní pojištění (4,5 %)	-
15	Čistý příjem	=

Hrazeno společností

Zdroj: vlastní zpracování, upraveno podle ZDP, 2022

6 Povinné odvody na sociální a zdravotní pojištění

Vedle daňové povinnosti jsou odvody na sociální a zdravotní pojištění, resp. povinné pojistné další z položek, které velmi zatěžují příjmy podnikatele či společnost a tím i disponibilní zůstatky. V aplikační části je počítáno i s odvodovým hlediskem, proto v této kapitole je důvodné tento aspekt podnikatelské činnosti zmínit. Nejprve bude vysvětlena problematika sociálního pojištění obou subjektů a poté i zdravotní pojištění.

6.1 Sociální pojištění u OSVČ

OSVČ se řadí mezi plátce pojistného na sociální zabezpečení, jež zahrnuje pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pokud jsou účastny na důchodovém pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Podmínka účasti na důchodovém pojištění je vymezena v § 10 zákona č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDůP“), a to doba po kterou byla vykonávána hlavní výdělečná činnost. Nemocenské pojištění je u OSVČ dobrovolné a je zde možnost účasti na tomto pojištění pro případ nenadálého výpadku příjmů v souvislosti s nemocí podnikatele.

Pojistné na sociální pojištění se řídí zákonem č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoPSZ“). Vyměřovacím základem OSVČ pro pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti je částka určená tímto subjektem, avšak nejméně 50 % dílčího základu daně z příjmů ze samostatné činnosti dle ZDP, resp. za vyměřovací základ se považuje úhrn zdanitelných příjmů ze samostatné činnosti podle § 7 ZDP a je vydělen dvěma.

V rámci vyměřovacího základu jsou stanoveny tzv. minimální a maximální vyměřovací základy, tyto základy se odvíjí od průměrné mzdy daného roku. Minimální vyměřovací základ je roven 25 % průměrné mzdy pro hlavní činnost a 10 % pro vedlejší činnost. Pokud osoba z nějakého důvodu nedosahuje výši minimálního vyměřovacího základu je ovšem povinna zákonnou minimální výši pojistného uhradit. Maximální vyměřovací základ je stanoven 48násobkem průměrné mzdy. U příjmů, které přesahují tyto limity již nejsou předmětem dalších odvodů na sociální pojištění (Šubrt a kol., 2016).

Sazby pojistného činí 29,2 % z vyměřovacího základu zjištěného za rozhodné období, z toho 28 % na důchodové pojištění a 1,2 % na státní politiku zaměstnanosti. Rozhodným obdobím se rozumí kalendářní rok (§ 7 ZoPSZ).

6.2 Sociální pojištění u s.r.o.

Zaměstnavatel je povinen platit pojistné na sociální zabezpečení zahrnující pojistné na důchodové pojištění, nemocenské pojištění a státní politiku zaměstnanosti. I sami zaměstnanci jsou poplatníky pojistného, a to v rámci své části. Dále zaměstnavatel je povinen odvést část pojistného, které odpovídá vyměřovacímu základu zaměstnance a současně odvádí i část pojistného, které náleží odvést zaměstnanci. Odvedené pojistné je sraženo zaměstnanci z jeho příjmů, které mu zaměstnavatel zúčtoval. Zaměstnavatel má oprávnění ponížít měsíční mzdu o vyměřené pojistné i bez jeho osobního souhlasu (Šubrt a kol.,2016).

Vyměřovacím základem zaměstnance se rozumí úhrn příjmů, které podléhají dani z příjmů fyzických osob, jsou předmětem daně a nejsou od této daně osvobozeny, jinými slovy to jsou takové příjmy, které podléhají zdanění podle ZDP („zdanitelné příjmy“). Výše pojistného je vypočteno procentní sazbou z vyměřovacího základu zjištěného za rozhodné období. Rozhodným obdobím se rozumí kalendářní měsíc, za které se pojistné platí, není-li stanoveno jinak.

Výše procentní sazby pojistného činí u zaměstnavatele 24,8 % z vyměřovacího základu, z toho 2,1 % na nemocenské pojištění, 21,5 % na důchodové pojištění a 1,2 % na státní politiku zaměstnanosti. U zaměstnance sazba pojistného činí 6,5 % z vyměřovacího základu. Vyměřovací základ i pojistné se zaokrouhuje na celé koruny směrem nahoru. Maximální vyměřovací základ se rovná 48násobku průměrné mzdy (Šubrt a kol.,2016) (§5 ZoPSZ).

6.3 Zdravotní pojištění u OSVČ

Zdravotní pojištění je upraveno v zákoně č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZVZP“). Tento normativ v zásadě vymezuje podmínky účasti, vznik a zánik zdravotní pojištění, právní vymezení pojištěnců a subjekty považované za plátce pojištění. Dalším navazující právním předpisem, který je obsahově doplňujícím je zákon o pojistném na zdravotní pojištění.

Pojistné na zdravotní pojištění se řídí primárně zákonem č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZPZP“). OSVČ je plátcem pojistného na zdravotní pojištění, jestliže vykonává činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti podle §7 ZDP. Pojistné se hradí zdravotní pojišťovně, u které je osoba pojištěna s výjimkou záloh na pojistné OSVČ, která je poplatníkem v paušálním režimu a je účastna paušální dani. Povinnost platit pojistné vzniká dnem zahájením samostatné výdělečné činnosti (§ 5 a § 8 ZoPZP) (§ 4 a § 8 ZVZP).

Osoba, která zahajuje samostatnou výdělečnou činnost platí v prvním kalendářním roce této činnosti měsíční zálohy na pojistné vypočtené z minimálního vyměřovacího základu, a to z důvodu absence doložených příjmů, ze kterých by byla vypočtena záloha na pojistné, ovšem je zde možnost si zálohu stanovit vyšší, než je minimální hranice, což je ostatními podnikateli doporučeno a vyhnou se tak vysokým doplatkům v případě vyšší příjmů. Ve druhém a dalším roce se výše zálohy na pojistné stanoví procentní sazbou z měsíčního vyměřovacího základu. Měsíční vyměřovací základ činí průměr za předcházející kalendářní rok připadající na jeden kalendářní měsíc (§ 8 odst. 1 a 2 ZoPZP).

Vyměřovacím základem OSVČ je 50 % daňového základu, daňový základem se pro účely pojistného na zdravotní pojištění rozumí dílčí základ ze samostatné činnosti stanovený podle § 7 ZDP, resp. úhrn příjmů ze samostatné činnosti snížený o výdaje. I u zdravotního pojištění je stanoven minimální vyměřovací základ, který je roven dvanáctinásobku polovině průměrné mzdy v dotčeném roce, ovšem co se týče maximálního vyměřovacího základu není zde stanovena žádná limitní hranice jako v případě sociálního pojištění. Lze tedy říct, že z každé dosažené koruny je odvedena poměrná část na zdravotní pojištění po zohlednění výdajů na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů. Výše pojistného činí 13,5 % z vyměřovacího základu za rozhodné období. Rozhodným obdobím se rozumí u OSVČ kalendářní rok, za které se pojistné platí (§ 3a odst. 1 a 2 ZoPZP).

6.4 Zdravotní pojištění u s.r.o.

Právnícká osoba vystupující jako zaměstnavatel, který je plátcem příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků je současně plátcem pojistného na veřejné zdravotní pojištění za své zaměstnance. I na zaměstnance je pohlíženo jako na plátce pojistného, a to v rámci jejich povinné části stanovené procentní sazbou z úhrnu příjmů. Povinnost vzniká dnem nástupu zaměstnance do zaměstnání a zaniká ukončením pracovního poměru. Zaměstnavatel odvádí část pojistného (dvě třetiny), které je povinen odvést za své zaměstnance a současně odvádí i část pojistného (jednu třetinu), které náleží odvést zaměstnanci, srážkou ze mzdy či platu (veřejný sektor). Vyměřovacím základem zaměstnance se pro účely zdravotního pojištění rozumí úhrn příjmů ze závislé činnosti, které podléhají dani z příjmů fyzických osob. Sazba pojistného pro zdravotní pojištění činí 13,5 % z vyměřovacího základu za rozhodné období. Zaměstnavatel tedy hradí 9 % z vyměřovacího základu a zaměstnanec zbylé 4,5 % odvodu. Rozhodným obdobím se rozumí kalendářní měsíc. Minimální vyměřovací základ se rovná minimální mzdě v příslušném kalendářním roce a maximální vyměřovací základ není stanoven (Šubrt a kol., 2016).

Tab. 16 Sazby pojistného

Položka	Zaměstnanec	Zaměstnavatel	OSVČ	OBZP
Zdravotní pojištění	4,50 %	9 %	13,5 %	13,5 %
Nemocenské pojištění	-	2,1 %	-	-
Důchodové pojištění	6,50 %	21,5 %	28 %	-
St. pol. zaměstnanosti	-	1,2 %	1,2 %	-
Celkem	11 %	33,8 %	42,7 %	13,5 %

Zdroj: vlastní zpracování, upraveno podle § 7 ZoPSZ a § 2 ZoPZP, 2022

7 Praktická část

Sedmá kapitola představuje stěžejní část diplomové práce, ve které je provedena analýza daňového zatížení podnikání fyzické osoby využívající právní postavení OSVČ, tedy osoba podnikající na základě veřejného oprávnění a zvažované založení s.r.o. jako jedné z možných variant založení právnické osoby. Je poskytnuta i následná komparace obou právních forem pro učinění rozhodnutí, zdali setrvat v podnikání jako OSVČ nebo zvolit přeměnu právní formy. Komparovaným subjektem byla vybrána zubní ordinace sídlící ve městě Brně v rukou majitele a zubaře v jedné osobě. Podnikatel pan Spurný si přál být anonymizován, avšak poskytl cenné informace a podklady k učinění komparaci.

