

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Studijní program: Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku



BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Transformace účetního výsledku hospodaření na daňový základ pro daň z příjmů v různých formách obchodních společností

Vedoucí bakalářské práce:
Ing. Jarmila Křížová

Autor:
Veronika Sváčková

2007

Prohlášení:

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma transformace účetního výsledku hospodaření na daňový základ pro daň z příjmů v různých formách obchodních společností vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálu, který uvádím v seznamu literatury.

V Českých Budějovicích dne 15. 4. 2007

.....
Veronika Sváčková

Dovolte mi, abych poděkovala Ing. Křížové za odborné vedení a cenné rady, které mi poskytovala při tvorbě této bakalářské práce.

Obsah

1. Úvod a cíl.....	10
2. Charakteristika jednotlivých typů obchodních společností.....	11
2.1 Veřejná obchodní společnost.....	11
2.2 Komanditní společnost.....	13
2.3 Společnost s ručením omezeným.....	16
2.4 Akciová společnost.....	20
3. Stanovení základu daně pro daň z příjmů fyzických i právnických osob.....	27
3.1 Stanovení základu daně u právnických osob.....	27
3.1.1 Výsledek hospodaření a jeho úprava na základ daně.....	27
3.1.2 Stanovení výše daňové povinnosti.....	29
3.2 Stanovení základu daně u fyzických osob.....	31
3.2.1 Předmět daně.....	31
3.2.2 Výpočet daňové povinnosti.....	32
4. Metodika.....	37
5. Aplikace stanovení základu daně z příjmů u jednotlivých obchodních společností.....	39
5.1 Společnost ELEKTRO jako veřejná obchodní společnost.....	40
5.2 Společnost ELEKTRO jako komanditní společnost.....	42
5.3 Společnost ELEKTRO jako společnost s ručením omezeným.....	46
5.4 Společnost ELEKTRO jako akciová společnost.....	52
6. Zhodnocení daňového zatížení společností.....	54
6.1 Veřejná obchodní společnost.....	54
6.2 Komanditní společnost.....	54
6.3 Společnost s ručením omezeným.....	56
6.4 Akciová společnost.....	57
6.5 Přehled jednotlivých výsledků.....	58
7. Závěr.....	61
8. Summary.....	63
9. Literární přehled.....	64

1. Úvod

Hlavním a základním cílem této práce je poukázat na rozdíly ve zdanění jednotlivých právních forem podnikání. Při rozhodování a výběru vhodné právní formy při zakládání společnosti je daňová otázka jedna z hlavních, které je třeba důkladně zvážit, neboť daňový dopad a v neposlední řadě i způsob ručení za závazky společnosti jsou skutečnosti, které budou firmu provázet po celou dobu její existence.

Obchodní společnosti rozlišujeme osobní a kapitálové. Mezi osobní obchodní společnosti patří veřejná obchodní společnost a komanditní společnosti. Mezi kapitálové potom společnost s ručením omezeným a akciová společnost.

Na konci účetního období zjišťují účetní jednotky svůj hospodářský výsledek. Ten se v účetnictví zjišťuje porovnáním výnosů a nákladů. Převažují-li výnosy, je výsledkem hospodaření zisk, v opačném případě účetní jednotka hospodařila se ztrátou. Vše se zajistí převodem konečných zůstatků z výsledkových účtů na uzávěrkový účet zisků a ztrát. Výsledek hospodaření zjištěný v účetnictví není základem daně z příjmů. Na ten je ho třeba upravit, což se provádí v daňovém přiznání. Způsob výpočtu daně a zjištění disponibilního zisku je závislý na právní formě účetní jednotky.

Tato práce má přinést pohled na vazby účetních a daňových zákonů při zjišťování daně z příjmů a tím disponibilního výsledku hospodaření, který slouží společnosti jako zdroj financování dalšího rozvoje a činnosti společnosti.

V teoretické části jsou charakterizovány jednotlivé typy obchodních společností. Další kapitola se zabývá zdaněním příjmů jak právnických tak fyzických osob. Tyto teoretické informace jsou aplikovány v praktické části práce, ve které je názorně naznačeno jakým způsobem se postupuje v jednotlivých právních formách obchodních společností při zjišťování daně z příjmů a disponibilního výsledku hospodaření.

2. Charakteristika jednotlivých typů obchodních společností

Obchodní společnosti jsou zakládány za účelem podnikání, na základě smluv zakládajících členů. Zakládání obchodních společností se v České republice řídí především zákonem č. 513/1991 Sb., Obchodním zákoníkem. Založit společnost může i jedna právnická nebo fyzická osoba a to na základě zakladatelských listin. Společnost vzniká dnem zápisu do obchodního rejstříku.

Rozlišujeme osobní a kapitálové obchodní společnosti.

- a) Osobní společnosti jsou založené na osobní účasti společníků – fyzických osob, pro společníky je ze zákona předepsáno osobní, tj. neomezené ručení.

