VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

VOLBA FORMY PODNIKÁNÍ Z POHLEDU DANĚ Z PŘÍJMU

THE CHOICE OF FORMS OF BUSINESS INCOME TAX

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE **Josef Gertner**

AUTHOR

VEDOUCÍ PRÁCE **Ing. Pavel Svirák,**

SUPERVISOR

BRNO 2023

Zadání bakalářské práce

Ústav:	Ústav financí
Student:	**Josef Gertner**
Vedoucí práce:	**Ing. Pavel Svirák, Dr.**
Akademický rok:	2022/23
Studijní program:	Účetnictví a daně

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

Volba formy podnikání z pohledu daně z příjmu

Charakteristika problematiky úkolu:

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

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem bakalářské práce je popsat a zhodnotit různé formy podnikání z pohledu jejich celkové daňové zátěže a na základě dosažených výsledků navrhnout pro podnikatelský subjekt nejvhodnější variantu.

Základní literární prameny:

HNÁTEK, M. Daňové a nedaňové náklady. 5. vyd. Praha: ESAP, 2022. ISBN 978-80-907398-6-4.

HNÁTEK, M. Zcela legální daňové triky. 8. vyd. Praha: ESAP, 2022. ISBN 978-80-907398-5-7.

VANČUROVÁ, A. Zdanění osobních příjmů. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2022, 422 s. ISBN 978-80-7676-236-7

VYCHOPEŇ, J. Meritum Daň z příjmů 2022. 22. Vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2022. ISBN 978-

80-7676-356-2.

Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů fyzických a právnických osob ze dne 20.11.1992.
Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání ze dne 15. listopadu 1991.

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

V Brně dne 5.2.2023

L. S.

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D. garant	doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D. děkan

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá volbou vhodné formy podnikání pro dva konkrétní podnikatele se zaměřením na co nejnižší daňové odvody. Práce analyzuje současný stav zkoumaných ekonomických subjektů a porovnává ho s navrhovanými variantami podnikání. V závěru jsou navržena nejoptimálnější řešení z pohledu daně z příjmu s přihlédnutím na požadavky zkoumaných subjektů.

Klíčová slova

daň z příjmu, daňová povinnost, fyzická osoba, právnická osoba, forma podnikání, sociální pojištění, zdravotní pojištění

Abstract

The bachelor's thesis deals with the choice of a suitable form of business for two specific entrepreneurs with a focus on the lowest possible tax levies. The thesis analyzes the current state of the examined economic subjects and compares it with the proposed variants of business. In the conclusion, the most optimal solutions are proposed from the point of view of income tax, taking into account the requirements of the examined entities.

Keywords

income tax, tax liability, natural persons, legal entities, form of business, social insurance, health insurance

Bibliografická citace

GERTNER, Josef. *Volba formy podnikání z pohledu daně z příjmu* [online]. Brno, 2023 [cit. 2023-05-26]. Dostupné z: https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/152358. Bakalářská práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Ing. Pavel Svirák, Dr.

Čestné prohlášení

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

V Brně dne 26. 5. 2023

Josef Gertner

autor

Poděkování

Zde bych rád poděkoval vedoucímu své bakalářské práce, Ing. Pavlu Svirákovi, Dr., za odborné vedení a cenné rady. Dále bych rád poděkoval firmě MANON-ÚČTO, s.r.o. konkrétně paní Ing. Dianě Růžičkové za spolupráci a poskytnutí informací o podnikatelích.

OBSAH

ÚVOD **11**

CÍLE A METODIKA PRÁCE **12**

1 Teoretická východiska práce **13**

1.1 Zdanění příjmů fyzických osob **13**

1.1.1 Poplatníci daně z příjmů fyzických osob 13

1.1.2 Předmět daně z příjmů fyzických osob 14

1.1.3 Příjmy, které nejsou předmětem daně 14

1.1.4 Osvobození od daně z příjmů fyzických osob 15

1.1.5 Nezdanitelné části základu daně 15

1.1.6 Položky odčitatelné od základu daně 16

1.1.7 Základ daně 17

1.1.8 Sazba a výpočet daně 17

1.1.9 Slevy na dani a daňové zvýhodnění 18

1.2 Zdanění příjmů právnických osob **21**

1.2.1 Poplatníci daně z příjmů právnických osob 21

1.2.2 Předmět daně z příjmů právnických osob 22

1.2.3 Osvobození od daně z příjmů právnických osob 22

1.2.4 Základ daně 23

1.2.5 Položky snižující základ daně 23

1.2.6 Sazba a výpočet daně 24

1.2.7 Sleva na dani 24

1.3 Formy podnikání **25**

1.4 Podnikání fyzické osoby **26**

1.5 Podnikání právnické osoby **28**

1.6 Obchodní společnosti **29**

1.6.1 Osobní společnosti 29

1.6.2 Kapitálové společnosti 29

1.7 Veřejná obchodní společnost (veř. obch. spol., v.o.s.) **30**

1.7.1 Založení a vznik 30

1.7.2 Práva a povinnosti společníků 30

1.7.3 Organizační struktura ... 31
1.7.4 Zrušení a zánik ... 31
1.7.5 Zdanění ... 31
1.8 Komanditní společnost (kom. spol., k.s.) ... 32
1.8.1 Založení a vznik ... 32
1.8.2 Práva a povinnosti společníků ... 33
1.8.3 Organizační struktura ... 33
1.8.4 Zrušení a zánik ... 34
1.8.5 Zdanění ... 34
1.9 Společnost s ručením omezeným (spol. s r.o., s.r.o.) ... 34
1.9.1 Založení a vznik ... 35
1.9.2 Práva a povinnosti společníků ... 35
1.9.3 Organizační struktura ... 36
1.9.4 Zrušení a zánik ... 36
1.9.5 Zdanění ... 37
1.10 Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění ... 37
1.10.1 Sociální pojištění ... 37
1.10.2 Zdravotní pojištění ... 38
2 Analýza problému a současné situace ... 39
2.1 Charakteristika podnikatelských subjektů ... 39
2.1.1 Základní informace o podnikatelských subjektech ... 39
2.1.2 Vyčíslení nákladů a výsledku hospodaření pro zkoumané varianty forem podnikání ... 40
2.2 Současný stav – fyzické osoby ... 41
2.2.1 Vyčíslení základu daně a výpočet daňové povinnosti ... 41
2.2.2 Komentář k výpočtu ... 42
2.3 Navrhovaná varianta č. 1 – v.o.s. ... 43
2.3.1 Vyčíslení základu daně a výpočet daňové povinnosti ... 43
2.3.2 Komentář k výpočtu ... 44
2.4 Navrhovaná varianta č. 2 – v.o.s. a zaměstnanci ... 45
2.4.1 Vyčíslení základu daně a výpočet daňové povinnosti ... 45
2.4.2 Komentář k výpočtu ... 47
2.5 Navrhovaná varianta č. 3 – v.o.s. a OSVČ ... 47

2.5.1 Vyčíslení základu daně a výpočet daňové povinnosti 48
2.5.2 Komentář k výpočtu 49
2.6 Navrhovaná varianta č. 4 – s.r.o. 50
2.6.1 Vyčíslení základu daně a výpočet daňové povinnosti 50
2.6.2 Komentář k výpočtu 52
2.7 Navrhovaná varianta č. 5 – s.r.o. a zaměstnanci 52
2.7.1 Vyčíslení základu daně a výpočet daňové povinnosti 52
2.7.2 Komentář k výpočtu 54
3 Vlastní návrhy řešení 56
3.1 Analýza jednotlivých variant 56
3.1.1 Grafická interpretace výpočtů 56
3.1.2 Porovnání jednotlivých variant dle grafu 57
3.1.3 Další varianty forem podnikání 59
3.2 Závěrečná doporučení a návrhy řešení 61
ZÁVĚR 63
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY: 64
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK: 66
SEZNAM TABULEK: 67
SEZNAM GRAFŮ: 68

ÚVOD

Tato bakalářská práce se zabývá tématem volby vhodné formy podnikání se zaměřením na daňovou optimalizaci dle jednotlivých zkoumaných forem, které česká legislativa povoluje. Zejména se zaměřuje na porovnání míry zdanění u fyzických a právnických osob a postup při výpočtu daňové povinnosti.

Rozhodování o tom, jakou formu podnikání si zvolit, provází podnikatele již před začátkem podnikání. Na území České republiky existuje celá řada typů a forem podnikání, které je možno si zvolit. Každá forma podnikání má své typické znaky, se kterými se pojí výhody i nevýhody v porovnání s ostatními variantami podnikání a každá se hodí k jinému typu podnikání. Forma podnikání, kterou si podnikatel na začátku zvolí nemusí být samozřejmě konečná. Je však lepší si volbu prvního podnikání důkladně rozmyslet, jelikož případná změna může přinést různé komplikace a zbytečné náklady.

CÍLE A METODIKA PRÁCE

Primární cíl bakalářské práce je navrhnout pro zkoumané subjekty, kterými jsou fyzické osoby, co nejlepší formu podnikání, se zaměřením na daňovou optimalizaci a s ohledem na současný stav podnikatelů.

Dalším cílem je snížit zákonné odvody státu, kterými jsou sociální a zdravotní pojištění, pomocí navrhovaných variant.

Teoretická část bakalářské práce se zabývá obecnými postupy při výpočtu daňové povinnosti u jednotlivých forem podnikání. Dále jsou zde vysvětlena práva a povinnosti podnikatelů při založení a chodu právnických osob.

Náplní analytické části je popis současné situace podnikatelů a návrh jim vhodné varianty tak, aby odpovídala jejich požadavkům. Výsledkem bude výpočet daňové povinnosti a ostatních zákonných odvodů státu u jednotlivých variant.

V závěrečné části budou jednotlivé varianty vzájemně porovnány a bude navrženo co nejlepší řešení s ohledem na daňovou úsporu. Dále zde budou vypsána rizika, která s daným typem podnikání souvisí, a s kterými musí podnikatelé počítat.

1 Teoretická východiska práce

Pro pochopení praktické části bakalářské práce je důležité nejprve zmínit základní teoretické informace o zdanění příjmů fyzických a právnických osob. Konkrétně se budu zabývat problematikou různých forem podnikání a systému jejich zdanění.

1.1 Zdanění příjmů fyzických osob

Zdanění příjmů fyzických osob (dále jen FO) upravuje zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. (1, s. 32)

1.1.1 Poplatníci daně z příjmů fyzických osob

Poplatníci jsou daňoví rezidenti České republiky nebo daňoví nerezidenti. (2, §2)

Daňovými rezidenty jsou osoby, mající bydliště na území České republiky nebo se zde obvykle zdržují (pobývají na území České republiky alespoň 183 dnů v roce). Daňoví rezidenti mají daňovou povinnost plynoucí z příjmů, které vznikly jak na území České republiky, tak z příjmů, které vznikly v zahraničí. (2, §2)

Osoby, které nemají na území ČR bydliště a ani se zde obvykle nezdržují, jsou daňovými nerezidenty. V tomto případě musí být splněny obě podmínky současně. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost pouze z příjmů vzniklých na území České republiky. (17)

Výjimku tvoří poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují za účelem studia nebo léčby. Tito poplatníci jsou považováni za daňové nerezidenty i přes to, že na území České republiky pobývají déle než 183 dnů. (2, §2)

1.1.2 Předmět daně z příjmů fyzických osob

Zákon o dani z příjmů člení příjmy FO do následujících kategorií:

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). (2, §3)

Výše uvedené příjmy tvoří strukturu daňového přiznání FO. Poplatník daně FO si může oproti těmto příjmům uplatnit výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud u jednotlivých příjmů podle § 6 – § 10 není stanoveno jinak. (viz. kapitola 1.1.7). (3, str. 34)

Po odečtení daňových výdajů u jednotlivých druhů příjmů vzniká tzv. dílčí základ daně. Po sečtení dílčích základů daně podle jednotlivých činností vzniká celkový základ daně, ze kterého se počítá vlastní daň z příjmů. (1, s. 33)

Z příjmů ze závislé a samostatné činnosti se ze zákona musí ještě hradit pojistné na sociální a zdravotní pojištění. (1, s. 33)

1.1.3 Příjmy, které nejsou předmětem daně

Příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů FO, jsou uvedeny v §3 odst. 4 ZDP. (3, s. 2)

Předmětem daně z příjmů nejsou například:

- příjmy z rozšíření nebo vypořádání společného jmění manželů,
- příjmy plynoucí z vypořádání spoluvlastnictví rozdělením věci podle velikosti spoluvlastnických podílů,
- příjmy tzv. au-pair za výpomoc s domácími pracemi, jde-li o příjem k uspokojování základních sociálních, kulturních nebo vzdělávacích potřeb,
- částky uhrazené zdravotní pojišťovnou, o které byl překročen limit poplatků a doplatků na léčiva nebo potraviny podle zvláštních právních předpisů. (2, §3)

1.1.4 Osvobození od daně z příjmů fyzických osob

Zákon o daních z příjmu vyjmenovává obecné tituly, které jsou od daně z příjmů FO osvobozeny. Patří sem jak příjmy úplatné, tak příjmy bezúplatné. Tyto příjmy jsou vymezeny v § 4 a § 4a. (3, s.4)

Od daně se osvobozuje např.:

- příjem z prodeje rodinného domu a souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl trvalé bydliště nejméně po dobu 2 let před prodejem a nebyl zapsán v obchodním majetku. Pokud v tomto domě prodávající neměl trvalé bydliště po dobu 2 let a použije získané prostředky na obstarání vlastní bytové potřeby, je tento příjem také osvobozen od daně z příjmů,
- příjem z prodeje hmotné movité věci, s výjimkou příjmu z prodeje cenného papíru, motorového vozidla (nepřesahuje-li doba mezi jejich nabytím a prodejem dobu 1 roku) a movité věci, která je nebo byla v období 5 let před prodejem zahrnuta do obchodního majetku,
- přijatá náhrada majetkové nebo nemajetkové újmy, plnění z pojištění majetku, plnění z pojištění odpovědnosti za škodu, plnění z cestovního pojištění,
- nabytí dědictví nebo odkazu. (2, §4 - §4a)