Byly využity pouze vstupní údaje pro provedení daňové analýzy a komparace. Na základě zkoumání v obchodních rejstříku a souběžně v rámci vyhledávání v registru České lékařské komory není možné tvrdit, která právní forma převažuje nad druhou, tudíž díky těmto nesrovnalostem bylo vybráno toto odvětví podnikání pro komparaci jak daňovou, tak právní. Navíc v rámci s.r.o. je krajně rozmanitý systém odměňování za výkon činnosti v rámci společnosti, proto tento jev bude také obsahem komparace. Určitá část osob je odměňována na základě pracovněprávního vztahu mzdou a zbytek nechávají ve společnosti pro účely investice. Reziduum osob využívá jako svoji odměnu za výkon výplatu podílu na zisku společnosti, ovšem toto řešení není úplně průchodné z hlediska daňové kontroly.

V prvních části je uvedeno daňové zatížení prostřednictvím algoritmu výpočtu daně z příjmů fyzických osob v právní formě OSVČ. Na tento výpočet navazuje výdajová komparace daňového subjektu, jinými slovy porovnání výdajů, které byly dosaženy v rámci zdaňovacího období v prokázané výši na základě dokladů a v druhém případě výdaje, které jsou stanovené v paušální výši bez nutnosti vést jakoukoliv evidenci výdajů. Podnikatel neprovozuje činnost na základě ŽZ, resp. činnost není živností, jak bylo uvedeno v kapitole první prostřednictvím negativního vymezení živnosti. Pan Spurný podniká na základě zvláštních předpisů podle zákona č. 95/2004 Sb., o podmínkách získávání a uznávání odborné způsobilosti a specializované způsobilosti k výkonu zdravotnického povolání lékaře, zubního lékaře a farmaceuta, ve znění pozdějších předpisů a podle zákon č. 372/2011 Sb.,

o zdravotních službách, ve znění pozdějších předpisů. Obecně je zmíněná podnikatelská činnost definována jako poskytování zdravotních služeb, konkrétně se jedná o léčebnou preventivní péči v oboru praktického zubního lékařství a ortodoncie, péče v oboru protetiky, dentoalveolární chirurgie, parodontologie a pedostomatologie.

7.1 Komparace daňové zátěže

Tato dílčí kapitola představuje klíčovou roli v rámci celé práce, proto ji bude věnována značná pozornost. V teoretické došlo k osvojení právních a daňových pojmů a nyní dochází k vymezenému úseku práce pro praktickou aplikaci. Aplikační část práce se zaměřuje především na analýzu a následnou komparaci daňové a odvodové zátěže pana Spurného, který momentálně využívá statutu fyzické jako OSVČ a zvažující přeměny právní formy na s.r.o. jako jedno z možných eventualit právnické osoby. Mezi zmíněnými právními formami dochází ke značné diferenciaci v oblasti daňové sazby, zaokrouhlení či stanovení daňového základu. Odvodová a daňová hlediska značně ovlivňují výsledné čisté příjmy z vykonávané činnosti.

7.1.1 Daňová a odvodová zátěž fyzické osoby

V této dílčí subkapitole je kvantifikována odvodová zátěž daňového subjektu jakožto podnikající fyzické osoby, resp. OSVČ v porovnání se zvažovanou přeměnou na právnickou osobu ve formě s.r.o. Pro potřeby srovnání je bráno v potaz zdaňovací období 2021 a 2022, které jsou zachyceny v daňové evidenci podnikatele. Je odhlédnuto od rozdílu pro stanovení základu daně v účetnictví a daňové evidenci.

V daňové evidenci jsou zohledněny pouze příjmy a výdaje v souvislosti se samostatnou výdělečnou činností a jiné příjmy poplatník neeviduje. Poplatník zahrnuje příjmy pouze do dílčí základu daně podle § 7 ZDP a uplatňuje výdaje v prokázané výši, při výpočtu výsledné daně nejsou zohledňovány optimalizační odpočty jako jsou daňové odpisy majetku, odpočty úroků z úvěrů, darů či příspěvky na penzijní připojištění. V rámci výpočtu je uplatňována pouze sleva základní (sleva na poplatníka), na kterou má nárok každý občan ČR. Dále je nutné podotknout, že příjmy přesahující 1 mil. Kč podléhají DPH viz kapitola 5.9, ovšem zdravotní služby jsou osvobozeny od DPH podle § 58 ZDPH kromě např. prodeje zubních kartáčků a související zboží, výpis ze zdravotní dokumentace, bělení zubů či jiné estetické

zákroky. Tyto zdravotní služby nejsou od daně osvobozeny. Pokud jde o pana Spurného, tak poskytuje čistě standardní zdravotní zákroky s léčebným cílem, tudíž poskytuje osvobozená plnění. Na následující tabulce je přiložen výpočet daně z příjmů fyzických osob.

Tab. 17 Výpočet daňové povinnosti fyzické osoby

Řádek	Popis Operace	2021	2022
1	Úhrn příjmů § 7 ZDP	1 651 427 Kč	1 981 900 Kč
2	Výdaje	915 609 Kč	1 123 667 Kč
3	DZD § 7 ZDP	735 818 Kč	858 233 Kč
4	Základ daně upravený	735 800 Kč	858 200 Kč
5	Daň dle § 16 ZDP	110 370 Kč	128 730 Kč
6	Slevy na dani	27 840 Kč	30 840 Kč
7	Zálohy na daň	- Kč	- Kč
8	Daňová povinnost	82 530 Kč	97 890 Kč

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Z výše uvedené tabulky je patrná výše dosahovaných příjmů za zdaňovací období, které byly sníženy v souladu se ZDP o výdaje v prokazatelné výši a kvantifikován dílčí základ daně ze samostatné činnosti podle § 7 ZDP. Poté bylo nutné tento mezisoučet základu daně zaokrouhlit na celé stokoruny směrem dolů podle § 16 odst. 2 ZDP a vynásobit sazbou daně ve výši 15 % podle § 16 odst.1 ZDP. Počínaje zdaňovacím obdobím 2021 se nenavýšuje příjem o solidární zvýšení daně, ale byla legislativně přidána vyšší sazba daně, a to 23 %. Nicméně poplatník nedosahuje takového základu daně, aby bylo nutno přistoupit k vyšší sazbě daně. Tento postup by byl uplatňován u úhrnu příjmů, které převyšující 48násobek průměrné mzdy v příslušném kalendářním roce.

V roce 2021 byl maximální vyměřovací základ stanoven na částku 1 701 168 Kč a pro rok 2022 je hranice 1 867 728 Kč. Daňová povinnost je tedy vyčíslena pro zdaňovací období 2021 na částku 110 370 Kč a pro zdaňovací období 2022 na částku 128 730 Kč. Takto vypočtená daň není konečná, ale je snížena o slevu na poplatníka o částku 27 840 Kč pro zdaňovací období 2021 a o částku 30 840 Kč pro zdaňovací období 2022. Dalšímu zatížení, kterému OSVČ podléhá ze svých příjmů je odvodové zatížení do sociálního a zdravotního systému ČR. Podnikatel, který provozuje hlavní výdělečnou činnost podléhá odvodům na sociální zabezpečení zahrnující důchodové pojištění a státní politiku zaměstnanosti

a odvodům vůči zdravotní pojišťovně, u které je registrován. Tabulka níže zohledňuje odvodové hledisko vycházející z poplatníkových příjmů.

Tab. 18 Kalkulace povinného pojistného pana Spurného

Řádek	Popis Operace	2021	2022
1	Vyměřovací základ	367 909	429 117
2	Sociální pojištění	107 430	125 303
3	Zdravotní pojištění	49 668	57 931
4	Nemocenské pojištění (dobrovolné)	7 727	9 012
5	Záloha na sociální pojištění	8 953	10 442
6	Záloha na zdravotní pojištění	4 139	4 828
7	Pojistné bez nemocenského pojištění	157 098	183 234
8	Pojistné vč. nemocenského pojištění	164 825	192 246

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Z uvedené tabulky je zřejmé, že pojistné se počítá z vyměřovacího základu pojištěnce. Vyměřovacím základem pro výpočet pojistného u OSVČ se rozumí 50 % z daňového základu z příjmů ze samostatné činnosti za zdaňovací období. Vyměřovací základ se zaokrouhluje na celé koruny směrem nahoru. Poté se přistupuje k výpočtu pojistného při uplatnění sazeb z vyměřovacího základu a to, 29,2 % pro sociální pojištění a 13,5 % pro zdravotní pojištění. Nemocenské pojištění je pro OSVČ na dobrovolné bázi, ale je pojištenci doporučeno zvážení, zdali by nebylo vhodné hradit toto pojištění z důvodu nenadálému výpadku příjmů. V modelovém příkladu není však počítáno s nemocenským pojištěním jen je zde vyčísleno pro případ využití v následujícím období.

7.1.2 Komparace výdajů fyzické osoby

Při počátcích zahájení podnikání se poplatník rozhoduje, který druh výdajů hodlá uplatňovat k dosahovaným příjmům. Poplatník má právo volby, zdali využije prokazatelné výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve formě dokladů či faktur anebo využije zákonem stanovené výdaje procentem z příjmů, tzv. „paušální výdaje“ či „výdajový paušál“. Jelikož pan Spurný dosahuje příjmů z výkonu nezávislého povolání jako poskytovatel zubní péče a v rámci zákonné litery je mu umožněno uplatnit 40 % výdajový paušál, avšak souhrnná výše nesmí přesáhnout za zdaňovací období 800 000 Kč. Na následující tabulce je znázorněno srovnání uplatnění paušálních výdajů a výdajů ve skutečné výši pana Spurného.