Mezi osobní obchodní společnosti patří veřejná obchodní společnost a komanditní společnost.

- b) Kapitálové společnosti jsou založené na vkladech společníků do majetku společnosti při jejím založení. Nepředpokládají osobní účast společníků na podnikání a omezují rozsah ručení na dosud nesplacenou část vkladu, přičemž o jeho výši je rozhodující údaj, uvedený v obchodním rejstříku.

Mezi kapitálové patří společnost s ručením omezeným a akciová společnost.

2.1 Veřejná obchodní společnost

Ve veřejné obchodní společnosti se sdružují alespoň dvě osoby k podnikání pod společnou obchodní firmou a ručí za své závazky společně a nerozdílně veškerým svým majetkem. Společníky mohou být jak osoby fyzické, tak právnické.

Založení a vznik společnosti

Společnost se zakládá výlučně společenskou smlouvou, která musí mít písemnou formu a musí být podepsána všemi společníky. Podpisy společníků musí být úředně ověřeny.

S ohledem na skutečnost, že každý ze společníků má ze zákona postavení statutárního orgánu a statutárním orgánem může být jen tuzemská osoba, musí zahraniční osoba – společník, má-li být zapsána do obchodního rejstříku jako osoba oprávněná jednat jménem podnikatele, předložit doklad o povolení k pobytu na území České republiky. Společník veřejné obchodní společnosti nemůže být společníkem s neomezeným ručením v jiné společnosti.

Společník veřejné obchodní společnosti musí mít vždy právní subjektivitu v plném rozsahu. Společník – právnická osoba má právní subjektivitu v plném rozsahu. Její subjektivita může být omezena jen zákonem.

Společník – fyzická osoba získá právní subjektivitu v plném rozsahu dosažením zletilosti.

Společenská smlouva musí obsahovat minimálně následující údaje:

- obchodní firmu a sídlo společníků,
- určení společníků,
- předmět podnikání.

Ke změně společenské smlouvy je zapotřebí souhlasu všech společníků.

Společnost vzniká zápisem do obchodního rejstříku. Návrh na zápis společnosti do obchodního rejstříku podepisují všichni společníci. Musí být podán do 90 dnů ode dne, kdy byl společnosti doručen průkaz živnostenského či jiného podnikatelského oprávnění. Společnost vzniká až zápisem do obchodního rejstříku a až tímto dnem jí vzniká právo provozovat příslušnou podnikatelskou činnost. K tomuto dni je společnost povinna otevřít účetní knihy. Zápis společnosti do obchodního rejstříku zveřejní rejstříkový soud v Obchodním věstníku.

[Dvořák, 2003]

Ručení

Ve veřejné obchodní společnosti existuje institut tzv. neomezeného ručení, což může být pro obchodní partnery – věřitele velmi zajímavé.

Statutární orgán

Statutárním orgánem veřejné obchodní společnosti, tedy orgánem oprávněným jednat za tuto společnost navenek, jsou všichni společníci. Společníci se ve společenské smlouvě mohou dohodnout jinak a pověřit obchodním vedením společnosti jednoho nebo více společníků. Pověřený společník je povinen řídit se při výkonu obchodního vedení zásadami dohodnutými ve společenské smlouvě. Pověřený společník je povinen řídit se rozhodnutím společníků učiněným většinou hlasů. Nestanoví-li společenská smlouva jinak, má každý společník jeden hlas.

Základní kapitál

Ačkoliv veřejná obchodní společnost nevytváří povinně základní kapitál, je obvyklé, že společenská smlouva uloží společníkům vkladovou povinnost peněžních či nepeněžních vkladů.

Podíl na zisku (ztrátě)

Obchodní podíly se dělí mezi společníky rovným dílem bez ohledu na výši vkladů, ovšem pokud společenská smlouva nestanoví jinak. Podíl připadající na zisk je splatný do tří měsíců od schválení roční účetní závěrky všemi společníky.

Rovněž ztrátu nesou společníci rovným dílem. V případě přistoupení nového společníka, ručí tento společník i za závazky vzniklé před jeho přistoupením.

Daňové zatížení

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

2.2 Komanditní společnost

Komanditní společnost je společnost, v níž jeden nebo více společníků ručí podpůrně za závazky společnosti celým svým majetkem – *komplementář*, a jeden nebo více společníků

do výše svého nesplaceného vkladu zapsaného v obchodním rejstříku, k němuž se zaváže ve společenské smlouvě – *komanditista*. Postavení komplementářů v komanditní společnosti je obdobné jako postavení společníka ve veřejně obchodní společnosti. Naopak postavení komanditisty se blíží spíše postavení společníka ve společnosti s ručením omezeným. Osoby komplementářů musí splňovat všeobecné podmínky provozování živnosti.

Založení a vznik společnosti

K založení společnosti dochází na základě uzavření společenské smlouvy, která musí mít vždy písemnou formu a musí být podepsána všemi společníky. Podpisy společníků musí být úředně ověřeny. Společnost musí být založena alespoň dvěma osobami, z nichž alespoň jedna musí mít postavení komanditisty a alespoň jedna postavení komplementáře.