1.1.5 Nezdanitelné části základu daně

Od základu daně lze odečíst tzv. nezdanitelné části základu daně. Mezi nezdanitelné části základu daně patří:

- bezúplatná plnění (dary) poskytnutá pro příjemce a za účely, které jsou uvedeny v §15 odst. 1 ZDP,
- úroky z hypotečního úvěru či z úvěru ze stavebního spoření, snížené o státní příspěvek podle zvláštních právních předpisů a za podmínek uvedených v §15 odst. 3. a 4. ZDP,
- příspěvky na penzijní připojištění se státním příspěvkem, doplňkové penzijní spoření a další obdobné produkty, vymezené v §15 odst. 5. ZDP,
- příspěvky na soukromé životní pojištění, které odpovídají podmínkám uvedeným v § 15 odst. 6. ZDP

- členské příspěvky odborové organizaci, do výše 1,5 % zdanitelných příjmů podle §6 ZDP s výjimkou ostatních příjmů zdaněných srážkovou sazbou daně, maximálně však do výše 3 000 Kč za zdaňovací období,
- úhrada za zkoušky ověřující další vzdělání, pokud nebyly hrazeny zaměstnavatelem ani nebyly uplatněny jako výdaj podle § 24 poplatníkem s příjmy podle § 7, nejvýše však 10 000 Kč. U poplatníka, který je osobou se zdravotním postižením, lze za zdaňovací období odečíst až 13 000 Kč, a u poplatníka, který je osobou s těžším zdravotním postižením, až 15 000 Kč. (2, §15)

1.1.6 Položky odčitatelné od základu daně

Odčitatelné položky mohou snížit základ daně jak u osob fyzických, tak u osob právnických. (3, s. 282)

Daňová ztráta

Pokud jsou příjmy uvedené v § 7 a § 9nižší než na ně vynaložené výdaje, je rozdíl daňovou ztrátou. O tuto ztrátu se pak sníží úhrn dílčích základů daně jako položka odčitatelná od základu daně. (2, §5)

Daňovou ztrátu nebo její část lze odečíst v kterémkoliv z následujících pěti zdaňovacích období, a to v jakékoliv částce, ne však vyšší než základ daně. Vykázanou ztrátu lze nově odečíst i v daném zdaňovacím období i ve 2 zdaňovacích obdobích, které bezprostředně předchází zdaňovací období, za které se daňová ztráta stanoví. (1, s. 126)

Tato nová zákonná úprava je obsažena v §34, § 38zh a v přechodných ustanoveních čl. III zákona č. 299/2020 Sb. (6)

Výzkum a vývoj

Dále lze jako odčitatelnou položku uplatnit součet 100 % výdajů vynaložených na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu, které nepřevyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na realizaci tohoto projektu a 110 % výdajů, které převyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na realizaci projektu zahrnovaných do odpočtu. (2, §34a)

V § 34b jsou uvedeny druhy výdajů, které se mohou zahrnovat do odpočtu tohoto druhu.

Podpora odborného vzdělávání

Odpočet na podporu odborného vzdělávání je určen pro instituce vykonávající vzdělávací činnosti. Obecné ustanovení o odpočtu na podporu odborného vzdělávání upravuje § 34f, §34g, §34h ZDP. (2, §34f-§34h)

1.1.7 Základ daně

Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje, prokazatelně vynaložené na dosažení těchto příjmů. U poplatníka, kterému souběžně plyne více druhů příjmů uvedených v §6 až 10§ ZDP, je základem daně součet těchto dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů. (2, §5)

U příjmů ze samostatné činnosti je možné uplatnit místo skutečných výdajů výdaje paušální, a to ve výši

a) 80 % z příjmů zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příjmů z živnostenského podnikání řemeslného; nejvýše do částky 1 600 000 Kč,
b) 60 % z příjmů živnostenského podnikání; nejvýše do částky 1 200 000 Kč,
c) 30 % z příjmů z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku; 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 do částky 800 000 Kč. (2, §7)

1.1.8 Sazba a výpočet daně

„Sazba daně činí

a) 15 % pro část základu daně do 48násobku průměrné mzdy a
b) 23 % pro část základu daně přesahující 48násobek průměrné mzdy.[1] *“* (2, §16)

Daň se vypočte ze základu daně, který je snížený o nezdanitelné části základu daně (§15 ZDP) a o odčitatelné položky od základu daně (§34 ZDP) a zaokrouhleného na celé

[1] Průměrná mzda pro rok 2022 činí 38 911 Kč.

stokoruny dolů. Výsledná daň se pak vypočte jako součin tohoto základu daně a příslušné sazby daně, snížený o slevy na dani. (2, §16 a §16ab)

Nová sazba daně

Od 1.1.2021 vešla v platnost nová sazba daně 23 %, která se použije na tu část základu daně, která bude převyšovat 48násobek průměrné mzdy. Na rozdíl od dřívějšího solidárního zvýšení daně ve výši 7 %, které dopadalo pouze na příjmy ze závislé a samostatné činnosti, nová sazba daně dopadá na celkový základ daně, tedy na součet všech dílčích základu daně. (3, s. 35)

1.1.9 Slevy na dani a daňové zvýhodnění

Slevy na dani umožňují snížit si vypočtenou daň z příjmu FO. Poplatník v zaměstnaneckém poměru může uplatnit slevy každý měsíc, jinak se uplatní v daňovém přiznání po skončení kalendářního roku. Jejich výčet je upraven v § 35ba - § 35bc ZDP. (1, s. 14)

Tabulka 1:Slevy na dani pro rok 2022 (zdroj: vlastní zpracování dle 2)

Sleva	Částka/rok
Základní sleva na poplatníka	30 840 Kč
Sleva na manžela	24 840 Kč
Základní sleva na invaliditu	2 520 Kč
Rozšířená sleva na invaliditu	5 040 Kč
Sleva na držitele průkazu ZTP/P	16 140 Kč
Sleva na studenta	4 020 Kč
Sleva za umístění dítěte	max. do výše 16 200 Kč
Sleva na evidenci tržeb	max. do výše 5 000 Kč

Poplatník uvedený v § 2 má dále nárok na daňové zvýhodnění na děti, které s ním žijí ve společně hospodařící domácnosti na území členského státu EU nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor. (2, §35c)

Výše daňového zvýhodnění pro zdaňovací období 2022 činí:

- 15 204 Kč na jedno dítě
- 22 320 Kč na druhé dítě
- 27 840 Kč na třetí a každé další dítě (2, §35c)

Poplatník sníží vypočtenou daň podle § 16, případně sníženou podle § 35 a 35ba (slevy na dani), o daňové zvýhodnění. Daňové zvýhodnění se uplatňuje formou slevy na dani, daňového bonusu nebo slevy na dani a daňového bonusu. (2, §35c)

Tabulka 2: Postup zdanění FO (zdroj: vlastní zpracování dle 2)

Příjem	
Je předmětem daně? (§ 3 odst. 4)	NE – vyloučen
Je osvobozen?	ANO – vyloučen
Spadá do § 6?	ANO – DZD § 6
Spadá do § 7?	ANO – DZD § 7
Spadá do § 8?	ANO – DZD § 8
Spadá do § 9?	ANO – DZD § 9
Spadá do § 10?	ANO – DZD § 10
ZD I. = DZD § 6 + DZD § 7 - § 10	
- Odčitatelné položky od základu daně (§ 34)	
- Nezdanitelné části základu daně (§ 15)	
ZD II. zaokrouhlený na stokoruny dolů	
x Sazba daně (§ 16)	
Daň před slevami	
- Slevy na dani a daňové zvýhodnění (§ 35 a násl.)	
Výsledná daňová povinnost/daňový bonus	

1.2 Zdanění příjmů právnických osob

1.2.1 Poplatníci daně z příjmů právnických osob

Poplatníky daně z příjmů právnických osob (dále jen PO) jsou:

- právnické osoby,
- organizační složky státu,
- podílové fondy podle zákona o investičních společnostech a investičních fondech,
- podfondy akciové společnosti s proměnným základním kapitálem podle zákona o investičních společnostech a investičních fondech,
- fondy penzijních společností, kterým se rozumí fondy obhospodařované penzijními společnostmi podle zákon o důchodovém spoření a zákona o doplňkovém penzijním spoření,
- svěřenecké fondy podle občanského zákoníku,
- jednotky, které jsou poplatníkem podle právního řádu státu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny,
- fondy ve správě Garančního systému finančního trhu podle zákona o ozdravných postupech a řešeních krize na finančním trhu. (2, §17)

Poplatníky daně z příjmů PO jsou daňoví rezidenti České republiky nebo daňoví nerezidenti. (2, §17)

Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, kteří mají své sídlo nebo místo svého vedení na území České republiky. Daňoví rezidenti mají daňovou povinnost vztahující se jak na příjmy, které plynou ze zdroje na území České republiky, tak na příjmy plynoucí ze zahraničí. (2, §17)

Daňovými nerezidenty jsou poplatníci, kteří nemají své sídlo na území České republiky nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost vztahující se pouze na příjmy plynoucí z České republiky. (2, §17)

Veřejně prospěšný poplatník je takový poplatník, který jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním. Proto je pro tuto bakalářskou práci irelevantní a můžeme jej vynechat. (2, §17a)

1.2.2 Předmět daně z příjmů právnických osob

Předmětem daně jsou příjmy, které plynou z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem právnické osoby. (2, §18)

Předmětem daně nejsou příjmy uvedené v§18 odst. 2 ZDP. Mezi ně patří například:

- příjmy, které byly získány nabytím akcií podle zákona upravujícího podmínky převodu majetku státu na jiné osoby,
- příjmy zdravotní pojišťovny, které jsou upraveny v §18 odst. 2 písm. e) ZDP,
- příjmy společenství vlastníků jednotek uvedeny v §18 odst. 2 písm. f) ZDP. (2, §18)

1.2.3 Osvobození od daně z příjmů právnických osob

Od daně se osvobozují úplatné a bezúplatné příjmy vyjmenované v §19 a § 19b. Od daně jsou osvobozeny tyto úplatné příjmy:

- členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, přijatých organizacemi, které jsou uvedeny v § 19 odst. 1 písm. a) ZDP,
- výnosy kostelních sbírek, příjmy za církevní úkony a příspěvky členů u registrovaných církví a náboženských společností,
- příjmy plynoucí z nájemného družstevní bytu nebo družstevního nebytového prostoru a z úhrady za plnění poskytované s užíváním tohoto bytu nebo nebytového prostoru, které plynou na základě nájemní smlouvy mezi bytovým družstvem a jeho členem, obdobně to platí pro společnost s ručením omezeným a jejím společníkem a pro spolek a jeho člena,
- příjmy státních fondů stanovené dle zvláštních předpisů, a další. (2, §19)

Od daně jsou osvobozeny tyto bezúplatné příjmy:

- příjmy z nabytí dědictví nebo odkazu,
- příjmy, ke kterým došlo na základě rozhodnutí pozemkového úřadu o pozemkových úpravách, a to v podobě nabytí vlastnického práva k pozemku nebo zřízení věcného břemene, a další. (2, §19b)

1.2.4 Základ daně

Obecně platí, že základ daně z příjmů PO se vypočítá jako rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů od daně osvobozených. To všechno při respektování věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. (2, §23)

Pro zjištění základu daně se vychází u poplatníků, kteří vedou účetnictví, z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta) a z rozdílu mezi příjmy a výdaji u poplatníků, kteří účetnictví nevedou nebo vedou jednoduché účetnictví. (2, §23)

Výsledek hospodaření se nejdříve upraví o položky zvyšující a snižující výsledek hospodaření dle §23ZDP, a dále je možné snížit základ daně nejdříve o tzv. odčitatelné položky dle §34 a poté ještě o poskytnutá bezúplatná plnění dle § 20. (2, § 21)

Takto zjištěný základ daně se zaokrouhluje na celé tisícikoruny dolů. (2, § 21)

Samostatný základ daně

Zahrnují se sem veškeré příjmy z podílů na zisku, vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku nebo jim obdobná plnění, a to ve výši včetně daně sražené v zahraničí, které plynou daňovým rezidentům České republiky ze zdrojů v zahraničí. Jednotlivý příjem z daného podílu zahrnovaného do samostatného základu daně se snižuje o nabývací cenu podílu na obchodní korporaci. Obdobně se postupuje také u daňového nerezidenta České republiky, který má na území České republiky stálou provozovnu, které se přičítají příjmy z podílů na zisku, vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku nebo jim obdobná plnění. (2, §20b)

1.2.5 Položky snižující základ daně

O položkách snižujících základ daně je zmíněno výše v souvislosti se zdaněním FO v kapitole 1.1.6. Mimo to lze ještě u podnikatelských subjektů (PO) snížit základ daně o hodnotu bezúplatného plnění (daru), které je upraveno v § 20 odst. 8 ZDP. Musí však splňovat podmínky uvedené v tomto ustanovení. (2, §20 a §34)

1.2.6 Sazba a výpočet daně

Pokud není v ZDP stanoveno jinak, sazba daně z příjmů právnických osob činí 19 %. Vypočte se jako součin základu daně, který je popsán v bodě 1.2.4. a sazby daně. (2, §21)

Na samostatný základ daně podle § 20b, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů, se používá sazba 15 %. (2, §21)

1.2.7 Sleva na dani

Slevy na dani mohou využít fyzické i právnické osoby zaměstnávající zaměstnance se zdravotním postižením, a to ve výši:

- 60 000 Kč za každého zaměstnance, který má těžší zdravotní postižení a poměrnou část z této částky, jestliže je výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců desetinné číslo,
- 18 000 Kč za každého dalšího zaměstnance se zdravotním postižením (který nemá těžší zdravotní postižení) a poměrnou část z této částky, jestliže je výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců desetinné číslo. (2, §35)

Tabulka 3: Postup zdanění PO (zdroj: vlastní zpracování dle 5, s. 202)