Tab. 19 Skutečné výdaje versus paušální výdaje

Řádek	Popis Operace	Skutečné výdaje	Paušální výdaje	Skutečné výdaje	Paušální výdaje
		2021		2022	
1	Úhrn příjmů § 7 ZDP	1 651 427	1 651 427	1 981 900	1 981 900
2	Výdaje	915 609	660 571	1 123 667	792 760
3	DZD § 7 ZDP	735 818	990 856	858 233	1 189 140
4	Základ daně upravený	735 800	990 800	858 200	1 189 100
5	Daň dle § 16 ZDP	110 370	148 620	128 730	178 365
6	Slevy na dani	27 840	27 840	30 840	30 840
7	Celková daň	82 530	120 780	97 890	147 525

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Z tabulky Tab. 19 je vidno, že se poplatníkovi nevyplatí uplatňovat paušální výdaje, ale výdaje ve skutečné výši. Rozdíl mezi výdaji je propastných 255 038 Kč pro rok 2021 a 330 907 Kč pro rok 2022, tudíž poplatník bude využívat skutečné výdaje. Dále se tento rozdíl projeví v celkové dani, která je v roce 2021 o 38 250 Kč vyšší při použití výdajového paušálu a o 49 635 Kč v roce 2022.

Tab. 20 Vliv výdajů na celkovou daň a odvodovou povinnost

Řádek	Popis Operace	Skutečné výdaje	Paušální výdaje	Skutečné výdaje	Paušální výdaje
		2021		2022	
1	Úhrn příjmů	1 651 427	1 651 427	1 981 900	1 981 900
2	DZD § 7 ZDP	735 818	990 856	858 233	1 189 140
3	VZ pro pojistné	367 909	495 428	429 117	594 570
2	Sociální pojistné	107 430	144 665	125 302	173 614
3	Zdravotní pojistné	49 668	66 883	57 931	80 267
4	Celková daň	82 530	120 780	97 890	147 525
5	Odvodová zátěž I	239 628	332 328	281 123	401 406
6	Nemocenské poj.	7 727	10 404	9 011	12 486
7	Odvodová zátěž II	247 355	342 732	290 134	413 892
8	Daňová zátěž v %	5 %	7,3 %	4,94 %	7,44 %
9	Odvodová zátěž I v %	14,51 %	20,12 %	14,18 %	20,25 %
10	Odvodová zátěž II v %	14,98 %	20,75 %	14,64 %	20,88 %

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Pomocí výše uvedené tabulky Tab. 20 je možné poukázat na zvýšený vyměřovací základ pro výpočet povinného pojistného při použití paušálních výdajích oproti prokazatelným výdajům, to činí poplatníkovi značné výdaje v rámci celkové odvodové povinnosti. Je dále poskytnut propočten nemocenského pojištění z vyměřovacího základu, jelikož některé fyzické osoby využívají tohoto pojištění pro případ nemoci a potencionálního výpadku příjmů, ale pro všechny podnikatele je nepovinné oproti např. zaměstnancům, kteří mají povinnost hradit nemocenské pojištění. Při dalším srovnávání s právnickou osobou nebude nemocenské pojištění zakomponováno do srovnání, jelikož pan Spurný nevyužívá nemocenské pojištění. Jak již bylo výše zmíněno, propočten nemocenského pojištění je uveden pro potřeby dalšího rozhodování, zda využít v budoucnu či nikoliv.

Poslední variantou, která by přicházela v úvahu je vstoupení do paušálního režimu a využívat institutu paušální daně, avšak je nutné posoudit parametry vstupující do možnosti účasti v paušálního režimu, proto je přiložena tabulka Tab. 21, abychom mohli posoudit, zdali pan Spurný splňuje zákonné podmínky.

Tab. 21 Kvantifikace celkových parametrů pro posouzení výhodnosti paušální daně

Rok	Příjmy	Základ daně	Daň	Sociální pojištění	Zdravotní pojištění	Celkem
2021	1 651 427	735 818	82 530	107 429	49 668	239 627
2022	1 981 900	858 233	97 890	125 303	57 931	281 124

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Na základě posouzení podmínek a parametrů pro vstupu do paušálního režimu je rozhodnutí takové, že pan Spurný sice není plátcem DPH což je první podmínka, kterou splňuje, avšak nesplňuje zákonný limit výše příjmů.

Počínaje datem 1.1.2023 je novelizován institut paušální daně a největší změnou je navýšení limitu dosahovaných příjmů na 2 mil. Kč, a i limit pro povinnou registraci k DPH. Na základě těchto skutečností by se posuzovaný poplatník mohl přihlásit do paušálního režimu od zdaňovacího období 2023, pokud by se chtěl zbavit daňové evidence, ovšem za předpokladu, že by poplatník nepřekročil tento limit. Pro budoucí plánování existence pana Spurného a předpokladem, že příjmy budou proporcionalně růst znovu by převýšil zákonný limit účinný od 1.1.2023.

I když přihlídneme ke skutkovému stavu, že se pan Spurný nemůže přihlásit do paušálního režimu, není to pro něj nikterak výhodné, jelikož by od roku 2023 spadl do 3. pásma paušální daně a je vyloučeno, že by se pan Spurný přihlásil do paušálního režimu, jelikož celkové odvody v roce 2022 jsou o 30 864 Kč nižší nežli vyměřený roční úhrn plateb v rámci paušálního režimu. Závěrem lze říct, že s výkonem nezávislého povolání budou uplatňovány pouze a výhradně výdaje v prokázané výši a nedojde k využití ani paušálních výdajů ani paušálního režimu.

7.2 Daňové a odvodové zatížení právnické osoby

Pan Spurný uvažuje o změně právní formy na s.r.o. a dochází v rámci práce ke kvantifikaci daňové povinnosti právnické osoby. Algoritmus výpočtu je poněkud odlišný od fyzických osob např. ve věci zaokrouhlení základu daně na celé tisíce korun směrem dolů či odlišné daňové sazby.

Tab. 22 Výpočet daňové povinnosti s.r.o.

Řádek	Popis Operace	2021	2022
1	Výsledek hospodaření	735 818	858 233
2	Daňově neúčinné náklady	-	-
3	Daňově neúčinné výnosy	-	-
4	Základ daně	735 000	858 000
5	Celková daňová povinnost	139 650	163 020
6	Výsledek hospodaření po zdanění	596 168	695 213
7	Srážková daň § 36 ZDP	89 426	104 282
8	Disponibilní zůstatek	506 742	590 931
9	Celková daňová zátěž	229 076	267 302

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Jak již bylo výše zmíněno právnické osoby podléhají vyšší daňové sazbě ve výši 19 % ve srovnání s fyzickými osobami, které zdaňují své příjmy 15 % sazbou daně. V tomto výpočetním algoritmu je odhlédnuto od optimalizačních položek jako je kupříkladu uplatnění daňových odpisů a položek odčitatelných od základu daně ve smyslu § 34 ZDP a položek snižujících základ daně v rámci § 20 ZDP. Daňová povinnost činí v roce 2021 139 650 Kč a v roce 2022 163 020 Kč.

Takto kvantifikovaný výsledek hospodaření po zdanění zůstává ve společnosti a v tuto chvíli s ním nelze nijak nakládat až do doby, kdy valná hromada rozhodne o využití zisku, to je hlavní rozdíl oproti podnikání fyzických osob. Valná hromada

tedy musí rozhodnout o výplatě podílu na zisku, aby se ziskem mohlo být nakládáno ve smyslu osobní potřeby. V běžné podnikové praxi bývá část zisku přerozdělen kupříkladu do rezervního fondu, sociálního fondu či zůstává nerozdělen pro případy nenadále situace. V našem případě je celý zisk využit na vyplacení podílu na zisku jediného společníka s.r.o. S vyplácením podílu na zisku je spojena další daňová zátěž, tedy už jednou zdaněný zisk je zdaněn podruhé zvláštní sazbou daně podle § 36 ZDP tzv. srážkovou daní ve výši 15 %.

Tab. 23 Komparace zatížení fyzické a právnické osoby

Řádek	Popis Operace	Fyzická osoba	Právnická osoba	Fyzická osoba	Právnická osoba
		2021		2022	
1	Základ daně	735 818	735 818	858 233	858 233
2	Daň z příjmů	82 530	139 650	97 890	163 020
3	Povinné pojistné	157 098	-	183 234	-
5	Srážková daň	-	89 426	-	104 282
6	Celková odvodová zátěž	239 628	229 076	281 124	267 302
7	Zůstatek k vyplacení	496 190	506 742	577 109	590 931

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

V tabulce Tab. 23 byla provedena komparace daně z příjmů fyzických a právnických osob v rámci stejných základů daně. Prvotní komparace byla provedena pouze na úrovni daňové sazby a povinných odvodů, která je rozdílná pro oba daňové subjekty. Je odhlédnuto od optimalizačních položek pouze u fyzické osoby je uplatněna sleva na poplatníka ve výši 27 840 Kč pro zdaňovací období 2021 a 30 840 Kč pro zdaňovací období 2022. Z výše uvedeného je zřejmé, že u právnické osoby dochází k větší daňové zátěži plynoucí z vyšší daňové sazby.

Daňová povinnost je tedy je u právnické osoby o 57 120 Kč v rámci zdaňovacího období 2021 a o 65 130 Kč ve zdaňovacím období 2022. Při porovnání nesmíme opomenout diferenciaci v oblasti zaokrouhlování, kdy u právnických osob se zaokrouhluje na tisíce směrem dolů, tak u fyzických osob na stovky směrem dolů. Co se týče dalších povinných odvodů tak fyzická osoba podléhá odvodům na sociální a zdravotní pojištění z dosahovaných příjmů. Povinné pojistné je ve výši 157 098 Kč pro rok 2021 a 183 234 Kč v rámci roku 2022. Pojistné se vyměřuje z vyměřovacího základu.