Společníky společnosti mohou být jak osoby fyzické, tak osoby právnické, jak osoby tuzemské, tak i zahraniční.

Komanditistou může být jakákoliv osoba, zákon zde nemá bližší podmínky. Vzhledem k tomu, že komanditista nemá ze zákona postavení statutárního orgánu, může jím být bez jakéhokoliv omezení i osoba zahraniční.

Komplementářem však může být jen ta osoba, která splňuje podmínky stanovené zákonem. Musí jít o osobu, která má plnou způsobilost k právním úkonům. Každý komplementář má ze zákona postavení statutárního orgánu. Na základě dohody společníků ve společenské smlouvě může dojít k přenosu jednatelských oprávnění jen na některé (některého) ze společníků. Ten komplementář, který bude mít postavení statutárního orgánu, musí být tuzemskou osobou. Komplementář - zahraniční osoba, má-li být zapsán do obchodního rejstříku jako osoba oprávněná jednat jménem společnosti, musí předložit doklad o povolení k pobytu na území České republiky. Komplementář komanditní společnosti nemůže být společníkem kapitálové obchodní společnosti ani členem družstva.

Společnost vzniká zápisem do obchodního rejstříku. Návrh na zápis společnosti do obchodního rejstříku podepisují všichni společníci. Podpisy společníků musí být úředně ověřeny. Návrh na zápis společnosti do obchodního rejstříku musí být podán příslušnému rejstříkovému soudu do 90 dnů ode dne, kdy byl společnosti doručen průkaz živnostenského či jiného podnikatelského oprávnění. Komanditní společnost vzniká až

zápisem do obchodního rejstříku a tímto dnem jí vzniká právo provozovat příslušnou podnikatelskou činnost. Ke dni vzniku je společnost povinna otevřít účetní knihy. Zápis společnosti do obchodního rejstříku zveřejní rejstříkový soud v Obchodním věstníku.

Ručení

Společnost odpovídá za svoje závazky celým svým majetkem. Komplementáři ručí za závazky společnosti veškerým svým majetkem a to společně a nerozdílně. Komanditisté ručí za závazky společnosti pouze do výše svých nesplacených vkladů zapsaných v obchodním rejstříku.

Statutární orgán

Komplementáři jsou oprávněni k obchodnímu vedení. Jsou statutárním orgánem společnosti. Pokud společenská smlouva neurčí jinak, je každý komplementář oprávněn jednat jménem společnosti samostatně.

Komanditisté mají spíše kontrolní pravomoci. Komanditista je oprávněn nahlížet do účetních knih a účetních dokladů společnosti a kontrolovat je nebo k tomu zmocnit auditora. Má právo na vydání stejnopisu účetní závěrky a právo požadovat od komplementářů informace o všech záležitostech společnosti.

V záležitostech týkajících se společnosti jako je i rozdělování zisku, rozhodují komplementáři spolu s komanditisty. Ke změně společenské smlouvy je zapotřebí souhlasu všech společníků, v ostatních otázkách platí většina hlasů.

Základní kapitál

Zákonem není výslovně určena minimální výše základního kapitálu komanditní společnosti, ale komanditista je povinen vložit do základního kapitálu společnosti vklad ve výši určené společenskou smlouvou, minimálně však 5 000 Kč. Vklad je povinen splatit ve lhůtě stanovené společenskou smlouvou, jinak bez zbytečného odkladu po vzniku společnosti, popřípadě po vzniku své účasti na společnosti.

Podíl na zisku (ztrátě)

Obchodní podíl se ze zákona dělí na dvě poloviny, kdy jedna polovina se rozdělí mezi komplementáře, druhá polovina pak mezi komanditisty, a to tak že část připadající na komanditisty se dělí podle poměru jejich vkladů do základního kapitálu. Společenská smlouva ovšem může podíly rozdělit odchylně.

Pokud z účetní uzávěrky vyplyne ztráta, nesou ji komplementáři rovným dílem. Komanditisté jsou povinni podílet se na úhradě ztráty jen, pokud to výslovně určuje společenská smlouva.

Daňové zatížení

Komanditní společnost podléhá dani z příjmů právnických osob, základ daně se však sníží o podíl na zisku komplementářů. Komplementáři zdaní zisk jako jejich příjem z podnikání daní z příjmů fyzických osob. Podíly na zisku přiznané komanditistům musí být zdaněny zvláštní sazbou daně, která v současné době činí 15 %.

2.3 Společnost s ručením omezeným

Jedná se o nejrozšířenější formu obchodní společnosti, která je velmi užívána jednak vzhledem ke způsobu ručení a rovněž pro svoji velkou flexibilitu utváření vnitřních vztahů. Společností s ručením omezeným je společnost, jejíž základní kapitál je tvořen vklady společníků a jejíž společníci ručí za závazky společnosti do výše svých nesplacených vkladů, a to podle zápisu v obchodním rejstříku. Společnost s ručením omezeným může založit buď jediná osoba a to fyzická či právnická, tuzemská i zahraniční. Maximální počet společníků je padesát. Tento počet nesmí být překročen ani během trvání společnosti.