Výsledek hospodaření
Transformace dle ZDP (tzv. zvyšující a snižující položky, § 23)
Základ daně I.
- Odčitatelné položky (§ 34)
Základ daně II.
- Dary (§ 20 odst. 8)
Základ daně III.
Zaokrouhlení na tisícikoruny dolů
Základ daně IV.
x Sazba daně (§ 21)
Daň z příjmu PO před slevami
- Slevy na dani (§ 35 a násl.)
Daň z příjmu po slevách

1.3 Formy podnikání

Při volbě správné formy podnikání, která by vyhovovala danému subjektu, rozhoduje několik kritérií. Volba konkrétní formy podnikání závisí hlavně na účelu, který zakladatel sleduje, rozsahu podnikání, způsobu zdanění zisku, formě organizační struktury, ručení za dluhy společnosti a další. Při kladení důrazu na jednotlivá kritéria se výběr ulehčuje. Vliv na rozhodování mohou mít i subjektivní faktory, zejména předchozí zkušenosti s jednotlivými uspořádáními. (8, s. 100–101)

Podnikatelem se podle § 420 zákona č. 89/2012 Sb. rozumí ten, „*Kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku.*“ (9, §420)

Za podnikatele se považuje také osoba, která je zapsána v obchodním rejstříku nebo má jiné příslušné oprávnění k činnosti (např. živnostenské oprávnění). (9, §421)

Podnikat se dá dvěma způsoby, a to buď jako fyzická osoba nebo jako právnická osoba. Všechny druhy právních forem vymezuje obchodní zákoník. Živnostenský zákon se specializuje na subjekty, které provozují svou podnikatelskou činnost na základě živnostenského oprávnění (fyzické osoby). (10)

1.4 Podnikání fyzické osoby

Při podnikání jako osoba samostatně výdělečně činná (dále jen OSVČ) je důležité zvolit správný druh příjmu. Ty se rozdělují na příjmy z podnikání (§ 7 odst. 1 ZDP) a příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 odst. 2 ZDP). U jednotlivých druhů mohou platit jiná pravidla pro zdanění, i když se podle ZDP stále jedná o příjmy ze samostatné činnosti. (1, s. 60)

Příjmy ze samostatné činnosti jsou:

- příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
- příjmy ze živnostenského podnikání,
- příjmy z jiného podnikání, ke kterému je potřeba podnikatelské oprávnění,
- podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku (viz. kapitola 1.7 a 1.8). (2, §7)

Příjmy ze samostatné činnosti jsou dále:

- příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví, autorských práv a příjmy z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem,
- příjmy z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku,
- příjem z výkonu nezávislého povolání. (2, §7)

Živnost

Živností se rozumí soustavná činnost, která je provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek, které jsou stanoveny v živnostenském zákoně. (11, §2)

Živnosti se dělí do dvou základních skupin. Jsou to živnosti ohlašovací (řemeslné, vázané a volné) a koncesované. Jejich výčet a specifika jsou obsaženy v § 19 - § 27 živnostenského zákona. (11, §9)

Obecně platí, že oprávnění provozovat živnost vzniká osobám dnem zapsání do obchodního nebo obdobného rejstříku, dnem ohlášení nebo dnem nabytí právní moci rozhodnutí o udělení koncese. (11, §10)

Možnosti zdanění OSVČ:

- Na základě účetnictví, kde se zdaňuje hospodářský výsledek (výnosy/náklady). (1, s. 61)
- Na základě daňové evidence, kde se pro výpočet daně používají skutečné příjmy a výdaje. (1, s.68)
- Na základě paušálních výdajů, kde se pro výpočet daně používají skutečné příjmy a procentuální výdaje z těchto příjmů. Výše paušálních výdajů jsou rozdílná dle druhů činností a upravuje je § 7 odst. 7 ZDP. (1, s. 61-62)

Podnikatel si může sám vybrat, jakým způsobem bude uplatňovat výdaje. (1, s. 73)

Jedinou výjimkou je povinnost vedení účetnictví, která může být podnikateli udělena dle zákona o účetnictví. (12, §1)

Výhody a nevýhody

Hlavními výhodami jsou nižší zdanění (sazba daně) než u právnických osob, nízké náklady na začátek podnikání, nižší náročnost na administrativu při zahájení podnikání i v průběhu podnikání a více možností uplatňování daňových výdajů (účetnictví, skutečné výdaje, paušální výdaje). (13)

Hlavní nevýhoda podnikání jako OSVČ je ručení za závazky celým svým majetkem, a to i majetkem ve společném jmění manželů. Další nevýhodou mohou být hůře se sledující příjmy z jednotlivých typů činností (pokud jich má podnikatel více), jelikož všechny typy příjmů se zdaňují a sledují pod jedním identifikačním číslem (IČO). (13)

1.5 Podnikání právnické osoby

„Právnická osoba je organizovaný útvar osob nebo majetku, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, nebo jehož právní osobnost zákon uzná." (9, §20)

Obecně platí, že PO vzniká dnem zápisu do veřejného rejstříku. Jsou však také další způsoby, jakými může PO vzniknout (např. zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci). (9, §126)

Občanský zákoník vymezuje základní pojmy a pravidla týkající se obecně všech PO, jako jsou ustavení a vznik, existence a fungování, zrušení, přeměny a zánik. Občanský zákoník obsahuje také způsoby, jakými je právnická osoba zastupována. (3, s. 141)

V občanském zákoníku jsou upraveny tři základní typy PO:

- **Korporace** je PO vytvořená společenstvím osob. Existují dva typy korporací. Je to spolek (upravuje občanský zákoník) nebo obchodní korporace (upravuje zákon o obchodních korporacích), které se dále rozdělují na obchodní společnosti a družstva.
- **Fundace** je PO vytvořená majetkem, který se váže k určitému účelu. Fundace mají zákonem výslovně zakázáno sloužit pouze k výdělečným účelům. Jejich hlavní činnost může být veřejně prospěšná, dobročinná nebo společensky a hospodářsky užitečná. Rozeznáváme dva druhy fundací. Jsou to nadace a nadační fondy.
- **Ústav** je PO ustavená za účelem společenského nebo hospodářského užitku. Výsledky ústavu jsou každému rovnocenně dostupné. (3, s. 141-142)

Pro účely této bakalářské práce se dále budeme zabývat pouze obchodními společnostmi.

1.6 Obchodní společnosti

Zákon o obchodních korporacích na rozdíl od občanského zákoníku rozděluje obchodní společnosti na kapitálové a osobní. (8, s. 96)

Obchodní společnosti se obecně zakládají společenskou smlouvou nebo zakladatelskou listinou ve formě veřejné listiny v případě, že společnost zakládá jediný zakladatel. Vzniká dnem zápisu do obchodního rejstříku, kam se zapisuje hlavně název firmy s vyznačením typu korporace, sídlo a předmět podnikání, jména a bydliště zakladatelů, určení statutárního orgánu a výše základního kapitálu. (14, s. 31)

1.6.1 Osobní společnosti

Mezi osobní společnosti se řadí veřejná obchodní společnost a komanditní společnost. Osobní společnosti jsou specifické tím, že všichni společníci solidárně a neomezeně ručí za dluhy společnosti, a proto se v ní sdružují s ohledem na své osobní kvality a vzájemné vztahy. Každý společník ručící neomezeně za své dluhy je zároveň statutárním orgánem společnosti. Jelikož základem ochrany věřitele je osobní ručení společníků, nemají společníci zákonnou vkladovou povinnost. Zákonodárce dává u obchodních společností větší prostor pro smluvní autonomii. Osobní společnost může být založena buď k podnikatelskému účelu nebo ke správě vlastního majetku. (8, s. 96-97)

1.6.2 Kapitálové společnosti

Mezi kapitálové společnosti patří akciová společnost a společnost s ručením omezeným. U kapitálových společností je oproti osobním společnostem kladen akcent na kapitálový přínos společníka do společnosti, od kterého se také odvozuje podíl na zisku a hlasovací právo při valné hromadě. Členové kapitálových společností osobně neručí za dluhy společnosti, pouze svým vkladem. Minimální výše základního kapitálu je stanovena zákonem. (8, s. 98)

1.7 Veřejná obchodní společnost (veř. obch. spol., v.o.s.)

Veřejná obchodní společnost je společnost založena minimálně dvěma osobami, které ručí za její dluhy společně a nerozdílně a účastní se na jejím podnikání a správě majetku. (15, §95)

Společníci mohou být osoby fyzické i osoby právnické. U právnické osoby jako společníka musí být pověřen zmocněnec z řad fyzických osob, který bude jednat za právnickou osobu. (8, s. 287)

1.7.1 Založení a vznik

Zakládá se společenskou smlouvou, která vyžaduje písemnou formu s úředně ověřenými podpisy všech zakladatelů. Nevyžaduje se forma veřejné listiny. (8, s. 292)

Smlouva musí obsahovat jméno (firmu) společnosti, předmět podnikání a uvedení jmen a příjmení společníků a jejich bydliště, v případě právnické osoby název a sídlo. (8, s. 293)

Společnost vzniká dnem zápisu do obchodního rejstříku. (8, s. 293)

1.7.2 Práva a povinnosti společníků

U veřejné obchodní společnosti se předpokládá, že společníci mezi sebou a společností mají úzký vztah. Proto se zde ve větší míře realizuje zásada plné autonomie vůle společníků při úpravě společenských práv a povinností ve smlouvě. Z toho důvodu zákon upravuje pouze základní práva a povinnosti společníků. Podrobnější úpravu si dělají společníci ve společenské smlouvě sami. (8, s. 293)

Základní povinnosti a práva společníků, plynoucí ze zákona jsou:

- povinnost osobně se účastnit na podnikání společnosti nebo na správě majetku (neomezené ručení),
- nulová vkladová povinnost, která se upravuje dle společné úvahy ve společenské smlouvě,
- povinnost podílet se na ztrátě společnosti rovným dílem nebo podle společenské smlouvy,

- povinnost loajality a zákaz konkurence,
- právo na podíl na zisku,
- právo na náhradu výdajů,
- právo na vypořádací podíl,
- právo na likvidačním zůstatku,
- právo podílet se na správě společnosti. (8, s. 293-297)

1.7.3 Organizační struktura

Nejvyšším orgánem a statutárním orgánem jsou všichni společníci, pokud společenská smlouva neurčí jinak. Skladba orgánů veřejné obchodní společnosti je tedy postavena na účasti všech společníků nebo na vymezení ve společenské smlouvě. Společníkům, kteří jsou členové statutárního orgánu, přísluší právo jednat za společnost navenek a také přijímat rozhodnutí v rámci obchodního vedení společnosti. Při hlasování má každý hlas společníka stejnou váhu. (8, s. 299-301)

1.7.4 Zrušení a zánik

Obecné důvody pro zánik PO upravuje § 168 a násl. občanského zákoníku. Nad rámec obecných důvodů uvádí zákon o obchodních korporacích ještě zvláštní důvody pro zrušení veřejné obchodní společnosti, které jsou upraveny v § 113 odst. 1. (8, s. 303)

1.7.5 Zdanění

U veřejné obchodní společnosti se nepodává daňové přiznání. Celý výsledek hospodaření se rozděluje mezi společníky buď rovným dílem nebo podle společenské smlouvy. Svůj podíl na zisku si pak už daní každý společník sám. (16)

To však neznamená, že je vyloučena z registrační povinnosti poplatníků daně z příjmů právnických osob. (2, §39a)

U společníka fyzické osoby by podíl na zisku zdaňovala FO v rámci dílčího základu daně ze samostatné činnosti (§ 7 ZDP) a u společníka jako právnické osoby by podíl zahrnula do svých celkových zdanitelných příjmů (výnosů). (7, s. 261)

Kladný základ daně stanovený za celou společnost podle § 23 až 33 ZDP se mezi společníky rozdělí v poměru, v jakém je rozdělován zisk podle společenské smlouvy nebo rovným dílem. Záporný základ daně (ztráta)se na společníky rozděluje stejným způsobem. Část ZD převedená společníkovi se již dále nesnižuje. Bezúplatná plnění (§ 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 ZDP), odčitatelné položky od ZD (§ 34 ZDP) a slevy na dani dle § 35 ZDP se rozdělují na společníky stejným dílem jako podíl na zisku. (7, s. 261)

Veřejná obchodní společnost je povinna, stejně jako všechny právnické osoby, vést v souladu se zákonem o účetnictví od svého vzniku do svého zániku účetnictví. (12, §1)

1.8 Komanditní společnost (kom. spol., k.s.)

Komanditní společnost je společnost založena minimálně dvěma osobami, v níž alespoň jeden ze společníků vystupuje jako komanditista a alespoň jeden ze společníků vystupuje jako komplementář. (15, §118)

Komanditista ručí za dluhy společnosti omezeně (jen svým vkladem do společnosti) a komplementář ručí za dluhy společnosti neomezeně (celým svým majetkem). (15, §118)

Jelikož se komanditní společnost řadí mezi osobní společnosti, může být založena ke dvěma účelům, buď k účelu podnikatelskému nebo ke správě vlastního majetku. (8, s. 306)

1.8.1 Založení a vznik

Komanditní společnost je založena společenskou smlouvou, která musí mít písemnou formu. U společenské smlouvy se nevyžaduje forma veřejné listiny. Zakladatelé musí splňovat stejné podmínky jaké jsou kladeny na zakladatele veřejných obchodních společností. (8, s. 310)

Společenská smlouva musí obsahovat sídlo a název (firmu) společnosti, musí být stanoveno, jestli je založena k podnikatelskému účelu nebo ke správě vlastního majetku, musí dostatečně identifikovat společníky a určovat, zda se jedná o komplementáře nebo o komanditistu. U komanditisty musí být zapsána také výše jeho vkladu a celková výše komanditní sumy. (8, s. 310)

Zápisem do obchodního rejstříku vzniká komanditní společnost jako právnická osoba. (8, s. 310)

1.8.2 Práva a povinnosti společníků

Jak je uvedeno výše, komplementáři ručí za dluhy společnosti celým svým majetkem, stejně jako je tomu u veřejné společnosti. Komanditisté naopak ručí jen do výše svého nesplaceného vkladu podle stavu zápisu v obchodním rejstříku. (8, s. 310-311)