Důvodem absence výpočtu povinného pojistného u právnických osob je skutečnost, že se jedná o společnost s jedním společníkem, který si pouze vyplácí podíl na zisku, které je sražené srážkovou daní podle § 36 ZDP.

Z tohoto podílu neplynou odvody na sociální a zdravotní pojištění, proto zde nejsou zahrnuty v tomto výpočtu. Společník si tento výdaj hradí až z osobního disponibilního zůstatku. Odlišná situace by byla, kdyby byl sjednán pracovně právní vztah a pro společnost by se staly tyto platby daňově uznatelné, což v tomto modelovém příkladu neuvažujeme. Po tomto zjištění se viditelná výhodnost z výchozího výpočtu právnické osoby poměrně snižuje až vylučuje, proto dochází k simulace situace, kdy bude sjednán pracovněprávní vztah.

Posuzovaný subjekt pan Spurný je ze zákona povinen účastnit se zdravotního pojištění, a eventuální možností, jak dostat této povinnosti je sjednání pracovněprávní vztahu, z čehož by plynuly platby do systému zdravotního a sociálního pojištění. Vyplácet si odměnu jednatele v rámci povahy podnikání není vhodné, jelikož je pan Spurný poskytovatelem zubní péče a administrativu kolem jeho podnikání si zařizuje externě prostřednictvím daňové kanceláře.

Další možností, pokud by se chtěl podnikatel odměňovat na základě podílu na zisku je právní postavení osoby bez zdanitelných příjmů (dále jen „OBZP“), jež eviduje pouze příjmy z kapitálového majetku. Toto řešení, jak již bylo jednou zmíněno není zdaleka průchodné z pohledu daňové kontroly, ale je možné se takhle vystavit potencionálnímu riziku. Navíc při setrvání v rámci OBZP by pan Spurný nebyl účasten důchodového pojištění, což je další riziko rámci budoucího výhledu. Z tohoto modelového příkladu tedy vyplývá, že po zahrnutí povinného minimálního odvodu při zohlednění všech skutečností je výhodnější setrvat v rámci právní formy OSVČ, proto je nutné přistoupit k další komparaci a zahrnout další skutečnosti do modelového příkladu.

Vhodným východiskem z této situace je tedy uzavření pracovněprávního vztahu se svojí společností a plynuly by tak platby na zdravotní a sociální pojištění. Je důležité dodržet, aby vyplácený úhrn příjmů nebyl nižší než minimální mzda v aktuálním zdaňovacím období. Dále pro daňové účely je vhodné, aby byla v případném pracovním poměru, co nejvíce uplatněna sleva na poplatníka.

V tabulce níže je uvedena daňová a odvodová komparace, kdy pan Spurný podnikání jako fyzická osoba v právní formě OSVČ, ze které mu plynou příjmy ze samostatné činnosti podle § 7 ZDP anebo provozuje svoji činnost pod hlavičkou právnické osoby v rámci s.r.o. a je sjednán pracovněprávní vztah. Pobírá tedy příjmy ze zaměstnání od své společnosti. Další posuzovanou variantou je odměňování pouze na základě podílu na zisku a podrobení se určitému riziku ze strany správce daně. Tedy v rámci odměňování podílem na zisku není přítomna pracovní smlouva a z ní plynoucí příjmy ze závislé činnosti. Pro potřeby výpočtu byl stanoven roční úhrn příjmů plynoucí z výplatní pásky ve výši 204 000 Kč.

Tab. 24 Srovnání zdanění pana Spurného v roce 2021 (pracovní smlouva, samostatná činnost a podíl na zisku)

Položka	Právnická osoba s.r.o.	Fyzická osoba OSVČ	S.r.o. podíl na zisku
Zdaňovací období	2021	2021	2021
Základ daně před úpravami	735 818	735 818	735 818
Výše úhrnu příjmů dle §6 ZDP	204 000	-	-
Povinné pojistné	68 952	157 098	-
z toho: sociální pojištění	50 592	107 430	-
z toho: zdravotní pojištění	18 360	49 668	-
Základ daně po úpravě	462 866	735 818	735 818
Základ daně zaokrouhlený	462 000	735 800	735 000
Daň z příjmů	87 780	82 530	139 650
Zisk po zdanění	375 086	653 288	596 168
Srážková daň (§36 ZDP)	56 263	-	89 426
Výše vyplaceného podílu	318 823	-	506 742
Příjem ze závislé činnosti	178 800	-	-
Celkový příjem z činnosti	497 623	496 190	482 118
Celkové odvody	238 195	239 628	253 700

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Z přiložené tabulky Tab.24 je možné usoudit, že nejvyšší odvodové povinnosti plynou z výkonu samostatné výdělečné činnosti podle § 7 ZDP, tedy podnikáním jako OSVČ. Po uplatnění prokazatelných výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů jsou výsledné odvody na sociální a zdravotní pojištění vyšší nežli kombinací příjmů ze závislé činnosti a vyplacením celého podílu na zisku jedinému společníkovi. Tento rozdíl je dán především skutečností, že náklady (výdaje)

spojené s vyplácením odměny zaměstnance jsou daňově uznatelné a odvody ze samostatné činnosti OSVČ jsou daňově neuznatelné. Sice daňová povinnost je nižší u OSVČ, avšak nedorovná to markantní rozdíl, který je v odvodové povinnosti. Výše odvodové povinnosti pana Spurného je v případě spojení příjmů ze zaměstnání a vyplacením celého podílu na zisku jedinému společníkovi výhodnější nežli vykonávat činnost jako OSVČ.

Třetí situace, která je modelována je situace, kdy je celý zdaněný zisk znovu zdaněn srážkovou daní a celý podíl vyplacen společníkovi. Tato varianta se zdá být na první pohled výhodná, ovšem nesmíme opomenout fakta, že osoba, která má pouze příjmy podílu na zisku musí hradit alespoň zdravotní minimum, které je pro rok 2021 činí 24 624 Kč, které musíme odečíst od příjmu z činnosti, jelikož zdravotní pojištění není daňově uznatelné z důvodu absence příjmů ze závislé činnosti, jinak by samozřejmě bylo daňově uznatelné. A také není osoba účastna na důchodovém pojištění, což je také značná nevýhoda. Tímto bych posoudil jako nejvýhodnější první variantu, tedy kombinovat příjem ze zaměstnání s podílem na zisku.

Navíc je nutné podotknout, že se jedná o s.r.o. s jediným společníkem a zároveň jednatelem, který nezaměstnává žádného zaměstnance by bylo dost podezřelé pro správce daně. Ten by se ptal, kdo tedy generuje zisk, když je pan Spurný jediný společník a jednatel v jedné osobě a žádným způsobem se neodměňuje a není k dispozici žádný odvod za závislou činnost. Proto je na místě volit způsob kombinace zdanění části příjmů ve formě zaměstnaneckého poměru a část ve formě podílu na zisku, aby subjekt byl schopný vytáhnout všech disponibilní zůstatky ze společnosti.

I pro rok 2022 je proveden kalkulační výpočet v souvislosti s navýšením příjmů a změnami v souvislosti změny výše slevy na poplatníka či každoročně měněné vyměřovací základy pro povinné pojistné.

Tab. 25 Srovnání zdanění pana Spurného v roce 2022 (pracovní smlouva, samostatná činnost a podíl na zisku)

Položka	Právnícká osoba s.r.o.	Fyzická osoba OSVČ	S.r.o. podíl na zisku
Zdaňovací období	2022	2022	2022
Základ daně před úpravami	858 233	858 233	858 233
Výše úhrnu příjmů (DZD §6)	204 000	-	-
Povinné pojistné	68 952	183 234	-
z toho: sociální pojištění	50 592	125 303	-
z toho: zdravotní pojištění	18 360	57 931	-
Základ daně po úpravě	585 281	858 233	858 233
Základ daně zaokrouhlený	585 000	858 200	858 000
Daň z příjmů	111 150	97 890	163 020
Zisk po zdanění	474 131	760 343	695 213
Srážková daň (§36 ZDP)	71 120	-	104 282
Výše vyplaceného podílu	403 011	-	590 931
Příjem ze závislé činnosti	181 560	-	-
Celkový příjem z činnosti	584 571	577 109	564 687
Celkové odvody	273 662	281 124	293 546

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

I v rámci zdaňovacího období 2022 vychází výhodněji využití kombinace závislé činnosti a vyplacení celého podílu na zisku společnosti. Čisté příjmy generované v rámci právnícké osoby s.r.o. jsou vyšší nežli využití právního postavení OSVČ a zahrnovat příjmy do § 7 ZDP.

Rozdíl v čistých příjmech v rámci zdaňovacího období 2021 byl pouhopouhých 1433 Kč, ovšem ve zdaňovacím období již tento rozdíl činil 7 462 Kč, a tímto je doporučeno na takové úrovni příjmu při zohlednění jednočlenné společnosti využít založení zvažované právní formy s.r.o. V třetí variantě je odečteno od vyplaceného podílu zdravotní minimum, proto je tato varianta označena jako velice nevýhodná a vychází nejhůře.

Pro celistvost všech přidružených propočtů a výpočtů je uvedena v tabulce Tab. 26 i výpočet daně z příjmů ze závislé činnosti v roce 2021 a 2022 při úhrnu zdanitelných příjmů 204 000 Kč.