Založení a vznik společnosti

Zakládají-li společnost dva nebo více společníků, uzavírají společenskou smlouvu. Společenská smlouva musí mít vždy písemnou formu a musí být podepsána všemi společníky. Podpisy společníků musí být úředně ověřeny.

Dochází-li k založení společnosti jen jednou osobou, nahrazuje společenskou smlouvu zakladatelská listina ve formě notářského zápisu. Z hlediska obsahového má společenská smlouva i zakladatelská listina stejné podstatné náležitosti.

Rozdíl mezi založením společnosti jedním zakladatelem nebo více zakladateli spočívá vedle formy zakladatelského dokumentu také v tom, že při založení společnosti jedním zakladatelem musí být peněžité vklady splaceny ve 100 % jež při podání návrhu na zápis společnosti do obchodního rejstříku.

Při založení společnosti se může dát každý zakladatel zastoupit. K tomu je zapotřebí písemné plné moci a podpis zmocnitele musí být úředně ověřen.

[Klang, 2004]

Společnost vzniká dnem, ke kterému byla zapsána do obchodního rejstříku. Návrh na zápis společnosti do obchodního rejstříku podepisují všichni jednatele, podpisy musí být úředně ověřeny. Návrh se podává u příslušného rejstříkového soudu.

Ručení

Společnost odpovídá za porušení svých závazků celým svým majetkem. Společníci ručí společně a nerozdílně za závazky společnosti do výše souhrnu nesplacených částí vkladů všech společníků podle stavu zápisu v obchodním rejstříku. Zápisem splacení všech vkladů do obchodního rejstříku ručení společníků zaniká.

Orgány společnosti

Valná hromada

Je nejvyšším orgánem společnosti, který obligatorně rozhoduje o zásadních otázkách. A to zejména:

- rozdělení výsledku hospodaření
- schvalování stanov a jejich změn,
- jmenování, odvolávání a odměňování jednatelů,
- změny společenské smlouvy,
- rozhodování o zvýšení základního kapitálu,
- rozhodování o zániku společnosti.

Zákonnou povinností společnosti, je konání minimálně jedné valné hromady ročně, jejíž náplní je odsouhlasit účetní uzávěrku. Porušení této povinnosti může vést k soudnímu zrušení společnosti.

Jednatelé

Statutárním orgánem společnosti je jeden nebo více jednatelů. Je-li jednatelů více, je oprávněn jednat jménem společnosti každý z nich samostatně, nestanoví-li společenská smlouva jinak. Jednatelé jmenuje valná hromada z řad společníků nebo jiných fyzických osob, které jednají na základě pověření společníků. Jednatelé jsou oprávněni k obchodnímu vedení společnosti. Jednatelé zásadně jednají ve všech otázkách společnosti, které obchodní zákoník nebo společenská smlouva nevyhradí jiným orgánům. Jednatelé jsou povinni:

- zajistit obchodní vedení společnosti,
- vést předepsanou evidenci a účetnictví,
- vést seznam společníků,
- informovat společníky o záležitostech společnosti.

Pro jednatele společnosti platí zákaz konkurence a za výkon funkce nesou ze zákona odpovědnost.

Dozorčí rada

Dozorčí rada je fakultativní kontrolní orgán, který se v praxi zřizuje méně často.

Dozorčí rada má za úkol dohlížet na činnost jednatelů, nahlížet do obchodních a účetních knih a jiných dokladů a kontrolovat tam obsažené údaje a přezkoumávat řádnou, mimořádnou a konsolidovanou, popřípadě i mezitímní účetní závěrku a návrh na rozdělení zisku nebo úhradu ztráty. Dále předkládá své vyjádření valné hromadě a podává jí zprávy ve lhůtě stanovené společenskou smlouvou, jinak jednou ročně.

Členové dozorčí rady jsou voleni valnou hromadou, přičemž členem dozorčí rady nemůže být jednatel společnosti. Dozorčí rada musí mít alespoň tři členy.

Základní kapitál

Základní kapitál činí minimálně 200 000,- Kč, je tvořen vklady společníků, přičemž minimální hodnota jednoho vkladu musí činit 20 000,- Kč. Základní kapitál lze tvořit jak peněžními vklady tak i vklady nepeněžními. Nepeněžní vklad musí být oceněn znalcem,

který je jmenován soudem. Před podáním návrhu na zápis do OR musí být splaceno minimálně 30% na každý peněžitý vklad, alespoň však spolu s hodnotou předaných nepeněžitých vkladů v hodnotě 100 000,- Kč. U společnosti s jediným společníkem jako zakladatelem je nutno před podáním návrhu na zápis do OR splatit celý základní kapitál.