Vkladovou povinnost mají pouze komanditisté. Výše komanditního vkladu určuje velikost podílu komanditisty na společnosti. Komplementář vkladovou povinnost ze zákona nemá, může být však určena společenskou smlouvou. (8, s. 311)

Zákaz konkurence platí jak pro komanditisty, tak pro komplementáře, ledaže společenská smlouva stanoví jinak. (8, s. 311)

Právo na podíl na zisku, právo na vypořádací podíl při zániku a právo na podíl na likvidaci mají komplementáři i komanditisté. Zisk se rozdělí nejdříve mezi společnost a komplementáře na polovinu. Komplementáři si dělí zisk rovným dílem (pokud není ve společenské smlouvě stanoveno jinak). Komanditisté si rozdělují zisk v poměru jejich vkladů do společnosti. (8, s. 311)

Komanditisté i komplementáři mají právo nahlížet a kontrolovat všechny doklady společnosti. Komplementáři mají právo a zároveň povinnost řídit a zastupovat společnost. (8, s. 312)

1.8.3 Organizační struktura

Pokud společenská smlouva nestanoví jinak, nejvyšším orgánem jsou všichni společníci. Komanditisté a komplementáři hlasují zvlášť. Každý společník má jeden hlas. (8, s. 313)

Statutárním orgánem jsou všichni komplementáři. Těm náleží obchodní vedení a zastupování společnosti. Společenská smlouva může stanovit konkrétně který z komplementářů bude zastupovat funkci statutárního orgánu. (8, s. 313)

1.8.4 Zrušení a zánik

Obecné důvody pro zrušení komanditní společnosti jsou uvedeny v § 168 a násl. občanského zákoníku. Nad rámec těchto obecných důvodů jsou upraveny speciální důvody, které se nachází v § 113 zákona o obchodních korporacích nebo se může zrušení a zánik řídit společenskou smlouvou. (8, s. 314)

1.8.5 Zdanění

Komanditní společnost podává na rozdíl od veřejné obchodní společnosti daňové přiznání k dani z příjmů PO. (7, s. 262)

U tohoto druhu společnosti se ZD stanovený dle § 23 až 33 ZDP snižuje o částku, která připadá komplementářům. Komplementáři si ZD rozdělí ve stejném poměru, jako je rozdělován zisk podle společenské smlouvy a platí zde stejné principy zdanění, jaké jsou uvedeny výše u společníka veřejné obchodní společnosti. (7, s. 262)

Zbylou část ZD si mezi sebou rozdělí komanditisté, kteří vystupují v podobné pozici jako společníci společnosti s ručením omezeným. Podíl na zisku, jež dle společenské smlouvy připadá na komanditisty, bude zdaněný sazbou 19 % (§ 21 ZDP) a dále ještě srážkovou daní, která činí 15 % (§ 36 ZDP) – tzv. dvojí zdanění. (7, s. 262)

Komanditní společnost je povinna vést účetnictví. (12, §1)

1.9 Společnost s ručením omezeným (spol. s r.o., s.r.o.)

Společnost s ručením omezeným je společnost, za jejíž dluhy společníci ručí společně do výše svých nesplněných vkladových povinností podle stavu zapsaného v obchodním rejstříku. (15, §132)

Společnost s ručením omezením je v zásadě kapitálovou společností se znaky osobní společnosti. Základními znaky společnosti je vkladová povinnost každého společníka, z čehož plyne i povinnost vytvářet základní kapitál. Dalším důležitým definičním znakem je omezené ručení společníků. (8, s. 317-318)

1.9.1 Založení a vznik

Společnost s ručením omezeným je založena uzavřením společenské smlouvy nebo vyhotovením zakladatelské listiny (v případě jednoho zakladatele). Může být založena jednou nebo více osobami, ať už fyzickými nebo právnickými. Obecné požadavky na založení společnosti stanovuje § 123 občanského zákoníku. Ostatní specifické náležitosti plynou z § 146 zákona o obchodních korporacích. Je to například označení společnosti, uvedení sídla, uvedení předmětu podnikání, identifikace společníků, uvedení vkladů společníků a základního kapitálu (minimálně 1 Kč), atd. (8, s. 325-329)

Společnost vzniká zápisem do obchodního rejstříku, kdy je proces vytvoření společnosti dovršen. (8, s. 333)

1.9.2 Práva a povinnosti společníků

Postavení společníků se odvíjí od jejich práv a povinností spojených s účastí ve společnosti, jež jsou obsahem jejich podílů. Každý společník má obecná práva a povinnosti, které plynou ze zákona. Společenská smlouva však může tyto práva a povinnosti upravovat. (8, s. 349)

Obecná práva a povinnosti společníků jsou:

- právo podílet se na správě společnosti, tedy účastnit se valné hromady a účastnit se na její rozhodování,
- hlasovací právo, které se odvíjí od velikosti a druhu podílu (mohou být i podíly, s nimiž není spojeno hlasovací právo),
- právo na informace a právo kontroly,
- právo podat společnickou žalobu,
- právo na podíl na zisku,
- právo na vypořádací podíl (majetková protihodnota za ztrátu účasti ve společnosti za jejího trvání bez právního zástupce),
- právo na podíl na likvidačním zůstatku,
- povinnost loajality,
- vkladová povinnost atd. (8, s. 350-360)

1.9.3 Organizační struktura

Každá společnost s ručením omezeným má dva orgány. Je to valná hromada a jednatelé. Ostatní orgány, jako je třeba dozorčí rada, společnost zřizuje dobrovolně. (8, s. 373)

Valná hromada

Valná hromada je nejvyšším orgánem společnosti. Je složena ze všech společníků. Prostřednictvím valné hromady vykonávají společníci základní práva, které jim plynou z jejich podílů na společnosti, a tím ovlivňují fungování společnosti. Valná hromada se musí sejít alespoň jednou, maximálně však dvakrát do roka. (8, s. 373)

V případě jediného společníka valnou hromadu konat nelze. Společník vykonává její působnost sám a vydává rozhodnutí jediného společníka. (8, s. 380)

Jednatelé

Jednatelé vystupují jako statutární orgán. Rozhodují tedy o provozování obchodního závodu a záležitostech spojených s fungováním společnosti a jednají za společnost jejím jménem ve všech věcech. Jednatelé jsou tak i výkonným orgánem společnosti. (8, s. 381)

Dozorčí rada

Jak již bylo řečeno, společnost nemá povinnost dozorčí radu vytvořit. Vzniká jen v případech stanovených zvláštními zákony nebo z vlastní vůle společnosti. Do činnosti dozorčí rady spadá především kontrola činnosti jednatelů. (8, s. 385)

1.9.4 Zrušení a zánik

Zrušení společnosti předchází zániku. Rozlišujeme zrušení dobrovolné a nedobrovolné. K dobrovolnému zrušení dochází z vůle společnosti (např. naplnění účelu společnosti, rozhodnutí valné hromady apod.). K nedobrovolnému zrušení dochází z rozhodnutí soudu. (8, s. 397)

Dále rozlišujeme zrušení s likvidací a bez likvidace. U zrušení společnosti s likvidací se postupně rozprodá majetek společnosti, vypořádá se s věřiteli a případně se rozdělí likvidační zůstatek mezi společníky. V případě zrušení bez likvidace přechází jmění společnosti na právního nástupce, který vstupuje do všech právních vztahů zanikající společnosti. (8, s. 397-398)

K zániku dochází výmazem společnosti z obchodního rejstříku. (8, s. 397)

1.9.5 Zdanění

Daň společnosti s ručením omezeným se vypočte podle obecného postupu výpočtu daně uvedeného v § 21 odst. 1 ZDP, jak bylo popsáno v kapitole 1.2.6 Sazba a výpočet daně. (2, §21)

Podíly na zisku, které jsou odsouhlasené valnou hromadou a vyplácené společníkům jsou zdaněny srážkovou daní. (2, §36)

Společnost s ručením omezeným je povinna vést účetnictví. (12, §1)

1.10 Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění

Pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění má charakter veřejného příjmu. (18, s. 66)

1.10.1 Sociální pojištění

Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti je jedna platba, ve které je obsaženo pojistné na nemocenské pojištění, pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. (18, s. 67)

Pojistné za zaměstnance odvádějí jejich zaměstnavatelé. Asi jednu čtvrtinu pojistného za sebe platí zaměstnanec a zbytek pojistného hradí zaměstnavatel. Tato část pojistného je pro zaměstnavatele daňovým nákladem. (18, s. 67)

Sazba pojistného u zaměstnavatele činí 24,8 % z vyměřovacího základu (hrubá mzda zaměstnance) a u zaměstnance 6,5 % z vyměřovacího základu (hrubá mzda zaměstnance). (19)

Osoby samostatně výdělečně činné musí povinně platit pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a k nemocenskému pojištění se přihlašují dobrovolně. (18, s. 67)

U OSVČ sazba pojistného činí 29,2 % z vyměřovacího základu. (19)

Vyměřovací základ u OSVČ činí 50 % ze základu daně ze samostatné výdělečné činnosti, ne však méně než 116 736 Kč (minimální vyměřovací základ v roce 2022). (20, s. 234-235)

1.10.2 Zdravotní pojištění

Pojistné na veřejné zdravotní pojištění odvádějí za zaměstnance jejich zaměstnavatelé. Zhruba jednu třetinu z hrubého příjmu hradí sám zaměstnanec a zbývající část zaměstnavatel. Pojistné hrazené zaměstnavatelem je pro zaměstnavatele daňovým nákladem. (18, s. 66–67)

Sazba pojistného u zaměstnance činí 4,5 % z vyměřovacího základu (skutečný příjem zaměstnance) a u zaměstnavatele činí 9 % z vyměřovacího základu (také skutečný příjem zaměstnance). (21, s. 120)

Pojistné na veřejné zdravotní pojištění hradí také osoby, kterým plynou příjmy ze samostatné činnosti (OSVČ). (18, s. 67)

Výše pojistného pro OSVČ je 13,5 % z vyměřovacího základu. (21, s. 120)

Vyměřovací základ u OSVČ činí 50 % ze základu daně ze samostatné výdělečné činnosti, ne však méně než je minimální vyměřovací základ. Ten je stanoven jako 12násobek poloviny průměrné mzdy a v roce 2022 činil roční minimální vyměřovací základ 233 466 Kč. (20, s. 263–264)

Toto pojistné hradí také tzv. osoby bez zdanitelných příjmů. Osoba bez zdanitelných příjmů je povinna platit měsíčně pojistné ve výši vypočtené jako 13,5 % z minimálního vyměřovacího základu, kterým je minimální mzda. Minimální mzda je stanovena nařízením vlády a v roce 2022 byla stanovena na 16 200 Kč. (22)

2 Analýza problému a současné situace

V následující kapitole budou využity poznatky z teoretické části práce, které budou aplikovány na výpočet a srovnání jednotlivých forem podnikání s ohledem na současnou situaci zkoumaných subjektů. Hlavní zřetel se bude klást na výši dani z příjmů a výši sociálních a zdravotních odvodů. Vedlejším kritériem budou obecné výhody, nevýhody a rizika plynoucí z podstaty jednotlivých forem podnikání.

2.1 Charakteristika podnikatelských subjektů

Pro svoji práci jsem si zvolil dva reálné podnikatele, fyzické osoby, kteří podnikají jako OSVČ ve stejném oboru a tím je vodoinstalatérství a topenářství. Konkrétně se zaměřují na čištění odpadů a kanalizací. Společně spolupracují již mnoho let, ale každý podniká na svoje IČO. V budoucnu by však chtěli spojit síly a podnikat jako jedna právnická osoba. V následující části bakalářské práce budu zkoumat nejvýhodnější formy podnikání pro dané subjekty.

2.1.1 Základní informace o podnikatelských subjektech

Zkoumané subjekty si nepřejí, aby byla jejich jména součástí této bakalářské práce. Proto je budeme dále nazývat jako pan Rezavý a pan Trubka.

Pan Rezavý se v oboru vodoinstalatérství a topenářství pohybuje již zhruba 15 let a za tu dobu si dokázal vytvořit širokou klientelu. Zaměřuje se hlavně na čištění odpadů a kanalizací. Jeho klienti však požadují širší služby, které souvisí s čištěním topných systémů, a proto začal spolupracovat s panem Trubkou.

Pan Trubka v oboru nepůsobí tak dlouho jako pan Rezavý (cca 8 let), ale zaměřuje se na trochu odlišnou činnost než pan Rezavý, která souvisí s chemickou úpravou systémové nebo také topné vody a mechanickým čištěním topných systému.

Tito pánové začali spolupracovat zhruba před třemi lety a nyní již dělají téměř na všech zakázkách společně. Jelikož se jim však špatně dělí zisk a pokaždé zákazníkům fakturuje někdo jiný, chtějí si založit společnost.

Hlavními důvody pro založení společnosti je vize nových projektů, nových zákazníků, lepší přerozdělení zisku mezi oba podnikatele a také to, že chtějí na odběratele působit jako jeden celek.

2.1.2 Vyčíslení nákladů a výsledku hospodaření pro zkoumané varianty forem podnikání

Jelikož v současné době oba subjekty podnikají jako OSVČ a uplatňují paušální výdaje (a nemusejí tedy vést daňovou evidenci), musel jsem za jejich pomoci vyčíslit předpokládané náklady za rok 2022, které naleznete v následující tabulce:

Tabulka 4: Náklady podnikatelů (zdroj: vlastní zpracování)

Drobný materiál	70 000
Nářadí a instalační materiál	410 000
Pohonné hmoty	60 000
Účetnictví	70 000
Reklamy a internetové stránky	90 000
Instalační práce od jiných firem	700 000
Daňové odpisy	80 000
Ostatní náklady	220 000
N celkem:	**1 700 000**

Tabulka nákladů je zjednodušená a nerozlišuje provozní a finanční náklady a zahrnuje pouze náklady daňové.