Tab. 26 Zdanění závislé činnosti pana Spurného v letech 2021 a 2022

Z pohledu fyzické osoby	2021	2022
Úhrn příjmů podle § 6 ZDP	204 000	204 000
Odvod sociálního pojištění	13 260	13 260
Odvod zdravotního pojištění	9 180	9 180
Daň z příjmů ze závislé činnosti	2 760	0
Příjem z činnosti	178 800	181 560
Celkové odvody	25 200	22 440

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Následující případ daňové a odvodové zátěže pana Spurného je znázorněn níže na tabulce s označením Tab. 27 a jedná se o situaci, kdy pan Spurný zaměstnává sebe jako poskytovatele zubní péče a zdravotní sestru jako svého zaměstnance, která je pod jeho vedením.

Pan Spurný tedy vystupuje jako poplatník i plátce daně z příjmů fyzických osob, jelikož za svého zaměstnance zdravotní sestru srazí a odvede daň z příjmů ze závislé činnosti, tedy vystupuje jako plátce daně a zaměstnanec vystupuje jako poplatník, který si hradí svoji daňovou povinnost prostřednictvím plátce daně, který to za něj odvede. Společnost vystupuje jako plátce daně z příjmů ze závislé činnosti i za pana Spurného také srazí a odvede výslednou daňovou povinnost, ale navíc pan Spurný je poplatník daně z příjmů ze závislé činnosti, který musí zaplatit daňovou povinnost. Co se týče daně z příjmů právnických osob tak společnost vystupuje jako plátce a poplatník daně z příjmů. V rámci srážkové daně je plátcem daně právnická osoba, tedy daná společnost a pan Spurný je poplatníkem srážkové daně, ale již nic neodvádí, jelikož už bylo sraženo a odvedeno společností.

V první fázi je uvedena komparace s.r.o. s OSVČ, za situace, kdy daňové subjekty vyplácejí odměnu zaměstnanci ve výši 204 000 Kč a pan Spurný pobírá mzdu ve výši 324 000 Kč a zbytek zisku si vyplácí podílem. Druhou situací je porovnání, kdy s.r.o. také zaměstnává a vyplácí svého zaměstnance, ale poskytovatel zubní péče pan Spurný je vyplácen pouze z podílu na zisku, při zohlednění určitého rizika kontroly od správce daně.

Tab. 27 Zdanění příjmů pana Spurného v roce 2021 za předpokladu zaměstnání zdravotní sestry

Položka	Právnícká osoba s.r.o.	Fyzická osoba OSVČ	S.r.o. podíl na zisku
	2021	2021	2021
Zdaňovací období			
Základ daně s.r.o. před úpravami	735 818	735 818	735 818
Výše úhrnu příjmů (DZD §6)	528 000	204 000	204 000
Povinné pojistné za zaměstnance	178 464	68 952	68 952
z toho: sociální pojištění	130 944	50 592	50 592
z toho: zdravotní pojištění	47 520	18 360	18 360
Základ daně s.r.o. po úpravě	29 354	462 866	462 866
Základ daně s.r.o. zaokrouhlený	29 000	462 800	462 000
Daň z příjmů	5 510	41 580	87 780
Zisk po zdanění	23 844	421 286	375 086
Srážková daň (§36 ZDP)	3 577	-	56 263
Výše vyplaceného podílu	20 267	-	318 823
Vyměřovací základ OSVČ	-	231 433	-
Povinné pojistné OSVČ	-	99 102	-
z toho: sociální pojištění	-	67 578	-
z toho: zdravotní pojištění	-	31 524	-
Příjem ze závislé činnosti	267 600	-	-
Celkový příjem z činnosti	287 867	322 184	294 199
Celkové odvody	243 951	209 634	237 619

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Mzdové náklady u právnické osoby jsou uplatňovány ve vyšší míře nežli u OSVČ, a to z důvodu možnosti uplatnitelnosti mzdových nákladů (výdajů) v rámci s.r.o. jak pana Spurného, tak jeho zaměstnance. U OSVČ je situace odlišná, kdy si podnikatel může odečíst pouze mzdové náklady (výdaje) svého zaměstnance.

Z toho plynou vysoké odvodové povinnosti, které výrazně snižují výsledek hospodaření potažmo i základ daně. Výše disponibilních prostředků je tedy nižší u s.r.o. Co se týče vyplacení na základě podílu na zisku, tak znovu to vychází výhodněji než kombinace pracovního poměru a z něj plynoucí příjmy ze závislé činnosti a zbytek vyplácen podílem na zisku, ale se svými riziky, která byla zmíněna výše. Z následujícího vyplývá, že je výhodnější podnikat na základě OSVČ nežli prostřednictvím s.r.o. při zohlednění uvedených skutečností jako je zaměstnání jedné zdravotní sestry, výše dosahovaných příjmů a úrovně uplatnitelných výdajů.

Není možné vyloučit, že u vyšších příjmů při stejné úrovni výdajů nebude situace odlišná, proto je pokračováno v komparaci i pro zdaňovací období 2022.

V rámci zdaňovacího období 2022 je proveden kalkulační výpočet v souvislosti s navýšením základu daně a změny výše slevy na poplatníka či každoročně měněné vyměřovací základy pro povinné pojistné.

Tab. 28 Zdanění příjmů pana Spurného v roce 2022 za předpokladu zaměstnání zdravotní sestry

Položka	Právnícká osoba s.r.o.	Fyzická osoba OSVČ	S.r.o. podíl na zisku
	2022	2022	2022
Zdaňovací období			
Základ daně před úpravami	858 233	858 233	858 233
Výše úhrnu příjmů (DZD §6)	528 000	204 000	204 000
Povinné pojistné	178 464	68 952	68 952
z toho: sociální pojištění	130 944	50 592	50 592
z toho: zdravotní pojištění	47 520	18 360	18 360
Základ daně po úpravě	151 769	585 281	585 281
Základ daně zaokrouhlený	151 000	585 200	585 000
Daň z příjmů	28 690	56 940	111 150
Zisk po zdanění	123 079	528 341	473 850
Srážková daň (§36 ZDP)	18 462	-	71 078
Výše vyplaceného podílu	104 617	-	402 773
Vyměřovací základ OSVČ	-	292 641	-
Povinné pojistné OSVČ	-	124 957	-
z toho: sociální pojištění	-	85 451	-
z toho: zdravotní pojištění	-	39 506	-
Příjem ze závislé činnosti	270 600	-	-
Celkový příjem z činnosti	375 217	403 384	376 529
Celkové odvody	279 016	250 849	277 424

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Z přiložené tabulky jako nejzásadnější vyplývá skutečnost, že s proporcionálním navýšením výše příjmů a tím i základu daně, dochází ke snižování rozdílu v čisté výši příjmů při podnikání na základě OSVČ a při přeměně formy podnikání na s.r.o. Ve zdaňovacím období 2021 byl rozdíl v celkovém čistém příjmu z činnosti 34 317 Kč a ve zdaňovacím období 2022 již jen 28 157 Kč.

V návaznosti na předchozí zjištění je možno učinit tvrzení, že je výhodnější podnikat na základě OSVČ nežli prostřednictvím s.r.o. při zohlednění skutečností jako je zaměstnání jedné zdravotní sestry, výše příjmů z činnosti a výše prokazatelných výdajů. Avšak dále je nutno podotknout, že s dalším navýšením příjmů a tím i základu daně bude se OSVČ stávat méně výhodnou. Jednotlivé analýzy a komparace vedou ke zjištění, že v rámci určitých skutečností je vhodné nastavit hranice, kdy se vyplatí podnikat jako OSVČ a kdy už to nebude výhodné a raději zvolit s.r.o.

Tab. 29 Zdanění závislé činnosti pana Spurného a zdravotní sestry v letech 2021 a 2022

Z pohledu zaměstnance	2021 zubař	2021 sestra	2022 zubař	2022 sestra
Úhrn příjmů podle § 6 ZDP	324 000	204 000	324 000	204 000
Odvod sociálního pojištění	21 060	13 260	21 060	13 260
Odvod zdravotního pojištění	14 580	9 180	14 580	9 180
Daň z příjmů ze závislé činnosti	20 760	2 760	17 760	0
Příjem z činnosti	267 600	178 800	270 600	181 560
Celkové odvody	56 400	25 200	53 400	22 440

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

V návaznosti na předchozí zjištění je vhodné ještě poskytnout dvě analýzy a učinit rozmezí základů daně, kdy se vyplatí podnikat jako OSVČ a kdy je výhodné učinit přeměnu právní formy podnikání. Tato rozhodnutí jsou vykonávána na základě vývoje základu daně z daňové evidence či z účetnictví. Je tedy důležité, jakou výši příjmů je schopen pan Spurný vygenerovat, jestli to je vůbec možné v závislosti na druhu podnikání a také na úrovni cenové hladiny, jež ovlivňuje výši přiřaditelných skutečných výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů. V tabulce níže je poskytnut propočítání pana Spurného za předpokladu základu daně 1, 5 mil. Kč ve zdaňovacím období 2022 při zohlednění skutečností jako je zaměstnání zdravotní sestry.