Podíl na zisku (ztrátě)

Ve schvalovacím řízení schvaluje valná hromada společníků návrh na rozdělení zisku nebo úhradu ztráty. Ze zákona vyplývá pro společnost s ručením omezeným pouze jediná povinnost, přiděl do rezervního fondu. V prvním roce vytvoření zisku musí přidělit do rezervního fondu 10 % z disponibilního zisku, ne však více než 5 % z hodnoty základního kapitálu. Každý následující rok přiděluje společnost do rezervního fondu minimálně 5 % z disponibilního zisku až do výše zůstatku rezervního fondu 10 % základního kapitálu.

Nárok společníka na podíl na zisku je omezen jen na tu část zisku, kterou lze podle zákona rozdělit a kterou určila valná hromada k rozdělení mezi společníky. O tuto část zisku se dělí společníci v poměru určeném společenskou smlouvou. Pokud společenská smlouva rozdělení zisku mezi společníky neupravuje, platí, že se dělí v poměru vkladu společníka do základního kapitálu ke vkladům ostatních společníků.

Aby mohla společnost vyplácet podíly na zisku, musí být splněny tři podmínky:

1. Vlastní zjištěný kapitál není nižší než základní kapitál společnosti zvýšený o povinný rezervní fond.
2. Částka určená k vyplacení jako podíl na zisku nesmí být vyšší, než je výsledek hospodaření účetního období vykázaný v účetní závěrce, snížený o povinný příděl do rezervního fondu a o neuhrazené ztráty minulých let a zvýšený o nerozdělený zisk minulých let a fondy vytvořené ze zisku, které společnost může použít dle svého volného uvážení.
3. Pokud má společnost v účetnictví zřizovací výdaje, které nejsou zcela účetně odepsány, je jakékoliv vyplacení podílů na zisku zakázáno, ledaže disponibilní zdroje jsou nejméně rovny neodepsané části zřizovacích výdajů.

Pokud z účetní uzávěrky vyplyne ztráta, společníci nejsou povinni ji hradit.

Daňové zatížení

Společnost podléhá dani z příjmů právnických osob.

Podíly na zisku přiznané společníkům musí být zdaněny zvláštní sazbou daně, která v současné době činí 15 %.

2.4 Akciová společnost

Zatímco společnost s ručením omezeným je vhodná pro menší a střední podnikání, je akciová společnost spíše formou většího kapitálového sdružování. Akciová společnost je společnost, jejíž základní kapitál je rozvržen na určitý počet akcií o určité jmenovité hodnotě.

Akcie je členský cenný papír, ve kterém jsou zakotvena práva a povinnosti akcionáře. S akcií jsou spojena práva akcionáře jako společníka podílet se na řízení akciové společnosti, na jejím zisku a na likvidačním zůstatku při zániku společnosti. Akcie mohou být v podobě listinné či zaknihované. Akcie též společnosti mohou mít různou jmenovitou hodnotu. Pokud je vydáno více druhů akcií, musí akcie obsahovat označení druhu, určení práv s nimi spojených, kmenové akcie nemusí označení druhu obsahovat. Obecně platí, že s akciemi téhož druhu musí být spojena stejná práva, pokud zákon nestanoví jinak. Akcie mohou mít různou formu – mohou znít na jméno, nebo na majitele. Jestliže společnost vydala akcie na jméno, pak vede seznam akcionářů se zákonem stanovenými údaji a opis seznamu je povinna poskytnout každému akcionáři. U zaknihovaných akcií mohou stanovy určit, že seznam akcionářů nahrazuje evidence zaknihovaných cenných papírů vedená podle zvláštního právního předpisu. Převod akcií na jméno může být podmíněn souhlasem orgánu společnosti. Akcie na majitele jsou neomezeně převoditelné. Práva vykonává ten, kdo ji předloží, u zaknihovaných akcií ten, kdo je evidován. Akcie mohou být ve spoluvlastnictví více osob, pak práva vykonávají po dohodě. Zemře-li akcionář, práva vykonává dědic. Někdy mají akcionáři větší počet akcií – akciový balík.

Založení a vznik společnosti

Akciová společnost může být založena jedním zakladatelem a to právnickou osobou, kdy zakladatel podepíše zakladatelskou listinu, nebo dvěma či více zakladateli (fyzické osoby), kdy se uzavírá společenská smlouva.

Zakladatelská smlouva nebo listina musí mimo jiné obsahovat:

- počet akcií a jejich jmenovitou hodnotu, podobu, v níž budou akcie vydány, jakož i ručení, zda akcie budou znít na jméno nebo na majitele; mají-li být vydány akcie různých druhů, jejich název a popis práv s nimi spojených, popřípadě údaj o omezení převoditelnosti akcií na jméno,
- počet akcií, který zakladatel upisuje, za jaký emisní kurs, lhůtu pro splacení emisního kursu a jakým vkladem bude emisní kurs splacen,
- návrh stanov.