Výnosy zkoumaných subjektů za rok 2022 tvoří pouze výnosy za provedené služby, které činí 3 500 000 Kč. Následující tabulka zobrazuje zjednodušený výpočet výsledku hospodaření, který bude zároveň představovat základ daně:

Tabulka 5: Vyčíslení výsledku hospodaření (zdroj: vlastní zpracování)

Daňové výnosy	3 500 000
Daňové náklady	1 700 000
ZD	**1 800 000**

Výsledek hospodaření, který představuje zároveň základ daně, si chtějí podnikatelé rozdělit v poměru 1:1 tak, aby se jich týkalo co nejmenší daňové zatížení a měli co nejmenší odvody na sociální a zdravotní pojištění.

2.2 Současný stav – fyzické osoby

Jak již bylo řečeno, v současné době oba subjekty podnikají na svoje IČO s tím, že jeden podnikatel fakturuje tomu druhému tak, aby měl na konci roku každý podnikatel stejný podíl na zisku, což je značně problematické. Poté si každý podnikatel podává svoje daňové přiznání, kde mají oba podnikatelé stejné příjmy dle § 7 ZDP.

2.2.1 Vyčíslení základu daně a výpočet daňové povinnosti

Celkové společné příjmy z podnikání obou zkoumaných subjektů činily v roce 2022 3 500 000 Kč a oba podnikatelé uplatňují paušální výdaje. Ani jeden z podnikatelů tedy nemusí vést daňovou evidenci. Jelikož obor, ve kterém společníci podnikají (tedy vodoinstalatérství a topenářství), spadá pod řemeslné živnostenské podnikání, může si každý z podnikatelů uplatnit výdaje ve výši 80 % z dosažených příjmů, nejvýše však do částky 1 600 000 Kč.

Pan Rezavý, stejně jako pan Trubka, nemá nárok na žádné položky odčitatelné od ZD (daňová ztráta z minulých let) ani neuplatňuje žádné nezdanitelné části ZD. Oba mají nárok na slevu na poplatníka a oba uplatňují daňové zvýhodnění na jedno vyživované dítě. Pan Trubka má navíc ještě nárok na slevu za umístění dítěte (tzv. školkovné) ve výši vynaložených nákladů, které činí 4 254 Kč.

Tabulka 6: Výpočet daňové povinnosti – současný stav (zdroj: vlastní zpracování)

pan Rezavý		**pan Trubka**	
Příjmy §7	1 750 000	Příjmy §7	1 750 000
Paušální výdaje (80 %)	1 400 000	Paušální výdaje	1 400 000
DZD §7	350 000	DZD §7	350 000
Odčitatelné položky (§ 34)	0	Odčitatelné položky (§ 34)	0
Nezdanitelné části ZD (§ 15)	0	Nezdanitelné části ZD (§ 15)	0
ZD (zaokrouhlený podle § 16 odst. 2)	350 000	ZD (zaokrouhlený podle § 16 odst. 2)	350 000
Daň před slevami (sazba 15 % dle § 16 odst. 1)	52 500	Daň před slevami (sazba 15 % dle § 16 odst. 1)	52 500
Slevy na dani (§ 35ba)	30 840	Slevy na dani (§ 35ba)	35 094
Daň po slevách	21 660	Daň po slevách	17 406
Daňové zvýhodnění (§ 35c)	15 204	Daňové zvýhodnění (§ 35c)	15 204
Daňová povinnost/daňový bonus	**6 456**	**Daňová povinnost/daňový bonus**	**2 202**
Vyměřovací základ SP	175 000	Vyměřovací základ SP	175 000
Roční odvody na SP (29,2 %)	51 100	Roční odvody na SP (29,2 %)	51 100
Vyměřovací základ ZP	233 466	Vyměřovací základ ZP	233 466
Roční odvody na ZP (13,5 %)	31 518	Roční odvody na ZP (13,5 %)	31 518
Celkové odvody na SP a ZP	**82 618**	**Celkové odvody na SP a ZP**	**82 618**

2.2.2 Komentář k výpočtu

V současné podobě podnikání probíhal výpočet daňové povinnosti a odvodů na sociální a zdravotní pojištění následujícím způsobem:

Nejprve se po odečtení paušálních výdajů od příjmů zjistil dílčí základ daně, který byl v tomto případě zároveň celkovým základem daně z příjmů. Ten činil u obou podnikatelů stejnou sumu 350 000 Kč. Po výpočtu daně 15 %ní sazbou a snížení této daně o slevy na dani a daňové zvýhodnění, vyšla u pana Rezavého **daňová povinnost 6 456 Kč** a u pana Trubky **daňová povinnost 2 202 Kč**. Celková daňová povinnost za oba podnikatele tedy činila **8 658 Kč.**

Odvody na sociální a zdravotní pojištění byly vypočítány u obou podnikatelů stejným způsobem. Roční odvod na sociální pojištění byl vypočítán z vyměřovacího základu

175 000 Kč (polovina základu daně pro daň z příjmu) a vyšel u obou podnikatelů na **51 100 Kč**. Roční odvod na zdravotní pojištění byl vypočítán z minimálního vyměřovacího základu pro rok 2022 a vyšel u obou podnikatelů na **31 518 Kč**. Celkové odvody na sociální a zdravotní pojištění činily **165 236 Kč**.

2.3 Navrhovaná varianta č. 1 – v.o.s.

Jelikož podnikatelé chtějí vystupovat jako jeden celek, pod jedním identifikačním číslem a mít jeden bankovní účet, jako navrhované varianty jsem vybral pouze veřejnou obchodní společnost a společnost s ručením omezeným. U každé z jmenovaných forem podnikání přitom existuje několik způsobů, jak upravit základ daně, zdanit zisk a jak velké odvody na sociální a zdravotní pojištění odvést.

U první varianty veřejné obchodní společnosti si společníci rozdělí celý výsledek hospodaření, který představuje zároveň základ daně. Poté si tento vypočtený základ daně zdaní každý sám ve svém daňovém přiznání.

2.3.1 Vyčíslení základu daně a výpočet daňové povinnosti

Nejprve se musí vyčíslit základ daně za sledované období. Vycházíme z tabulek z kapitoly 2.1.2.

Tabulka 7: Vyčíslení základu daně – variant č. 1 – v.o.s. (zdroj: vlastní zpracování)

Daňové výnosy	3 500 000
Daňové náklady	1 700 000
ZD	**1 800 000**

Vyčíslený základ daně si společníci rozdělí v poměru 1:1 a poté ho zdaní ve svém daňovém přiznání.

Pan Rezavý, stejně jako pan Trubka, nemá nárok na žádné položky odčitatelné od ZD (daňová ztráta z minulých let) ani neuplatňuje žádné nezdanitelné části ZD. Oba mají nárok na slevu na poplatníka a oba uplatňují daňové zvýhodnění na jedno vyživované dítě. Pan Trubka má navíc ještě nárok na slevu za umístění dítěte (tzv. školkovné) ve výši vynaložených nákladů, které činí 4 254 Kč.

Tabulka 8: Výpočet daňové povinnosti – varianta č. 1 – v.o.s. (zdroj: vlastní zpracování)

pan Rezavý		**pan Trubka**	
Podíl společníka v.o.s.	900 000	Podíl společníka v.o.s.	900 000
DZD §7	900 000	DZD §7	900 000
Odčitatelné položky (§ 34)	0	Odčitatelné položky (§ 34)	0
Nezdanitelné části ZD (§ 15)	0	Nezdanitelné části ZD (§ 15)	0
ZD (zaokrouhlený podle § 16 odst. 2)	900 000	ZD (zaokrouhlený podle § 16 odst. 2)	900 000
Daň před slevami	135 000	Daň před slevami	135 000
Slevy na dani (§ 35ba)	30 840	Slevy na dani (§ 35ba)	35 094
Daň po slevách	104 160	Daň po slevách	99 906
Daňové zvýhodnění (§ 35c)	15 204	Daňové zvýhodnění (§ 35c)	15 204
Daňová povinnost/daňový bonus	**88 956**	**Daňová povinnost/daňový bonus**	**84 702**
Vyměřovací základ SP	450 000	Vyměřovací základ SP	450 000
Roční odvody na SP (29,2 %)	131 400	Roční odvody na SP (29,2 %)	131 400
Vyměřovací základ ZP	450 000	Vyměřovací základ ZP	450 000
Roční odvody na ZP (13,5 %)	60750	Roční odvody na ZP (13,5 %)	60 750
Celkové odvody na SP a ZP	**192 150**	**Celkové odvody na SP a ZP**	**192 150**

2.3.2 Komentář k výpočtu

U první varianty formy podnikání probíhal výpočet daňové povinnosti a odvodů na sociální a zdravotní pojištění následujícím způsobem:

Nejprve se vyčíslil základ daně společnosti, který se poté rozdělil mezi společníky. Tento příjem společníka spadá pod dílčí základ daně dle § 7 ZDP a je zároveň celkovým základem daně z příjmů. Ten činil u obou podnikatelů stejnou částku 900 000 Kč. Po výpočtu daně 15 %ní sazbou a snížení této daně o slevy na dani a daňové zvýhodnění, vyšla u pana Rezavého **daňová povinnost 88 956 Kč** a u pana Trubky **daňová povinnost 84 702 Kč**. Celková daňová povinnost za oba podnikatele tedy činila **173 658 Kč.**

Odvody na sociální a zdravotní pojištění byly vypočítány u obou podnikatelů stejným způsobem. Roční odvod na sociální pojištění byl vypočítán z vyměřovacího základu 450 000 Kč (polovina základu daně pro daň z příjmu) a vyšel u obou podnikatelů na **131 400 Kč**. Roční odvod na zdravotní pojištění byl vypočítán též z vyměřovacího základu 450 000 Kč a vyšel u obou podnikatelů na **31 518 Kč**. Celkové odvody na sociální a zdravotní pojištění činily **384 300 Kč**.

2.4 Navrhovaná varianta č. 2 – v.o.s. a zaměstnanci

U druhé varianty veřejné obchodní společnosti budeme předpokládat, že zkoumané subjekty budou společníci veřejné obchodní společnosti a zároveň budou ve společnosti zaměstnáni jako instalatéři. Jedná se tedy o pracovněprávní vztah mezi veřejnou obchodní společností a společníky.

Tento vztah je sice trochu atypický, ze zákonného hlediska je však povolen. Společníci totiž mají povinnost jako nejvyšší a statutární orgán podílet se na chodu a řízení firmy (upravuje ZOK). Pokud však tito společníci zároveň vykonávají pro společnost činnost, která naplňuje předmět podnikání společnosti, jedná se podle ZDP o pracovněprávní vztah (což v tomto případě splňujeme).

2.4.1 Vyčíslení základu daně a výpočet daňové povinnosti

Budeme předpokládat, že každý ze společníků bude pobírat hrubou mzdu 40 000 Kč měsíčně, což je asi tak průměrná mzda instalatéra. Mzdové náklady na oba zaměstnance za rok tedy činí 960 000 Kč. K těmto mzdovým nákladům musíme ještě přičíst SP a ZP odvedené za zaměstnavatele, které je taky daňovým nákladem (324 480 Kč). Celkové mzdové náklady tedy činí 1 284 480 Kč. O tyto náklady se zvýší celkové náklady společnosti a vyjde nový základ daně, který si společníci opět zdaní ve svém daňovém přiznání.

Tabulka 9: Vyčíslení základu daně – varianta č. 2 – v.o.s. a zaměstnanci (zdroj: vlastní zpracování)

Daňové výnosy	3 500 000
Daňové náklady	1 700 000
Mzdové náklady	1 284 480
ZD	**515 520**

Mzdové náklady budou podléhat § 6 ZDP a podíly veřejné obchodní společnosti budou podléhat § 7 ZDP.

Pan Rezavý, stejně jako pan Trubka, nemá nárok na žádné položky odčitatelné od ZD (daňová ztráta z minulých let) ani neuplatňuje žádné nezdanitelné části ZD. Oba mají nárok na slevu na poplatníka a oba uplatňují daňové zvýhodnění na jedno vyživované dítě. Pan Trubka má navíc ještě nárok na slevu za umístění dítěte (tzv. školkovné) ve výši vynaložených nákladů, které činí 4 254 Kč.

Tabulka 10:Výpočet daňové povinnosti – varianta č. 2 – v.o.s. a zaměstnanci (zdroj: vlastní zpracování)

pan Rezavý		**pan Trubka**	
DZD § 6	480 000	DZD § 6	480 000
DZD § 7 (podíl společníka)	257 760	DZD § 7 (podíl společníka)	257 760
ZD	737 760	ZD	737 760
Odčitatelné položky (§ 34)	0	Odčitatelné položky (§ 34)	0
Nezdanitelné části ZD (§ 15)	0	Nezdanitelné části ZD (§ 15)	0
ZD (zaokrouhlený podle § 16 odst. 2)	737 700	ZD (zaokrouhlený podle § 16 odst. 2)	737 700
Daň před slevami	110 655	Daň před slevami	110 655
Slevy na dani (§ 35ba)	30 840	Slevy na dani (§ 35ba)	35 094
Daň po slevách	79 815	Daň po slevách	75 561
Daňové zvýhodnění (§ 35c)	15 204	Daňové zvýhodnění (§ 35c)	15 204
Daňová povinnost/daňový bonus	**64 611**	**Daňová povinnost/daňový bonus**	**60 357**
SP za zaměstnavatele (24,8 %)	119 040	SP za zaměstnavatele (24,8 %)	119 040
ZP za zaměstnavatele (9 %)	43 200	ZP za zaměstnavatele (9 %)	43 200
SP za zaměstnance (6,5 %)	31 200	SP za zaměstnance (6,5 %)	31 200
ZP za zaměstnance (4,5 %)	21 600	ZP za zaměstnance (4,5 %)	21 600
Celkové odvody na SP a ZP	**215 040**	**Celkové odvody na SP a ZP**	**215 040**

2.4.2 Komentář k výpočtu

U druhé varianty formy podnikání probíhal výpočet daňové povinnosti a odvodů na sociální a zdravotní pojištění následujícím způsobem:

Nejprve se vyčíslil základ daně za společnost, který se poté rozdělil mezi společníky. Tento podíl spadá pod dílčí základ daně dle § 7 ZDP. Oba společníci navíc od společnosti pobírali mzdu, která spadá pod dílčí základ daně dle § 6 ZDP. Po sečtení těchto dílčích základů vyšel celkový základ daně 737 760 Kč. Po výpočtu daně 15 %ní sazbou a snížení této daně o slevy na dani a daňové zvýhodnění, vyšla u pana Rezavého **daňová povinnost 64 611 Kč** a u pana Trubky **daňová povinnost 60 357 Kč**. Celková daňová povinnost za oba podnikatele tedy činila **173 658 Kč.**

Odvody na sociální a zdravotní pojištění byly vypočítány z celkové roční hrubé mzdy, která činila u obou zaměstnanců 480 000 Kč. Odvody na sociální pojištění za oba zaměstnance činily 62 400 Kč a na zdravotní pojištění 43 200 Kč. Dále bylo potřeba odvést sociální pojištění za zaměstnavatele, které činilo celkem 238 080 Kč a zdravotní pojištění za zaměstnavatele, které činilo 86 400 Kč. Celkové odvody za zaměstnance i zaměstnavatele činily **430 080 Kč**.