Tab. 30 Zdanění příjmů pana Spurného při základu daně 1,5 mil. Kč

Položka	Právnícká osoba s.r.o.	Fyzická osoba OSVČ	S.r.o. podíl na zisku
Zdaňovací období	2022	2022	2022
Základ daně s.r.o. před úpravami	1 500 000	1 500 000	1 500 000
Výše úhrnu příjmů (DZD §6)	528 000	204 000	204 000
Povinné pojistné	178 464	68 952	68 952
z toho: sociální pojištění	130 944	50 592	50 592
z toho: zdravotní pojištění	47 520	18 360	18 360
Základ daně s.r.o. po úpravě	793 536	1 227 048	1 227 048
Základ daně s.r.o. zaokrouhlený	793 000	1 227 000	1 227 000
Daň z příjmů	150 670	153 210	233 130
Zisk po zdanění	642 866	1 073 838	993 870
Srážková daň (§36 ZDP)	96 430	-	149 081
Výše vyplaceného podílu	546 436	-	844 790
Vyměřovací základ OSVČ	-	613 524	-
Povinné pojistné OSVČ	-	261 975	-
z toho: sociální pojištění	-	179 149	-
z toho: zdravotní pojištění	-	82 826	-
Příjem ze závislé činnosti	267 600	-	-
Celkový příjem z činnosti	814 036	811 863	820 166
Celkové odvody	443 324	484 137	475 787

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Z výše uvedeného plyne, že při základu daně rovnající se 1,5 mil. Kč je odvodová povinnost v rámci podnikatele jako OSVČ vyšší o 40 813 Kč nežli v případě podnikání jako právnická osoba s.r.o., a čistý příjem z vykonávané činnosti je 2 173 Kč. Podnikatel využívající právní postavení OSVČ už dosáhl pomyslné hranice výhodnosti svého postavení z hlediska odvodového a daňového zatížení. Bylo dosaženo takového základu daně, kdy už není výhodné setrvat v rámci OSVČ, ale učinit přeměnu na právnickou osobu jako s.r.o.

Pro úplnou průkaznost zjištění je poskytnuta poslední tabulka této práce, která jen potvrzuje předchozí zjištění. Níže je poskytnut propoččet pana Spurného za předpokladu základu daně 2 mil. Kč ve zdaňovacím období 2022.

Tab. 31 Zdanění příjmů pana Spurného při základu daně 2 mil. Kč

Položka	Právníká osoba s.r.o.	Fyzická osoba OSVČ	S.r.o. podíl na zisku
Zdaňovací období	2022	2022	2022
Základ daně s.r.o. před úpravami	2 000 000	2 000 000	2 000 000
Výše úhrnu příjmů (DZD §6)	528 000	204 000	204 000
Povinné pojistné za zaměstnance	178 464	68 952	68 952
z toho: sociální pojištění	130 944	50 592	50 592
z toho: zdravotní pojištění	47 520	18 360	18 360
Základ daně s.r.o. po úpravě	1 293 536	1 727 048	1 727 048
Základ daně s.r.o. zaokrouhlený	1 293 000	1 727 000	1 727 000
Daň z příjmů	245 670	228 210	328 130
Zisk po zdanění	1 047 866	1 498 838	1 398 918
Srážková daň (§36 ZDP)	157 180	-	209 838
Výše vyplaceného podílu	890 686	-	1 189 080
Vyměřovací základ OSVČ	-	863 524	-
Povinné pojistné OSVČ	-	368 725	-
z toho: sociální pojištění	-	252 149	-
z toho: zdravotní pojištění	-	116 576	-
Příjem ze závislé činnosti	267 600	-	-
Celkový příjem z činnosti	1 158 286	1 130 113	1 162 836
Celkové odvody	599 074	665 887	633 164

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Z poslední tabulky práce je evidentní celková odvodová povinnost pana Spurného podnikajícího na základě podnikatelského oprávnění jako OSVČ o téměř 66 818 Kč vyšší, nežli by tuto činnost prováděl pod právníkou osobou v režimu s.r.o. a kombinoval vyplácení příjmů na základě pracovněprávního vztahu a podílem na zisku. Je tedy potvrzeno, že při základu daně převyšující 1,5 mil. Kč je výkon činnosti na základě OSVČ z hlediska daňové zátěže nevýhodný. U základu daně dosahující 2 mil. Kč je rozdíl ještě markantnější. Proto v návaznosti na tento skutkový stav bych doporučoval zvolit právní formu s.r.o.

7.2.1 Formulace hlavní zjištění z daňového pohledu

Během daňové analýzy a komparace v rámci práce došlo k určení limitní hranic, kdy je OSVČ považována za nevyhovující z hlediska daňové zátěže. V případě, že pan Spurný je jediným společníkem v rámci s.r.o. a je odměňován na základě pracovněprávního vztahu a zbytek vygenerovaného zisku si vyplatí podílem na zisku je tato varianta výhodnější nežli setrvat v právní formě OSVČ již při základu daně rovnající se částce 738 818 Kč.

V druhém případě, když by se pan Spurný odměňoval kombinací sjednávaného pracovněprávního vztahu a podílu na zisku společnosti a zároveň zaměstnával zdravotní sestru tak při zohlednění výše základu daně 738 818 Kč a 858 233 Kč by pro něj nemělo smysl měnit právní formu na s.r.o. Avšak za předpokladu, kdyby se základ daně převýšil hranice 1, 5 mil. Kč už by stálo za uvážení změnit právní formu na s.r.o. Přiložená kvantifikace daňového a odvodové povinnosti na úrovni základu daně ve výši 2 mil. Kč potvrzuje toto zjištění.

Závěrem lze říct, že při základu daně rovnající se částce 700 000 Kč při zohlednění skutečností jako je zaměstnání pouze pana Spurného při úhrnu příjmů ze závislé činnosti 204 000 Kč je výhodnější učinit přeměnu právní formy na s.r.o. Pokud by ale při stejném základu daně zaměstnával dalšího zaměstnance a vyplácel mu odměnu za jeho práci je pro něj výhodné setrvat v rámci právní formy OSVČ.

Za předpokladu proporcionálního růstu v následujících letech a navýšení základu daně na částku 1,5 mil. Kč je pro pana Spurného výhodné zvážit učinění přeměny právní formy na s.r.o.

7.3 Komparace právní povahy podnikatelské činnosti

Posuzovaný subjekt pan Spurný provozuje svoji podnikatelskou činnost na základě oprávnění podle zvláštních předpisů, jak již bylo zmíněno výše v identifikaci komparovaného subjektu. Pan Spurný nemá jiný zdroj příjmů nežli výkon hlavní samostatné výdělečné činnosti. V počátcích jeho podnikání sejevilo jako nejlepší varianta volby podnikat jako OSVČ, tedy jako fyzická osoba. Podnikat jako fyzická osoba je vhodné pro subjekty, které teprve začínají s podnikáním nebo osoby, které nedosahují vysokých příjmů či nemají výdělečnou činnost jako hlavní zdroj obživy např. jsou zaměstnaní a podnikatelskou činnost mají jako vedlejší příjem.

Na základě skutečností obdržených z jeho evidence je na místě uvážení, zdali neučinit přeměnu právní formy podnikání, jelikož jeho příjmy jsou dosti vysoké a trend jeho příjmů se neustále zvyšuje, resp. má stoupající tendenci. Na výběr je společnosti kapitálové a osobní podle ZOK, ovšem nejvýhodnější varianta je pro něj dozajista s.r.o., na kterém je shoda v rámci široké veřejnosti, které tento typ právní formy podnikání zakládají.

Při založení nestátního zdravotnického zařízení v právní formě OSVČ je prvním krokem získat oprávnění k poskytování zdravotních služeb. Oprávnění lze získat na základě žádosti u místně příslušného Krajského úřadu, žádost je zpoplatněna ve výši 1 000 Kč. Dále fyzická osoba musí se zaregistrovat u živnostenského úřadu pro účely daňových a pojistných odvodů. Je doporučeno, aby byla založena i živnost volná jako pro potřeby nákupu a prodeje pomůcek dentální hygieny a dalšího zboží.

I když posuzovaný subjekt nemá zájem o prodej těchto předmětů je doporučeno tuto živnost založit. Založení živnosti volné je také zpoplatněno 1 000 Kč. Fyzická osoba musí mimo jiné založen i bankovní účet pro potřeby hrazení všech odvodů spojených s činností. Další věcí, kterou musí osoba provést je získání prostor pro výkon poskytování zubní péče, které musí být zkontrolovány hygienickou stanicí a v případě rentgenu i kontrolu ze strany úřadu pro jadernou bezpečnost. Pokud je splněno výše uvedené může poskytovatel zubní péče začít podnikat, ovšem po pořízení potřebného vybavení. Posledním úkonem je zajištění smlouvy se zdravotní pojišťovnou, která bude vyplácet plnění za provedené služby.

U právnické osoby s.r.o. je proces založení složitější a nákladnější. Zakladatel společnosti musí sepsat zakladatelskou listinu v případě jednoho společníka a tato listina musí být ověřena notářským zápisem. Poté je povinna společnost být zapsána do obchodního rejstříku. S celým procesem založení jsou spojeny poplatky a administrativní náklady v rozmezí 12 000 až 20 000 Kč. Existují i právní kanceláře, které celý proces zajistí za vás, ale s poplatkem převyšujícím 50 000 Kč. Co se týče změn v rámci evidence příjmů je povinnost právnické osoby vést účetnictví ve zkráceném nebo plném rozsahu v závislosti na zákonných parametrech, které byly zmíněny v kapitole 3.

Jak již bylo zmíněno v teoretické části počínaje dnem 1.1. 2014 v rámci rekodifikace soukromého práva byl ObchZ zrušen a nahrazen ústředním právním předpisem, čímž je NOZ upravující obchodní právo převážně v obecné rovině a doplněný ZOK v rovině právní úpravy obchodních společností a družstev. Na základě těchto skutečností je povoleno, aby kapitálová společnost jako s.r.o. byla založena a řízena pouze jednou osobou jako jednočlenná společnost. Společnost bude založena jedním společníkem prostřednictvím zakladatelské listiny ověřené notářským zápisem a zároveň se pak Spurný stane jednatelem společnosti, tudíž nijak nebude omezena jeho řídicí pravomoc. Dále je razantně snížena kapitálová náročnost v rámci vkladové povinnosti, která činí pouhou 1 Kč vkladu, ale doporučuje se, aby vklad nabýval vyšších hodnot z důvodu nenadálých skutečností. Toto je hlavní rozdíl mezi fyzickou a právnickou osobou, jelikož v rámci podnikání fyzických osob není stanoveno tvořit výši základního kapitálu.