[Klang, 2004]

Založení může být spojeno s veřejnou nabídkou akcií nebo nemusí. Založení společnosti musí být osvědčeno notářským zápisem. Při založení společnosti s emisí akcií jsou tyto akcie prodávány za emisní kurs akcie, který se liší od nominální hodnoty o emisní ážio. Placení emisního kursu se započte nejdříve na emisní ážio, potom na jmenovitou hodnotu. Peněžité vklady musí být spláceny u banky na účet, který zřídí správce vkladu.

K založení společnosti bez výzvy k upsání akcií dochází v případě, kdy se zakladatelé dohodnou o úpisu celého základního kapitálu v určitém poměru, nebo když je akciová společnost založena jedním zakladatelem.

Založení společnosti na základě výzvy k upisování akcií nastává v případě, kdy zakladatelé nejsou zpravidla schopni uhradit celou výši základního kapitálu, a tak výzvou k úpisu akcií vyzývají další akcionáře k podílení se na tvorbě základního kapitálu. Akcionáři se úpisem písemně zavazují k převzetí akcií a jejich zaplacení. Upisování akcií probíhá v jejich jmenovité hodnotě, a to podpisem do listiny upisovatelů, v níž je stanoven i způsob a lhůty splácení. Podle obchodního zákoníku v České republice musí upisovatelé splatit nejméně 10 % jmenovité hodnoty upsanych akcií do doby určené k výzvě k upisování, 30 % do ustavující valné hromady a nejpozději do jednoho roku od vzniku akciové společnosti musí upisovatelé zaplatit 100 %.

Společnost při založení schvaluje své stanovy. Jejich minimální obsah je určen obchodním zákoníkem, valná hromada je může dále rozšířit.

Společnost vzniká dnem zápisu do obchodního rejstříku. Rejstříkový soud povolí zápis společnosti do obchodního rejstříku, je-li prokázáno, že v souladu s obchodním zákoníkem:

- se řádně konala ustavující valná hromada, je-li její konání předepsáno,
- upisovatelé upsali celou výši základního kapitálu, splatili případné emisní ážio a alespoň 30 % jmenovité hodnoty všech akcií, jejichž emisní kurz je splácen peněžitými vklady,
- byly schváleny stanovy společnosti,
- byli řádně zvoleni všichni členové představenstva a dozorčí rady,
- stanovy společnosti ani založení společnosti není v rozporu se zákonem,
- byla uveřejněna veřejná nabídka akcií.

[Klang, 2004]

Práva a povinnosti akcionářů

Základním právem je právo na podíl na zisku společnosti v podobě dividendy. Tento podíl je splatný do tří měsíců od schválení rozdělení zisku valnou hromadou na adresu akcionáře. Je to právo samostatně převoditelné. Akcionář má dále právo účastnit se na valné hromadě a hlasovat na ní. Má právo požadovat a dostat na ní vysvětlení záležitostí týkajících se společnosti, které jsou předmětem jednání valné hromady, jakož i uplatňovat zde své návrhy a protinávrhy. Hlasovací právo je spojeno s akcií. Stanovy musí určit počet hlasů spojených s akcií tak, aby na akcie se stejnou nominální hodnotou připadal stejný počet hlasů. Akcionář neručí za závazky společnosti.

Orgány společnosti

Valná hromada

Valná hromada je nejvyšším orgánem společnosti. Akcionář se zúčastňuje valné hromady osobně nebo v zastoupení na základě písemné plné moci. Zástupcem akcionáře nemůže být člen představenstva nebo dozorčí rady společnosti. Valná hromada se koná nejméně jednou za rok ve lhůtě určené stanovami nejpozději však do šesti měsíců od posledního dne

účetního období. Svolává ji představenstvo. Valná hromada je schopna se usnášet, pokud přítomní akcionáři mají akcie, jejichž jmenovitá hodnota přesahuje 30 % základního kapitálu společnosti, nevyžadují-li stanovy účast vyšší. Valná hromada rozhoduje většinou hlasů přítomných akcionářů. Valná hromada zvolí svého předsedu, zapisovatele, dva ověřovatele zápisu a osoby pověřené sčítáním hlasů.

Do pravomoci valné hromady ze zákona patří zejména:

- rozhodování o změně stanov,
- rozhodování o zvýšení či snížení základního kapitálu,
- volba o odvolání členů představenstva a dozorčí rady,
- schvalování účetní závěrky, rozhodnutí o rozdělení zisku či úhradě ztráty,
- rozhodování o zrušení akciové společnosti.

Představenstvo

Představenstvo je statutárním orgánem akciové společnosti, oprávněným k řízení společnosti, jednání jejím jménem a rozhodování o všech záležitostech, které nejsou vyhrazeny do působnosti jiných orgánů. Za představenstvo jedná navenek každý jeho člen, pokud stanovy neurčují jinak. Představenstvo rozhoduje o všech záležitostech společnosti.