2.5 Navrhovaná varianta č. 3 – v.o.s. a OSVČ

U třetí varianty veřejné obchodní společnosti budeme zkoumat, jak by to vypadalo, kdyby zkoumané osoby podnikali jako OSVČ a zároveň vystupovali jako společníci veřejné obchodní společnosti.

Při této variantě budeme předpokládat, že podnikatelé část služeb vykonaných pro veřejnou obchodní společnost vyfakturují této společnosti jako OSVČ. Tato společnost si o tyto služby poté zvýší svoje náklady a tím se změní i výsledek hospodaření a základ daně. Podnikatelé si potom příjmy za tyto služby zdaní ve svém daňovém přiznání spolu s podíly ze zisku z veřejné obchodní společnosti.

Podnikatelé si však musí dávat pozor, aby toto počínání nebylo v rozporu s § 23 odst. 7 ZDP, podle kterého jsou tito podnikatelé (tedy OSVČ) a veřejná obchodní společnost spojenými osobami. Musí si tedy dávat pozor, aby fakturace do veřejné obchodní společnosti byla v „obvyklých cenách“.

Pozor si společníci musí dávat také na zákaz konkurence. Od roku 2014 je zákaz konkurence, vymezený obchodním zákoníkem, nahrazen novou právní úpravou ze zákona o obchodních korporacích. Ta dává společníkům (jednatelům) větší volnost s tím, že o konkurenčním vztahu musí vědět a schválit ho ostatní společníci, což v tomto případě není problém, jelikož jediní dva společníci jsou zároveň majitelé firmy.

2.5.1 Vyčíslení základu daně a výpočet daňové povinnosti

Podnikatelé budou v tomto případě fakturovat do společnosti v ceně 70 000 Kč za měsíc (budeme předpokládat, že je to obvyklá cena). Celkově tedy budou náklady za tyto služby činit 1 680 000 Kč za rok.

Tabulka 11: Vyčíslení základu daně – varianta č. 3 – v.o.s. a OSVČ (zdroj: vlastní zpracování)

Daňové výnosy	3 500 000
Daňové náklady	1 700 000
Náklady za služby od OSVČ	1 680 000
ZD	**120 000**

Pan Rezavý, stejně jako pan Trubka, nemá nárok na žádné položky odčitatelné od ZD (daňová ztráta z minulých let) ani neuplatňuje žádné nezdanitelné části ZD. Oba mají nárok na slevu na poplatníka a oba uplatňují daňové zvýhodnění na jedno vyživované dítě. Pan Trubka má navíc ještě nárok na slevu za umístění dítěte (tzv. školkovné) ve výši vynaložených nákladů, které činí 4 254 Kč.

Tabulka 12: Výpočet daňové povinnosti – varianta č. 3 – v.o.s. a OSVČ (zdroj: vlastní zpracování)

pan Rezavý		**pan Trubka**	
Příjmy §7	840 000	Příjmy §7	840 000
Paušální výdaje (80 %)	672 000	Paušální výdaje (80 %)	672 000
Rozdíl mezi příjmy a výdaji	168 000	Rozdíl mezi příjmy a výdaji	168 000
Podíl společníka v.o.s.	60 000	Podíl společníka v.o.s.	60 000
DZD §7	228 000	DZD §7	228 000
Odčitatelné položky (§ 34)	0	Odčitatelné položky (§ 34)	0
Nezdanitelné části ZD (§ 15)	0	Nezdanitelné části ZD (§ 15)	0
ZD (zaokrouhlený podle § 16 odst. 2)	228 000	ZD (zaokrouhlený podle § 16 odst. 2)	228 000
Daň před slevami	34 200	Daň před slevami	34 200
Slevy na dani (§ 35ba)	30 840	Slevy na dani (§ 35ba)	35 094
Daň po slevách	3 360	Daň po slevách	0
Daňové zvýhodnění (§ 35c)	15 204	Daňové zvýhodnění (§ 35c)	15 204
Daňová povinnost/daňový bonus	**-11 844**	**Daňová povinnost/daňový bonus**	**-15 204**
Vyměřovací základ SP	116 736	Vyměřovací základ SP	116 736
Roční odvody na SP (29,2 %)	34 087	Roční odvody na SP (29,2 %)	34 087
Vyměřovací základ ZP	233 466	Vyměřovací základ ZP	233 466
Roční odvody na ZP (13,5 %)	31 518	Roční odvody na ZP (13,5 %)	31 518
Celkové odvody na SP a ZP	**65 605**	**Celkové odvody na SP a ZP**	**65 605**

2.5.2 Komentář k výpočtu

U třetí varianty formy podnikání probíhal výpočet daňové povinnosti a odvodů na sociální a zdravotní pojištění následujícím způsobem:

Nejprve se odečetly paušální výdaje od příjmů ze samostatné činnosti (služby pro v.o.s.). K rozdílu těchto příjmů a výdajů se poté přičetl podíl společníka veřejné obchodní společnosti a vznikl dílčí základ daně dle § 7 ZDP, který byl zároveň celkovým základem daně z příjmů. Ten činil u obou podnikatelé stejnou částku 228 000 Kč. Po výpočtu daně 15 %ní sazbou a snížení této daně o slevy na dani a daňové zvýhodnění, vyšel u pana Rezavého **daňový bonus 11 844 Kč** a u pana Trubky

daňový bonus 15 204 Kč. Celkový daňový bonus za oba podnikatele tedy činil **27 048 Kč.**

Odvody na sociální a zdravotní pojištění byly vypočítány u obou podnikatelů stejným způsobem. Roční odvod na sociální pojištění byl vypočítán z minimálního vyměřovacího základu pro rok 2022 (116 736 Kč) a vyšel u obou podnikatelů na **34 087 Kč**. Roční odvod na zdravotní pojištění byl vypočítán taktéž z minimálního vyměřovacího základu pro rok 2022 (233 466 Kč) a vyšel u obou podnikatelů na **31 518 Kč**. Celkové odvody na sociální a zdravotní pojištění činily **131 210 Kč**.

2.6 Navrhovaná varianta č. 4 – s.r.o.

V případě první varianty společnosti s ručeným omezeným budou zkoumané subjekty vystupovat jako společníci společnosti.

2.6.1 Vyčíslení základu daně a výpočet daňové povinnosti

Nejprve se opět vyčíslí základ daně zjednodušeným způsobem dle tabulek z kapitoly 2.1.2.

Tabulka 13: Vyčíslení základu daně – varianta č. 4 – s.r.o. (zdroj: vlastní zpracování)

Daňové výnosy	3 500 000
Daňové náklady	1 700 000
ZD	**1 800 000**

Následuje výpočet daňové povinnosti za společnost s ručením omezeným.

Předpokládáme, že společnost nebude uplatňovat ztrátu z minulých let ani odpočet na výzkum a vývoj podle § 34 ZDP, neposkytne bezúplatné plnění (dar) podle § 20 odst. 8 a nesnižuje daň o slevy na dani podle § 35 ZDP.

Tabulka 14:Výpočet daňové povinnosti za společnost – varianta č. 4 – s.r.o. (zdroj: vlastní zpracování)

ZD I.	1 800 000
Položky odčitatelné od ZD (§ 34)	0
ZD II.	1 800 000
Dary (§ 20 odst. 8)	0
ZD III.	1 800 000
ZD IV. (zaokrouhlený podle § 21 odst. 1)	1 800 000
Daň z příjmu před slevami (sazba 19 % podle § 21 odst. 1)	342 000
Slevy na dani (§ 35)	0
Daň z příjmu po slevách	**342 000**

Zisk bude poté rozdělen mezi společníky v poměru 1:1. Z těchto podílů bude odvedena srážková daň se sazbou 15 %. Podíly u společnosti s ručením omezeným jsou tedy zatíženy tzv. „dvojím zdaněním“. Nejprve je odvedena daň z příjmu právnických osob za společnost se sazbou 19 % a před vyplacením podílů je odvedena daň srážková (tuto daň odvede rovněž společnost).

Tabulka 15:Vyčíslení daňové povinnosti za společníky – varianta č. 4 – s.r.o. (zdroj: vlastní zpracování)

VH před zdaněním	1 800 000
Daň	**342 000**
Zisk společnosti po zdanění	1 458 000
pan Rezavý	
Podíl společníka	900 000
Základ daně	900 000
Daň (sazba 15 %, § 36)	**135 000**
Vyměřovací základ ZP	194 000
Roční odvod na ZP (13,5 %)	**26 244**
pan Trubka	
Podíl společníka	900 000
Základ daně	900 000
Daň (sazba 15 %, § 36)	**135 000**
Vyměřovací základ ZP	194 000
Roční odvod na ZP (13,5 %)	**26 244**

2.6.2 Komentář k výpočtu

Na základě výpočtu daně z příjmů právnických osob podle schématu z Tabulky 3: Postup zdanění příjmů, vyšla daňová povinnost za společnost s ručením omezeným **342 000 Kč**.

Oba podíly společníků jsou dále zatíženy srážkovou daní se sazbou 15 %. Z podílů obou společníků je odvedena stejná částka **135 000 Kč**.

Celkové daňové odvody tedy činí **612 000 Kč**.

Oba společníci v tomto případě spadají do skupiny osob bez zdanitelných příjmů. Proto mají povinnost platit zdravotní pojištění. Vyměřovacím základem pro výpočet zdravotního pojištění je minimální mzda, která je pro rok 2022 stanovena na 16 200 Kč na měsíc. Celkový roční odvod na zdravotní pojištění tedy činí **26 244 Kč**.

Sociální pojištění si společníci jako osoby bez zdanitelných příjmů platit nemusí.

2.7 Navrhovaná varianta č. 5 – s.r.o. a zaměstnanci

U druhé varianty společnosti s ručením omezeným budeme předpokládat, že společníci budou zároveň ve společnosti zaměstnáni jako instalatéři.

2.7.1 Vyčíslení základu daně a výpočet daňové povinnosti

Budeme opět vycházet z průměrné mzdy instalatéra, která činí asi 40 000 Kč na měsíc. Celkové roční mzdové náklady na oba zaměstnance (včetně SP a ZP za zaměstnavatele – 324 480 Kč) budou tedy činit 1 284 480 Kč. Celkové náklady se tedy navýší o tyto mzdové náklady a změní tím celkový základ daně.

Tabulka 16: Vyčíslení základu daně – varianta č. 5 – s.r.o. a zaměstnanci (zdroj: vlastní zpracování)

Daňové výnosy	3 500 000
Daňové náklady	1 700 000
Mzdové náklady	1 284 480
ZD	**515 520**

Výpočet daňové povinnosti za společnost bude probíhat stejným způsobem, jako tomu bylo u varianty č. 4 – s.r.o.

Předpokládáme, že společnost nebude uplatňovat ztrátu z minulých let ani odpočet na výzkum a vývoj podle § 34 ZDP, neposkytne bezúplatné plnění (dar) podle § 20 odst. 8 a nesnižuje daň o slevy na dani podle § 35 ZDP.

Tabulka 17: Výpočet daňové povinnosti za společnost – varianta č. 5 – s.r.o. a zaměstnanci (zdroj: vlastní zpracování)

ZD I.	515 520
Položky odčitatelné od ZD (§ 34)	0
ZD II.	515 520
Dary (§ 20 odst. 8)	0
ZD III.	515 520
ZD IV. (zaokrouhlený podle § 21 odst. 1)	515 000
Daň z příjmu před slevami (sazba 19 % podle § 21 odst. 1)	97 850
Slevy na dani (§ 35)	0
Daň z příjmu po slevách	97 850

Stejně jako tomu bylo u předchozí varianty č. 4, i zde budou podíly na zisku zatíženy tzv. „dvojím zdaněním“.

Tabulka 18: Výpočet daňové povinnosti za společníky – varianta č. 5 – s.r.o. a zaměstnanci (zdroj: vlastní zpracování)

VH před zdaněním	515 520
Daň	**97 850**
Zisk společnosti po zdanění	417 670
pan Rezavý	
Podíl společníka	257 760
Základ daně	257 760
Daň (sazba 15 %, § 36)	**38 664**
Podíl společníka po zdanění	219 096
pan Trubka	
Podíl společníka	257 760
Základ daně	257 760
Daň (sazba 15 %, § 36)	**38 664**
Podíl společníka po zdanění	219 096

Kromě zdanění podílů na zisku je třeba ještě vypočítat daň z příjmu ze závislé činnosti (§ 6 ZDP).

Pan Rezavý, stejně jako pan Trubka, nemá nárok na žádné položky odčitatelné od ZD (daňová ztráta z minulých let) ani neuplatňuje žádné nezdanitelné části ZD. Oba mají nárok na slevu na poplatníka a oba uplatňují daňové zvýhodnění na jedno vyživované dítě. Pan Trubka má navíc ještě nárok na slevu za umístění dítěte (tzv. školkovné) ve výši vynaložených nákladů, které činí 4 254 Kč.