Právnická osoba jako s.r.o. ručí za závazky omezeně, a to do výše nesplaceného základního kapitálu v rámci vkladové povinnosti, když jej splatí za závazky nikterak neručí. Fyzická osoba ručí celým svým majetkem, což je poněkud stresující a rizikové. Tento faktor vnímají i bankovní instituce v oblasti poskytování úvěrů zmíněným osobám. Právnická osoba má povinnost utvářet organizační strukturu společnosti, což u fyzické osoby nenajdeme.

Přínosem právnické osoby v oblasti poskytování zdravotní péče je skutečnost, že pod hlavičkou jedné právnické osoby může pracovat více zubních lékařů v rámci pracovních poměrů nebo na základě dohod konaných mimo pracovní poměr, ale tento aspekt je spíše pro osoby, které už nějakou dobu vykonávají tuto činnost anebo plánují rozšířit portfolio poskytovaných služeb.

Závěrem této kapitoly lze poskytnout tvrzení, že podnikání na základě právnické osoby je pro ty podnikatele, kteří dosahují vyšších obrátů a právní forma fyzické osoby je považována jako svazující v následném růstu podnikání.

Závěr

Elementárním cílem diplomové práce bylo zpracování teoretických hledisek v rámci tématu a navázání aplikační části dvou odlišných právních forem s hlavní otázkou, zdali má posuzovaný subjekt pan Spurný setrvat v právní formě OSVČ nebo učinit přeměnu podnikání a založit právnickou osobou v právním postavení s.r.o. Odpovědět jednoznačně zdali má subjekt učinit přeměnu podnikání není vůbec jednoduché, jelikož záleží na osobnosti podnikatele, výše dosahovaných příjmů a výdajové stránky podnikání.

Při tvorbě rozhodnutí je důležité vnímat dvě hlavní hlediska této zvažované přeměny, a to hledisko právní a daňové. Právní aspekty obou právních forem byly zmíněny v kapitole 1 a 2 této práce. Právní hledisko je především důležité při prvotním uvažování o změně, které povinné náležitosti se budou týkat dotčené osoby při zahájení nového podnikání. Jedná se zejména o vkladovou povinnost, změna v oblasti ručení, pojetí práv plynoucí z účasti na společnosti či vyšší počáteční správní poplatky. Třetí kapitola byla věnována především rozdílným druhům evidencí příjmů. Při změně právní formy by totiž došlo i ke změně evidence příjmů, a to z daňové evidence na vedení účetnictví.

Autor při svém uvažování doporučuje zvolit právnickou osobu ve formě s.r.o. z důvodu minimalizace ručení osoby do výše nesplaceného základního kapitálu, vklad ve výši jedné koruny, pocit věrohodnosti při náboru nových zaměstnanců či otevřenost v rámci přijetí investičních pobídek ze strany investorů.

Druhým posuzovaným hlediskem v rámci práce je hledisko daňové, které stojí na pomyslném vrcholu při rozhodování, jelikož daňová zátěž prvotně zatěžuje disponibilní zůstatky subjektu. Daňový systém právnických a fyzických osob je zcela odlišný s různými dopady na disponibilní zůstatky, proto toto hledisko bylo vymezeno jako klíčové. Zdanění fyzických a právnických osob je situováno v rámci kapitol 4 a 5. Zde je především odlišnost v rámci daňové sazby, optimalizačních položek či slev na dani. Šestá kapitola je v teoretickém nadhledu věnována odvodům na sociální a zdravotní pojištění z pohledu OSVČ a s.r.o.

Poslední kapitolou práce je kapitola zaměřena především na aplikační část celé práce. Tato část představuje stěžejní roli v rozhodování, zda setrvat v rámci OSVČ nebo učinit přechod na již několikrát zmiňovanou právnickou osobu ve formě s.r.o.

První část aplikační část obsahovala kvantifikaci daňového a odvodového zatížení podnikatele pobírající příjmy ze samostatné činnosti podle § 7 ZDP a z nich vyplynul výpočet daňového a odvodové zatížení. Následovala dílčí komparace fyzické osoby na rozdílném pojetí výdajů, a to buď uplatnění výdajového paušálu nebo výdajů v prokazatelné výši. Jednoznačně vyplynulo, že výdajový paušál je nevýhodný. Doplněným srovnáním byla situace, když by poplatník splňoval podmínky pro využití paušálního režimu a stal se poplatníkem paušální daně. Avšak poplatník nespĺňoval podmínky paušální daně není možné tohoto systému využít, ale ani by to pro něj nebylo z hlediska daňové povinnosti výhodné.

V druhé aplikační části je obsažen výpočet daňové povinnosti právnických osob a následně komparován s daňovou povinností fyzickou osob. První modelový příklad je stanoven pouze na úrovni daňové sazby a nejsou obsaženy povinné odvody ve smyslu povinného pojistného z pohledu právnické osoby, jelikož společník je vyplácen pouze z podílu na zisku, proto nebyly odvody na pojistné zahrnuty. Zpočátku bylo na první pohled evidentní, že vychází jako výhodné využití právní formy s.r.o., avšak po uhrazení minimální zdravotního pojistného ze strany společníka jako fyzické osoby se výhodnost vyloučila.

V druhém modelovém příkladu je již obsažena plná odvodová povinnost obou právních forem za situace, kdy je posuzovaný subjekt zaměstnán u společnosti a pobírá mzdu a ze zisku je vyplácen podílem na stanovené úrovni daňového základu. Hlavním zjištěním z příkladu je takové, že je výhodné učinit přeměnu z OSVČ na s.r.o. v závislosti na zohlednění všech skutečností uvedené v příkladu.

Ve třetím modelovém příkladu je uvedena situace, kdy posuzovaný subjekt pobírá mzdu u své společnosti a zároveň zaměstnává dalšího zaměstnance v rámci s.r.o. a je komparován s osobou, jež tuto činnost provádí na základě OSVČ za předpokladu stejných daňových základů. Zjištění z příkladu jsou taková, že při zohlednění uvedených skutečností není výhodné činit právní přeměnu.

V posledním modelovém příkladu byly záměrně zvýšeny základy daně o několik desítek procent, aby bylo možné poskytnout limitní hranice, kdy již není výhodné

setrvat v rámci aktuální právní formy OSVČ při zohlednění skutkového stavu platného ve třetím modelovém příkladu.

Přidanou hodnotou a přínosem práce je podle autora vymezení limitních hranic výše daňového základu v rámci kterého je vhodné učinit přeměnu na právnickou osobu a kdy naopak setrvat v aktuální právní formě. Celé rozhodování se odvíjí od parametrů dosahovaných příjmů, procentuální výše nákladů (výdajů) a tím i daňového základu.

Seznam literatury

Knihy a monografické publikace:

BEŇOVÁ, Kamila. *Daně a daňová soustava*. Ostrava: Vysoká škola podnikání v Ostravě, 2007. ISBN isbn978-80-86764-75-7.

BĚHOUNEK, Pavel. *Společnost s ručením omezeným: řešení účetní a daňové problematiky včetně příkladů z praxe*. Olomouc: ANAG, 2011. ISBN 978-80-7263-659-4.

BOKŠOVÁ, Jiřina. *Praktikum a případové studie z finančního účetnictví podnikatelů v ČR: pro prezenční a kombinovanou formu studia*. Mladá Boleslav: Škoda Auto Vysoká škola, 2020. ISBN 978-80-7654-020-0.

BOKŠOVÁ, Jiřina. *Účetní výkazy pod lupou*. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-921-2.

ČERNÁ, Stanislava, Ivana ŠTENGLOVÁ a Irena PELIKÁNOVÁ. *Právo obchodních korporací*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-735-5.

ČERNÁ, Stanislava, Ivana ŠTENGLOVÁ, Irena PELIKÁNOVÁ a kolektiv. *Obchodní právo: podnikatel, podnikání, závazky s účastí podnikatele*. 1.vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. 736 s. ISBN 978-80-7552-333-4.

DOBEŠOVÁ, Katarína. *Zdaňování mezd a platů*. 2. přeprac. a rozš. vyd. Praha: Polygon, 2003. ISBN isbn80-7273-087-8.

DUŠEK, Jiří a Jaroslav SEDLÁČEK. *Daňová evidence podnikatelů 2022*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2022. ISBN 978-80-271-3593-6.

DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2019*. 4.vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, 304 s.

KRÁLOVÁ, Magdalena a Miroslav HEJRET. *Zákon o účetnictví s komentářem: s účinností od 1.1.2022*. 2. vydání. Praha: Grada Publishing, a.s., 2022. ISBN 978-80-271-3598-1.

PELC, Vladimír. *Daně z příjmů s komentářem*. Olomouc: ANAG, [2000]-. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-542-9.

Pokyn č. D–285 k aplikaci § 6 odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

SCHELLE, Karel a kolektiv. *Právo pro ekonomy*. 1. vydání. Ostrava: Key Publishing, s.r.o., 2009. ISBN 978-80-7418-037-8.

SRPOVÁ, Jitka, Václav ŘEHOŘ a kolektiv. *Základy podnikání: teoretické poznatky, příklady a zkušenosti českých podnikatelů*. Praha: Grada, 2010. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3339-5.

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

ŠTENGLOVÁ, Ivana, Jan DĚDIČ, Miloš TOMSA a kol. *Základy obchodního práva: vysokoškolská učebnice*. Praha: Leges, s.r.o., 2014. ISBN 978-80-7502-052-9.

ŠUBRT, Bořivoj, Zdeňka LEIBLOVÁ, Věra PŘÍHODOVÁ, et al. *Abeceda mzdové účetní 2016*. Olomouc: ANAG, 2016. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-7263-.

VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. V Praze: 1. VOX, 2016. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-63-2.

VEBER, Jaromír a Jitka SRPOVÁ. *Podnikání malé a střední firmy*. 3., aktualizované a doplněné vydání. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. ISBN 978-80-247-4520-6.

VLACH, Robert. *Na volné noze: podnikejte jako profesionálové*. Brno: Jan Melvil Publishing, 2017. ISBN 978-80-7555-015-6.

VYBÍHAL, Václav. *Mzdové účetnictví 2022, praktický průvodce*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2022. ISBN 978-80-271-3592-9.

Právní předpisy:

Zákon č. 48/1997 Sb., zákon o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 95/2004 Sb., o podmínkách získávání a uznávání odborné způsobilosti a specializované způsobilosti k výkonu zdravotnického povolání lékaře, zubního lékaře a farmaceuta, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování

Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 540/2020 Sb., zákon, kterým se mění zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů

Internetové zdroje:

BĚHOUNEK, Pavel. *Zdanění podílu na zisku sro v roce 2022* [online]. Praha, 2018 [cit. 2022-12-18]. Dostupné z: <https://www.behounek.eu/l/zdaneni-podilu-na-zisku-sro/>

KÁNINSKÁ, Markéta. *Postavení valné hromady a její působnost* [online]. Praha: Verlag Dashöfer, 2021 [cit. 2022-12-18]. Dostupné z: https://www.mediprofi.cz/33/postaveni-valne-hromady-a-jeji-pusobnost-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EtZkJFYKrujD_6qOzrArksakukZUZLWmsA/

FINANČNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY. *Informace k základním změnám v institutu paušální daně s účinností od 1. ledna 2023* [online]. 2023 [cit. 2023-01-05]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/pausalni-dan/informace-k-zakladnim-zmenam-v>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Limit pro registraci k DPH a využívání paušální daně vzroste na dva miliony* [online]. Praha, 2022 [cit. 2022-12-18]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2022/limit-pro-registraci-k-dph-a-vyuzivani-p-47457>

MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU ČR. *Roční přehled podnikatelů a živností* [online]. Praha, 2022 [cit. 2022-12-18]. Dostupné z: <https://www.mpo.cz/cz/podnikani/zivnostenske-podnikani/statisticke-udaje-o-podnikatelich/rocní-prehled-podnikatelu-a-zivnosti--222295/>

PFEILEROVÁ, Jaroslava. *Zdaňování jednatelů, společníků a členů statutárních orgánů společnosti s ručením omezeným a členů orgánů ostatních právnických osob* [online]. Verlag Dashöfer, 2022 [cit. 2023-01-05]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/zdanovani-jednatelu-spolecniku-a-clenu-statutarnich-organu-spolecnosti-s-rucenim-omezenym-a-clenu-organu-ostatnich-pravnickych-osob-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EqFrE-uTpwMp9gSUtd7uY2A/>

RYBNÍČKOVÁ, Petra. *Založení právnické osoby – obchodní společnosti* [online]. Praha: EPRAVO.CZ, 2016 [cit. 2022-12-18]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/zalozeni-pravnicke-osoby-obchodni-spolecnosti-104081.html>

VACHTOVÁ, Jitka. *Daňové odpisy DHM – sazby a koeficienty* [online]. 2019 [cit. 2022-12-18]. Dostupné z: <https://www.ucetnicek.cz/clanky/clanek/50>

VACHTOVÁ, Jitka. *Výpočet daně z příjmů právnických osob* [online]. 2012 [cit. 2022-12-18]. Dostupné z: <https://www.ucetnicek.cz/clanky/clanek/25>

WRIGHT, Renata. *Výpočet čisté mzdy pro rok 2022 - princip se nemění, většina zaměstnanců má v roce 2022 mírně vyšší čistou mzdu* [online]. Kurzy.cz, spol. s r.o., 2022 [cit. 2022-12-18]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/zpravy/642921-vypocet-ciste-mzdy-pro-rok-2022-princip-se-nemeni-vetsina-zamestnancu-ma-v-roce-2022-mirne-vyssi/>

Seznam obrázků a tabulek

Seznam obrázků

Obr. 1 Možnosti podnikání v ČR určené pro fyzické osoby	14
Obr. 2 Úprava účetnictví v ČR.....	31
Obr. 3 Postup vedení daňové evidence	39
Obr. 4 Paušální daň v roce 2023.....	49

Seznam tabulek

Tab. 1 Roční přehled platných živností od roku 2018.....	14
Tab. 2 Kategorizace účetní jednotky	34
Tab. 3 Kategorizace účetních jednotek a jejich rozsah účetní závěrky	36
Tab. 4 Ověřování účetní jednotky auditorem.....	38
Tab. 5 Zálohy na daň z příjmů.....	47
Tab. 6 Výše paušální daně a ostatních odvodů.....	48
Tab. 7 Pásma paušální daně.....	49
Tab. 8 Slevy na dani a daňové zvýhodnění 2022.....	51
Tab. 9 Výpočet daně z příjmů fyzických osob	52
Tab. 10 Odpisové skupiny.....	57
Tab. 11 Rovnoměrné odepisování DHM-sazby.....	57
Tab. 12 Zrychlené odepisování DHM-sazby	58
Tab. 13 Výpočet daně z příjmů právnických osob	60
Tab. 14 Výpočet disponibilního zisku	60
Tab. 15 Výpočet odměny člena voleného orgánu	63
Tab. 16 Sazby pojistného	67
Tab. 17 Výpočet daňové povinnosti fyzické osoby	70
Tab. 18 Kalkulace povinného pojistného pana Spurného	71

Tab. 19 Skutečné výdaje versus paušální výdaje.....	72
Tab. 20 Vliv výdajů na celkovou daň a odvodovou povinnost	72
Tab. 21 Kvantifikace celkových parametrů pro posouzení výhodnosti paušální daně	73
Tab. 22 Výpočet daňové povinnosti s.r.o.	74
Tab. 23 Komparace zatížení fyzické a právnické osoby.....	75
Tab. 24 Srovnání zdanění pana Spurného v roce 2021 (pracovní smlouva, samostatná činnost a podíl na zisku)	77
Tab. 25 Srovnání zdanění pana Spurného v roce 2022 (pracovní smlouva, samostatná činnost a podíl na zisku)	79
Tab. 26 Zdanění závislé činnosti pana Spurného v letech 2021 a 2022	80
Tab. 27 Zdanění příjmů pana Spurného v roce 2021 za předpokladu zaměstnání zdravotní sestry	81
Tab. 28 Zdanění příjmů pana Spurného v roce 2022 za předpokladu zaměstnání zdravotní sestry	82
Tab. 29 Zdanění závislé činnosti pana Spurného a zdravotní sestry v letech 2021 a 2022	83
Tab. 30 Zdanění příjmů pana Spurného při základu daně 1,5 mil. Kč.....	84
Tab. 31 Zdanění příjmů pana Spurného při základu daně 2 mil. Kč.....	85

ANOTAČNÍ ZÁZNAM

AUTOR	Bc. Jiří Horák		
STUDIJNÍ PROGRAM/OBOR/SPECIALIZACE	Specializace Finance v mezinárodním podnikání		
NÁZEV PRÁCE	Komparace daňových a právních aspektů podnikání osoby samostatně výdělečně činné a společnosti s ručením omezeným		
VEDOUCÍ PRÁCE	prof. Ing. Jiří Strouhal, Ph.D		
KATEDRA	KFU – Katedra financí a účetnictví	ROK ODEVZDÁNÍ	2023
POČET STRAN	99		
POČET OBRÁZKŮ	4		
POČET TABULEK	31		
POČET PŘÍLOH	0		
STRUČNÝ POPIS	<p>Diplomová práce je zaměřena na komparaci daňových, právních a odvodových aspektů podnikání na základě OSVČ nebo v rámci právnické osoby s.r.o. Cílem práce bylo porovnat toto zatížení a rozhodnout, která právní forma je výhodnější pro posuzovaný subjekt. Hlavním zjištěním práce je, že při zohlednění všech skutečností a skutkového stavu je podnikání na základě právnické osoby výhodné od určité úrovně základu daně jako hlavní posuzovaným parametrem. K tomuto zjištění jsou uvedeny modelové příklady situované v praktické části. Závěrem lze říct, že výhodnost podnikání pro OSVČ je pro osoby nedosahující vysokých výdělků.</p>		
KLÍČOVÁ SLOVA	Základ daně, daňové zatížení, osoba samostatně výdělečně činná, s.r.o., povinné odvody, daňové rozhodování		

ANNOTATION

AUTHOR	Bc. Jiří Horák		
FIELD	Specialization Corporate Finance in International Business		
THESIS TITLE	Comparison of tax and legal aspects of self-employed and limited liability companies		
SUPERVISOR	prof. Ing. Jiří Strouhal, Ph.D.		
DEPARTMENT	KFU – Department of Finance and Accounting	YEAR	2023
NUMBER OF PAGES	99		
NUMBER OF PICTURES	4		
NUMBER OF TABLES	31		
NUMBER OF APPENDICES	0		
SUMMARY	<p>The diploma thesis is focused on the comparison of tax, legal and levy aspects of business on the basis of a self-employed person or within a legal entity s.r.o. The aim of the work was to compare this burden and decide which legal form is more advantageous for the assessed entity. The main finding of the work is that, taking into account all the facts and the factual situation, doing business on the basis of a legal entity is advantageous from a certain level of the tax base as the main assessed parameter. Model examples situated in the practical part are presented for this finding. In conclusion, it can be said that the advantage of doing business for the self-employed is for people who do not achieve high earnings.</p>		
KEY WORDS	Tax basis, tax burden, self-employed, limited liability company, compulsory contributions, tax decision-making		