Představenstvo má minimálně tři členy. To neplatí, jde-li o společnost s jediným akcionářem. Členy představenstva volí a odvolává valná hromada. Stanovy však mohou určit, že členy představenstva volí a odvolává dozorčí rada. Členové představenstva se zapisují do obchodního rejstříku. Členem představenstva může být pouze fyzická osoba, která dosáhla věku osmnácti let, je způsobilá k právním úkonům, která je bezúhonná ve smyslu zákona o živnostenském podnikání, a nemá dānu překážku provozování živnosti. Členové představenstva volí svého předsedu. Představenstvo rozhoduje většinou hlasů svých členů určenou stanovami, jinak většinou hlasů svých členů. Každý člen má jeden hlas. Členové jsou povinni vykonávat svou působnost s péčí řádného hospodáře a zachovávat mlčenlivost o důvěrných informacích a skutečnostech, jejichž prozrazení třetím osobám by mohlo společnosti způsobit škodu. Ti členové, kteří způsobí společnosti porušením právních povinností škodu, odpovídají za tuto škodu společně a nerozdílně. Za škodu, kterou způsobilo představenstvo plněním pokynů valné hromady by odpovídalo jen tehdy, pokud by pokyn valné hromady byl v rozporu s právními předpisy. Členové představenstva, kteří odpovídají za škodu, ručí za závazky společnosti společně a nerozdílně.

O průběhu zasedání představenstva a o jejich rozhodnutí se pořizují zápisy podepsané předsedou představenstva a zapisovatelem.

Dozorčí rada

Dozorčí rada dohlíží na výkon působnosti představenstva a uskutečňování podnikatelské činnosti společnosti. Zřízení dozorčí rady je u akciové společnosti povinné. Členové dozorčí rady jsou oprávněni nahlížet do všech dokladů a záznamů týkajících se společnosti a kontrolují účetní záznamy. Dozorčí rada přezkoumává řádnou, mimořádnou a konsolidovanou, popřípadě i mezitímní účetní závěrku a návrh na rozdělení zisku nebo úhradu ztráty a předkládá své vyjádření valné hromadě. Dozorčí rada může také svolat valnou hromadu, jestliže to vyžadují zájmy společnosti, a na valné hromadě navrhuje potřebná opatření.

Dozorčí rada musí mít nejméně tři členy. Dvě třetiny členů dozorčí rady volí valná hromada a jednu třetinu zaměstnanci společnosti, má-li společnost více než padesát zaměstnanců v hlavním pracovním poměru. Stanovy mohou určit vyšší počet členů volených zaměstnanci, avšak tento počet nesmí být větší, než počet členů volených valnou hromadou. Členové dozorčí rady jsou voleni na dobu určenou stanovami. Funkční období člena nesmí přesáhnout 5 let. První funkční období členů ze zákona činí pouze jeden rok od vzniku společnosti. Člen dozorčí rady nesmí být zároveň členem představenstva, prokuristou nebo osobou oprávněnou podle zápisu v obchodním rejstříku jednat jménem společnosti. Členové dozorčí rady se účastní valné hromady společnosti a jsou povinni seznámit valnou hromadu s výsledky své kontrolní činnosti.

Dozorčí rada rozhoduje na základě souhlasu většiny hlasů svých členů, neurčují-li stanovy vyšší počet. O zasedání dozorčí rady se pořizuje zápis.

Základní kapitál

Základní kapitál musí činit minimálně 2 000 000 Kč u akciové společnosti bez veřejné nabídky akcií a 20 000 000 Kč u akciové společnosti s veřejnou nabídkou akcií.

Podíl na zisku (ztrátě)

Obchodní zákoník stanoví pravidla pro rozdělování zisku akciové společnosti. Ta je povinna vytvořit rezervní fond z čistého zisku vykázaného v řádné účetní závěrce za rok,

v němž poprvé čistý zisk vytvoří, a to nejméně ve výši 20 % z čistého zisku, avšak ne více než 10 % z hodnoty základního kapitálu. Tento fond se ročně doplňuje nejméně ve výši 5 % z čistého zisku až do dosažení výše rezervního fondu určené ve stanovách, nejméně však do výše 20 % základního kapitálu.

Akcionář má právo na podíl na zisku společnosti ve formě dividendy, který valná hromada podle hospodářského výsledku schválila k rozdělení. Nevyplývá-li z ustanovení stanov týkajících se prioritních akcií něco jiného, určuje se tento podíl poměrem jmenovité hodnoty jeho akcií k jmenovité hodnotě akcií všech akcionářů.

Aby mohla společnost vyplácet podíly na zisku, musí být splněny tři podmínky:

1. Vlastní zjištěný kapitál není nižší než základní kapitál společnosti zvýšený o upsanou jmenovitou hodnotu akcií, pokud byly upsány akcie na zvýšení základního kapitálu, a zvýšený základní kapitál nebyl ke dni sestavení řádné nebo mimořádné účetní závěrky zapsán v obchodním rejstříku, a tu část rezervního fondu, kterou podle zákona a stanov nesmí společnost použít k plnění akcionářům.
2. Částka určená k vyplacení jako podíl na zisku nesmí být vyšší, než je výsledek hospodaření účetního období vykázany v účetní závěrce, snížený o povinný příděl do rezervního fondu a o neuhrazené ztráty minulých let a zvýšený o nerozdělený zisk minulých let a fondy vytvořené ze zisku, které společnost může použít dle svého volného uvážení.
3. Pokud má společnost v účetnictví zřizovací výdaje, které nejsou zcela účetně odepsány, je jakékoliv vyplacení podílů na zisku zakázáno, ledaže disponibilní zdroje jsou nejméně rovny neodepsané části zřizovacích výdajů.