Tabulka 19: Výpočet daňové povinnosti za zaměstnance – varianta č. 5 – s.r.o. a zaměstnanci (zdroj: vlastní zpracování)

zaměstnanec pan Rezavý		**zaměstnanec pan Trubka**	
DZD § 6	480 000	DZD § 6	480 000
Odčitatelné položky (§ 34)	0	Odčitatelné položky (§ 34)	0
Nezdanitelné části ZD (§ 15)	0	Nezdanitelné části ZD (§ 15)	0
ZD (zaokrouhlený podle § 16 odst. 2)	480 000	ZD (zaokrouhlený podle § 16 odst. 2)	480 000
Daň před slevami	72 000	Daň před slevami	72 000
Slevy na dani (§ 35ba)	30 840	Slevy na dani (§ 35ba)	35 094
Daň po slevách	41 160	Daň po slevách	36 906
Daňové zvýhodnění (§ 35c)	15 204	Daňové zvýhodnění (§ 35c)	15 204
Daňová povinnost/daňový bonus	**25 956**	**Daňová povinnost/daňový bonus**	**21 702**
SP za zaměstnavatele (24,8 %)	119 040	SP za zaměstnavatele (24,8 %)	119 040
ZP za zaměstnavatele (9 %)	43 200	ZP za zaměstnavatele (9 %)	43 200
SP za zaměstnance (6,5 %)	31 200	SP za zaměstnance (6,5 %)	31 200
ZP za zaměstnance (4,5 %)	21 600	ZP za zaměstnance (4,5 %)	21 600
Celkové odvody na SP a ZP	**215 040**	**Celkové odvody na SP a ZP**	**215 040**

2.7.2 Komentář k výpočtu

Na základě výpočtu daně z příjmů právnických osob podle schématu z Tabulky 3: Postup zdanění příjmů, vyšla daňová povinnost za společnost s ručením omezeným **97 850 Kč**.

Oba podíly společníků jsou dále zatíženy srážkovou daní se sazbou 15 %. Z podílu obou společníků je odvedena stejná částka **38 664 Kč**.

Oba společníci navíc od společnosti pobírali mzdu, která činila u každého ze společníků 480 000 Kč. Z této mzdy se vypočetla 15 %ní daň z příjmu ze závisle činnosti. Po snížení této daně o slevy na dani a daňové zvýhodnění, vyšla u pana Rezavého **daňová povinnost 25 956 Kč** a u pana Trubky **daňová povinnost 21 702 Kč**. Celková daňová povinnost po sečtení daně z příjmu právnických osob, fyzických osob a srážkové daně činila **222 836 Kč.**

Odvody na sociální a zdravotní pojištění byly vypočítány z celkové roční hrubé mzdy, která činila u obou zaměstnanců 480 000 Kč. Odvody na sociální pojištění za oba zaměstnance činily 62 400 Kč a na zdravotní pojištění 43 200 Kč. Dále bylo potřeba odvést sociální pojištění za zaměstnavatele, které činilo celkem 238 080 Kč a zdravotní pojištění za zaměstnavatele, které činilo 86 400 Kč. Celkové odvody za zaměstnance i zaměstnavatele činily **430 080 Kč**.

3 Vlastní návrhy řešení

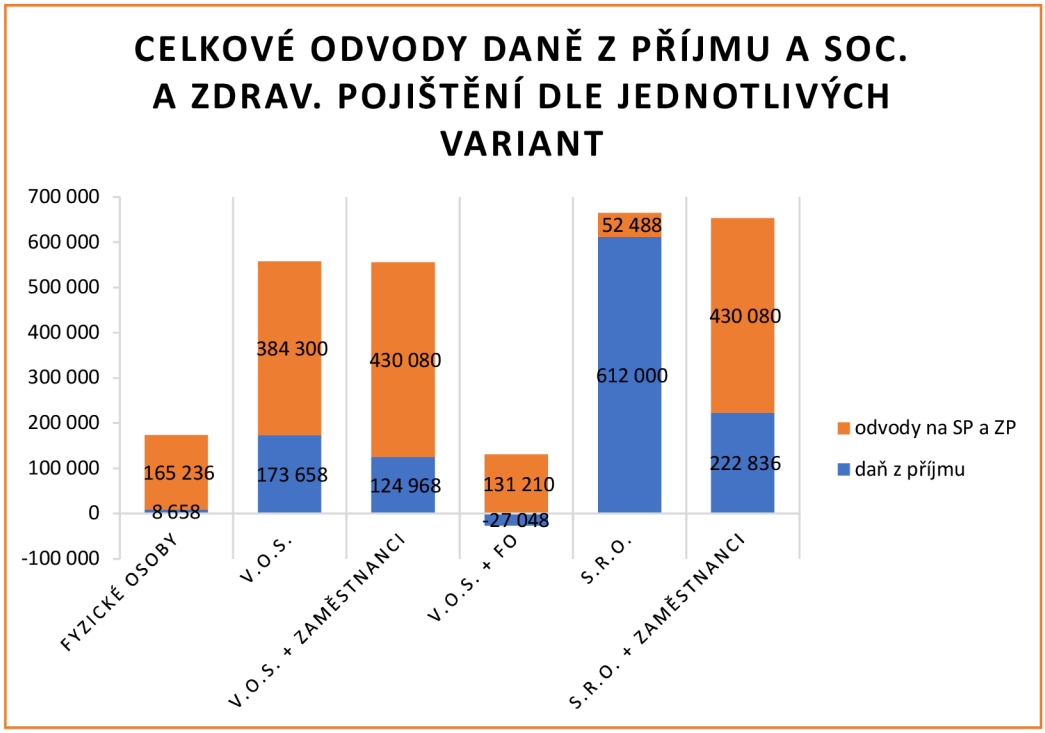
Tato kapitola navazuje na analytickou část práce. Budou zde zhodnoceny všechny varianty řešení se zaměřením na odvedenou daň z příjmu a sociální a zdravotní pojištění u jednotlivých forem podnikání a následně bude doporučena nejvýhodnější varianta s ohledem na požadavky podnikatelů.

3.1 Analýza jednotlivých variant

Zde přistoupíme k analýze jednotlivých variant forem podnikání a jejich výpočtů. Výsledky budou nejprve znázorněny graficky s následným komentářem.

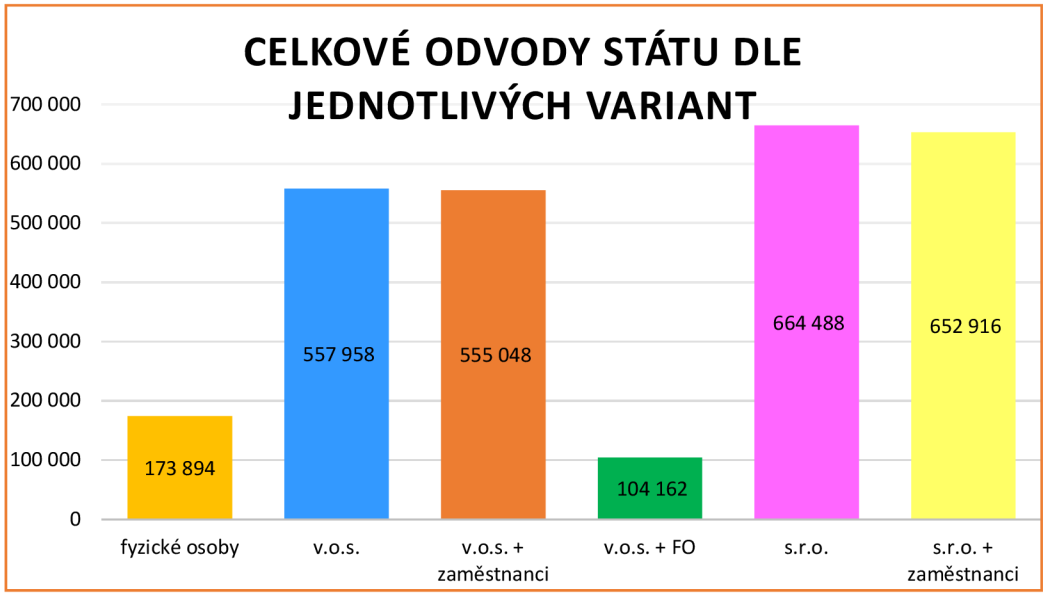
3.1.1 Grafická interpretace výpočtů

Následující graf znázorňuje odvody daně z příjmů (daň z příjmu právnických osob, daň z příjmu fyzických osob a srážková daň) po slevách a odvody na sociální a zdravotní pojištění dle jednotlivých variant za rok 2022.



Graf 1: Celkové odvody na daň z příjmu a sociální a zdravotní pojištění dle jednotlivých variant (zdroj: vlastní zpracování)

Druhý graf znázorňuje součet celkových odvodů státu dle jednotlivých variant za rok 2022.



Graf 2: Celkové odvody státu podle jednotlivých variant (zdroj: vlastní zpracování)

3.1.2 Porovnání jednotlivých variant dle grafu

Nyní grafy okomentuji zleva doprava dle jednotlivých variant forem podnikání.

FYZICKÉ OSOBY – PAUŠÁLNÍ VÝDAJE

Ačkoliv si podnikatelé nepřejí dále pokračovat jako OSVČ (důvody byly uvedeny v kapitole 2.1.1), současná varianta podnikání, kdy si podnikatelé uplatňují paušální výdaje, se z pohledu daně z příjmů a odvodů na SP a ZP jeví jako velmi výhodná.

Hlavní výhodou je již zmíněné uplatňování výdajů paušálem, který při činnosti zkoumaných subjektů činí 80 % z dosažených příjmů a nepřesáhne ani zákonem stanovený limit, který činí u obou podnikatelů 1 600 000 Kč.

Také ukazatel odvodů na SP a ZP vykazuje jedny z nejmenších čísel v porovnání s ostatními variantami.

V.O.S.

Varianta veřejné obchodní společnosti dosahuje vysokého základu daně a tedy i vysokých celkových odvodů státu. Hlavním atributem jsou nízké skutečné daňové náklady, které společnost vykazuje.

V.O.S. + ZAMĚSTNANCI

U varianty veřejné obchodní společnosti a společníků jako zaměstnanců, je vidět snaha snížení základu daně pomocí mzdových nákladů, mezi které patří také odvody na SP a ZP zaměstnavatele za zaměstnance. Právě díky těmto odvodům bude po sečtení DZD dle § 6 a DZD dle § 7 vycházet nižší celkový ZD a tedy i nižší daňová povinnost než u varianty samostatné v.o.s.

U této varianty se však zvýší odvody na SP a ZP, jelikož společníci budou muset platit odvody jak za zaměstnance, tak za zaměstnavatele. Oproti předchozí variantě se tak celkové odvody na SP a ZP zvýší zhruba o 12 %. I přes to však u této varianty vychází o něco nižší celkové odvody státu než u varianty samostatné v.o.s.

Tato varianta by byla výhodnější, kdyby společnost zaměstnávala cizí zaměstnance a ne společníky. Vycházela by tak nižší daň z příjmů a nižší odvody na SP a ZP.

V.O.S. + OSVČ

Varianta veřejné obchodní společnosti souběžně s podnikáním společníků jako OSVČ, vychází z pohledu daně z příjmů a odvodů na SP a ZP jako ta vůbec nejlepší. Při této variantě jsme opět snížili základ daně nyní pomocí nákladů za služby, které vykonaly společníci jako OSVČ. Velkou výhodou při této variantě tedy je, že na příjmy za služby vykonané jako OSVČ, mohou společníci použít 80 %ní paušální výdaje. Díky tomu pak podnikatelům vychází dokonce daňový bonus.

Odvody na SP a ZP vychází jako nejnižší, které bylo v roce 2022 možno jako OSVČ odvést, jelikož jsou vypočítány z minimálního vyměřovacího základu.

S.R.O.

V rámci varianty společnosti s ručením omezeným vychází jak daňové odvody, tak celkové odvody státu, ze všech variant nejvyšší. Je to způsobeno jednak tím, že vychází vysoký základ daně kvůli nízkým nákladům a jednak dvojím zdaněním. Výsledek hospodaření bude tedy nejprve zdaněn sazbou 19 % za společnost a vyplácené podíly budou dále zdaněny srážkovou daní se sazbou 15 %.

Naopak odvody na SP a ZP vychází u této varianty nejnižší. Jako osoby bez zdanitelných příjmů (v tomto případě mají příjmy pouze z podílů s.r.o.) platí společníci pouze minimální pojistné na ZP (vypočtené z minimální mzdy) a na SP nejsou dokonce povinni platit nic.

S.R.O. + ZAMĚSTNANCI

U této varianty, podobně jako u varianty v.o.s. a zaměstnanců, je snaha snížit základ daně pomocí mzdových nákladů. Oproti variantě samostatné s.r.o. se daň z příjmů opravdu velmi sníží, odvody na SP a ZP se však rapidně zvýší (podobně jako u varianty v.o.s. + zaměstnanci). Celkové odvody státu v tomto případě vychází jako druhé nejvyšší ze všech variant.

3.1.3 Další varianty forem podnikání

Existuje spousta forem podnikání a jejich kombinací a každá z nich se z pohledu daně z příjmů a odvodů na sociální a zdravotní pojištění hodí k jiné podnikatelské činnosti. Zde je pár dalších forem podnikání, které by se pro zkoumané subjekty mohly hodit, ale nebyly obsaženy v analytické části této bakalářské práce.

SPOLEČNOST FO (paušální nebo skutečné výdaje)

Společnost fyzických osob nebo také společnost bez právní subjektivity nebyla v bakalářské práci zahrnuta, jelikož by v této variantě podnikání zkoumané subjekty nemohli podnikat pod jedním společným jménem, ale každý by musel podnikat na svoje IČO. Navíc by museli oba podnikatelé zkoumat limit pro DPH, který představuje obrat 2 mil. Kč, který jim plyne za 12 po sobě jdoucích měsíců. Pokud by jen jeden z podnikatelů tento obrat překročil, museli by se oba stát plátci DPH.

Při uplatňování skutečných výdajů by daňová povinnost i odvody na SP a ZP byly stejné jako u varianty veřejné obchodní společnosti.

Při uplatňování paušální výdajů by si společnost mohla uplatnit pouze stanovaný limit 1 600 0000 Kč (vychází 800 000 Kč na společníka), což by daňově vycházelo ještě hůře než současná situace.

Proto tato varianta v analytické části zahrnuta nebyla.

S.R.O. + OSVČ

Tato varianta by byla vypočítána stejným způsobem jako varianta v.o.s. a FO (kromě toho, že by byly podíly společníků zatíženy dvojím zdaněním). U této varianty však existuje velké riziko a pravděpodobnost, že by po kontrole správcem daně muselo dojít k překvalifikaci samostatně výdělečné činnosti (§ 7 ZDP) na činnost závislou (dle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP), což by opět výrazně zvýšilo daňové odvody i odvody na SP a ZP. Toto riziko potvrzují také podobné případy, kterými se zabýval Nejvyšší správní soud, který ve většině rozhodl ve prospěch správce daně.

Ústavní soud naproti tomu vydal zmírňující stanovisko, které říká, že tento vztah se nedá tak jednoznačně určit a musí se posuzovat v širších souvislostech. Důležité je, aby OSVČ, kteří jsou zároveň společníci s.r.o., vykonávali jinou činnost, než je předmětem podnikání společnosti, aby vykonávali tuto činnost nezávisle na společnosti, aby ji vykonávali i pro jiné subjekty než je společnost a další hlediska. V tom případě by tato činnost nebyla posuzována jako činnost závislá dle § 6 ZDP, ale jako samostatně výdělečně činná dle § 7 ZDP. (23)

V tomto případě by však společníci tyto podmínky nesplňovali. Z toho důvodu tato varianta nebyla obsažena v analytické části.

KOMANDITNÍ SPOLEČNOST

Komanditní společnost nebyla v bakalářské práci zahrnuta, jelikož se pro zkoumané subjekty nehodí. Oba podnikatelé totiž chtějí mít stejná práva a povinnosti vůči sobě a společnosti, což by při vztahu komanditista a komplementář fungovat nemohlo.

3.2 Závěrečná doporučení a návrhy řešení

Z analýzy jednotlivých variant tedy vyplývá, že z pohledu daně z příjmů a odvodů na SP a ZP vychází nejlépe varianta kombinace veřejné obchodní společnosti a podnikání jako OSVČ. Hned za ní je současná situace, kdy zkoumané subjekty podnikají jako OSVČ. Podnikatelé však touto formou podnikat nechtějí, a proto tuto variantu z možného řešení vyloučíme, i když zde vychází celkem nízké odvody státu, díky výhodnému využití paušálních výdajů.

Varianta, která vychází nejlépe (v.o.s. a OSVČ) však s sebou nese určitá rizika. Jedno z nich je, že podnikatelé spolu s veřejnou obchodní společností vystupují podle § 23 odst. 7 písm. a) jako „spojené osoby". To znamená, že si podnikatelé musejí dávat pozor na to, aby do společnosti fakturovali v „cenách obvyklých". Ceny obvyklé jsou takové ceny, které by byly sjednány mezi osobami nespojenými v běžných obchodních vztazích.

Dalším a daleko výraznějším rizikem je, podobně jako to bylo řečeno v předchozí kapitole 3.1.3, že by po kontrole správcem daně mohlo dojít k překvalifikaci příjmu podle § 7 ZDP na příjem podle § 6 ZDP. Na rozdíl od varianty s.r.o. a OSVČ tento vztah není v judikatuře přesně vymezen, jelikož v § 6 odst. 1 jsou definovány pouze odměny člena orgánu právnické osoby, které se vážou k výkonu funkce (jednatel nebo v tomto případě společník v.o.s.), což není případ fakturace společníka OSVČ do společnosti.

I přes to se však domnívám, že se ke společníkům v.o.s. vážou stejná pravidla, která byla vymezena v prohlášení ústavního soudu v kapitole 3.1.3 u varianty s.r.o. a OSVČ, tedy že společník musí vykonávat jinou činnost, než je předmětem podnikání společnosti, musí ji vykonávat i pro jiné subjekty, než je společnost, nesmí ji vykonávat v prostorách společnosti a na náklady společnosti a jiné, což společníci nesplňují.

Pokud by podnikatelé nechtěli nést tato rizika, pak by jako třetí nejvýhodnější varianta připadala v úvahu varianta veřejné obchodní společnosti v kombinaci se zaměstnanci, u které by podnikatelé museli platit poměrně velké odvody státu.

Zároveň dalším rizikem u podnikání ve formě veřejné obchodní společnosti může být ručení celým majetkem podnikatelů. Jelikož však doposud podnikatelé neměli žádné problémy s placením jejich závazků, tohoto rizika bych se nebál.

Je tedy na rozhodnutí podnikatelů, zdali si zvolí vypočtenou nejvýhodnější variantu a budou odvádět nejnižší odvody státu za cenu rizika sporu se správcem daně a případným doměřením daně nebo budou platit vyšší odvody státu bez rizika případného doměření. Já bych doporučoval od varianty v.o.s. a OSVČ raději ustoupit, jelikož existuje pravděpodobnost, že při daňové kontrole by byla správcem daně společnosti doměřena daň.

V tom případě se nabízí varianta veřejné obchodní společnosti v kombinaci se zaměstnanci jako nejvýhodnější.

ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce bylo zvolit vhodnou formu podnikání pro zkoumané subjekty, jimiž byly dvě fyzické osoby, s hlavním zaměřením na minimalizaci odvodů daně z příjmu a dalších zákonných odvodů státu, mezi které patří sociální a zdravotní pojištění. Práce je rozdělena do tří hlavních kapitol.

V první části byly shrnuty informace a kritéria, důležitá pro pochopení systému zdanění fyzických a právnických osob. Nejprve byly uvedeny obecné postupy zdanění fyzických a právnických osob. Následně byly rozebrány jednotlivé formy podnikání jak z hlediska daní z příjmu, tak z hlediska administrativního a na závěr byl rozebrán postup stanovení výše sociálního a zdravotního pojištění.

V druhé části byly nejdříve popsány a charakterizovány zkoumané osoby. Z údajů získaných od zkoumaných subjektů byl zjištěn současný stav daňových a ostatních zákonných odvodů. Následně byly vypočítány odvody vybraných forem podnikání podle poznatků z teoretické části práce.

Pomocí grafů byla ve třetí části provedena analýza a vzájemné srovnání jednotlivých forem podnikání, která obsahovala uvedení nejvýhodnější formy s hlavním zaměřením na minimalizaci daně z příjmu a ostatních zákonných odvodů. Tato volba byla vysvětlena v širších souvislostech s ohledem na reálnou situaci zkoumaných osob.

Podle konečných výsledků této práce bylo zjištěno, že nejvýhodnější variantou s ohledem na celkové odvody státu je varianta veřejné obchodní společnosti v kombinaci s podnikáním jako osoba samostatně výdělečně činná. S touto variantou však souvisí řada rizik, a proto bylo doporučeno od této varianty ustoupit a vybrat si variantu veřejné obchodní společnosti v kombinaci se zaměstnanci.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY:

1. HNÁTEK, M., *Zcela legální daňové triky.* Praha: GRADA Publishing, a.s., 2021. ISBN 978-80-907398-3-3
2. Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992.
3. VYCHOPEŇ, J., *Meritum Daň z příjmů 2022.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022. ISBN 978-80-7676-084-4
4. FINANCE CZ. Zrušení solidární daně: Kdo bude odvádět 23% daň z příjmů. *Finance.cz*[online]. 22.3.2022 [cit. 2022-12-30]. Dostupné z: https://www.finance.cz/535624-dan-z-prijmu-23-procent/
5. ŠTOHL, P., *UČEBNICE ÚČETNICTVÍ 2018 – 2.díl pro střední školy a veřejnost*, Znojmo: Nakladatelství Ing. Pavel Štohl, s.r.o., 2018. ISBN 978-80-88221-15-9
6. PORTÁL POHODA CZ. Zpětné uplatnění daňové ztráty. *Portal.pohoda.cz* [online].
   23. 2. 2021 [cit. 2022-12-30]. Dostupné z: https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/uplatnovani-danove-ztraty-od-roku-2020/
7. DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2019. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019, 289 stran. ISBN 978-80-7598-315-2.
8. ČERNÁ, S., ŠTENGLOVÁ, I., PELIKÁNOVÁ, I. a kol. *Právo obchodních korporací.* 2. vyd.Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, 656 s. ISBN 978-80-7598-991-8
9. Zákon č.89/2012 Sb., občanský zákoník ze dne 3. února 2012.
10. PODNIKATEL CZ. Právní formy podnikání. *Podnikatel.cz* [online]. © 1997 – 2022 [cit. 2022-12-30]. Dostupné z: https://www.podnikatel.cz/pruvodce/jak-podnikat/pravni-formy-podnikani/
11. Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání ze dne 15. listopadu 1991.
12. Zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví ze dne 12. prosince 1991.
13. PORTÁL POHODA CZ. Právní formy podnikání. *Portal.pohoda.cz* [online]. 11.10.2013 [cit. 2022-12-30]. Dostupné z: https://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/jak-zacit-podnikat/pravo-pro-podnikatele/pravni-formy-podnikani/

14. RYSKA, R., PUŠKINOVÁ, M., *Právo pro střední školy.* Čtvrté, aktualizované vydání. Praha: EDUKO nakladatelství, s.r.o., 2017. ISBN 978-80-87204-43-7
15. Zákon č.90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) ze dne 25. ledna 2012.
16. PORTÁL POHODA CZ. Daňoví nerezidenti v otázkách a odpovědích. *Portal.pohoda.cz* [online]. 2. 7. 2014 [cit. 2022-12-30]. Dostupné z: https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/zdaneni-zisku-v-osobnich-spolecnostech-v-o-s-k-s/
17. PORTÁL POHODA CZ. Zdanění zisků v osobních společnostech (v. o. s., k. s.). *Portal.pohoda.cz* [online]. 14. 3. 2019 [cit. 2022-12-30]. Dostupné z: https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/danovi-nerezidenti-v-otazkach-a-odpovedich/
18. VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Hana ZÍDKOVÁ. *Daňový systém ČR 2020*. Praha: Wolters Kluwer, 2020, 406 stran : ilustrace. ISBN 978-80-7598-887-4.
19. MINISTERSTVO PRÁCE A SOCIÁLNÍCH VĚCÍ. Sociální pojištění v roce 2022. *mpsv.cz* [online]. 16. 1. 2023 [cit. 2022-01-31]. Dostupné z: https://www.mpsv.cz/web/cz/socialni-pojisteni-v-roce-2022
20. PILÁTOVÁ, Jana. *Daňová evidence: komplexní řešení problematiky daňové evidence pro OSVČ*. 13. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2022, 351 stran : formuláře. ISBN 978-80-7554-356-1.
21. LAJTKEPOVÁ, Eva. *Veřejné finance v České republice: teorie a praxe*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2013, 130 s. : grafy, tab. ISBN 978-80-7204-861-8.
22. VŠEOBECNÁ ZDRAVOTNÍ POJIŠŤOVNA ČESKÉ REPUBLIKY. 2.6. Osoba bez zdanitelných příjmů (OBZP). *vzp.cz* [online]. © 2022 [cit. 2022-12-30]. Dostupné z: https://www.vzp.cz/platci/informace/povinnosti-platcu-metodika/2-6-osoba-bez-zdanitelnych-prijmu-obzp
23. IV. ÚS 385/04 ze den 20. května 2005

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK:

FO – fyzická osoba

ČR – Česká republika

ZDP – zákon o dani z příjmů

EU – evropská unie

ZD – základ daně

DZD – dílčí základ daně

PO – právnická osoba

OSVČ – osoba samostatně výdělečně činná

IČO – identifikační číslo

v.o.s. – veřejná obchodní společnost

k.s. – komanditní společnost

s.r.o. – společnost s ručením omezeným

SP – sociální pojištění

ZP – zdravotní pojištění

VH – výsledek hospodaření

SEZNAM TABULEK:

Tabulka 1:Slevy na dani pro rok 2022 18
Tabulka 2: Postup zdanění FO 20
Tabulka 3: Postup zdanění PO 25
Tabulka 4: Náklady podnikatelů 40
Tabulka 5: Vyčíslení výsledku hospodaření 40
Tabulka 6: Výpočet daňové povinnosti – současný stav 42
Tabulka 7: Vyčíslení základu daně – variant č. 1 – v.o.s. 43
Tabulka 8: Výpočet daňové povinnosti – varianta č. 1 – v.o.s. 44
Tabulka 9: Vyčíslení základu daně – varianta č. 2 – v.o.s. a zaměstnanci 46
Tabulka 10:Výpočet daňové povinnosti – varianta č. 2 – v.o.s. a zaměstnanci 46
Tabulka 11: Vyčíslení základu daně – varianta č. 3 – v.o.s. a OSVČ 48
Tabulka 12: Výpočet daňové povinnosti – varianta č. 3 – v.o.s. a OSVČ (..... 49
Tabulka 13: Vyčíslení základu daně – varianta č. 4 – s.r.o. 50
Tabulka 14:Výpočet daňové povinnosti za společnost – varianta č. 4 – s.r.o. 51
Tabulka 15:Vyčíslení daňové povinnosti za společníky – varianta č. 4 – s.r.o. 51
Tabulka 16: Vyčíslení základu daně – varianta č. 5 – s.r.o. a zaměstnanci 52
Tabulka 17: Výpočet daňové povinnosti za společnost – varianta č. 5 – s.r.o. a zaměstnanci 53
Tabulka 18: Výpočet daňové povinnosti za společníky – varianta č. 5 – s.r.o. a zaměstnanci 53
Tabulka 19: Výpočet daňové povinnosti za zaměstnance – varianta č. 5 – s.r.o. a zaměstnanci 54

SEZNAM GRAFŮ:

Graf 1: Celkové odvody na daň z příjmu a sociální a zdravotní pojištění dle jednotlivých variant 56
Graf 2: Celkové odvody státu podle jednotlivých variant 57