[Müllerová, 2005]

O dividendové politice podniku vypovídá ukazatel výplatního poměru, který vyjadřuje, jak velký podíl vytvořeného čistého zisku je vyplácen akcionářům v podobě dividend. Vypočítává se jako poměr dividendy na jednu akcii a čistého zisku na jednu akcii.

Podíl členů představenstva a členů dozorčí rady na zisku (tantiémy) může stanovit valná hromada ze zisku schváleného k rozdělení. Také zaměstnanci společnosti ve shodě se stanovami se mohou podílet na rozdělení zisku, pokud to zákon nevyklučuje.

Úhradu ztráty nelze provést pohledávkou za akcionáři, neboť akcionáři neručí za závazky společnosti.

Daňové zatížení

Akciová společnost podléhá dani z příjmů právnických osob.

Dividendy a tantiémy podléhají srážkové dani ve výši 15 %. Srazit daň je společnost povinna u listinných akcií při výplatě dividend, nejpozději však do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž valná hromada rozhodla o rozdělení zisku. U zaknihovaných akcií je společnost povinna srazit daň nejpozději do konce měsíce následujícího po měsíci, v němž valná hromada rozhodla o rozdělení zisku. Sraženou daň je pak společnost povinna odvést svému místně příslušnému správci daně do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byla povinna provést srážku.

3. Stanovení základu daně pro daň z příjmů fyzických i právnických osob

Účetní výsledek hospodaření před zdaněním je třeba upravit na základ daně. Účetní výsledek hospodaření před zdaněním je rozdíl účetních výnosů a účetních nákladů. Základ daně je rozdílem mezi zdanitelnými výnosy a daňově účinnými náklady při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Aby se z účetního výsledku hospodaření stal základ daně, je třeba provést různé úpravy. Výše daňového základu nevyplývá přímo z účetnictví, výpočet základu daně probíhá mimo účetnictví.

3.1 Stanovení základu daně u právnických osob

3.1.1 Výsledek hospodaření a jeho úprava na základ daně

Na konci účetního období zjišťují účetní jednotky svůj výsledek hospodaření. Výsledek hospodaření za účetní jednotku jako celek se zjistí jako rozdíl mezi účtovanými výnosy v účtové třídě 6 – Výnosy a účtovanými náklady v účtové třídě 5 – Náklady. Převažují-li výnosy, je výsledkem hospodaření zisk, v opačném případě účetní jednotka hospodařila se ztrátou. Vše se zajistí převodem konečných zůstatků z výsledkových účtů na uzávěrkový účet 710 – Účet zisků a ztrát.

Tento výsledek hospodaření za účetní jednotku se pro účely vykazování člení na:

- a) provozní výsledek hospodaření – rozdíl mezi výnosy účtovanými na účtech účtových skupin 60 až 64, a náklady účtovanými na účtech účtových skupin 50 až 55 a převodových účtů (597 – Převod provozních nákladů, 697 – Převod provozních výnosů),
- b) finanční výsledek hospodaření – rozdíl mezi výnosy účtovanými na účtech účtové skupiny 66, účtu 698 – převod finančních výnosů a náklady účtovanými na účtech skupin 56 a 57 a účtu 598 – Převod finančních nákladů,
- c) výsledek hospodaření za běžnou činnost – součet provozního a finančního výsledku hospodaření doplněný o splatnou a odloženou daň z příjmů za běžnou činnost,

d) mimořádný výsledek hospodaření – rozdíl mezi výnosy účtovanými na účtech účtových skupin 68 a náklady účtovanými na účtech účtové skupiny 58 se zahrnutím splatné a odložené daně z příjmů za mimořádnou činnost.

Mimořádný výsledek hospodaření vzniká zejména v důsledku nákladů a výnosů z operací zcela mimořádných vzhledem k běžné činnosti účetní jednotky, jakož i nákladů a výnosů z mimořádných a nahodile se vyskytujících událostí, zejména:

- ze změn účetních metod včetně způsobů oceňování majetku a závazků
 - z oprav významných částek nákladů a výnosů minulých účetních období,
 - z ostatních mimořádných případů vzhledem k běžné činnosti účetní jednotky, např. výsledky z postoupení nebo ukončení činnosti, restrukturalizace společnosti atd.,
- e) převod podílu na výsledku hospodaření společníkům – jedná se o samostatně uváděný převodový účet pouze u veřejných a komanditních obchodních společností.

Výsledek hospodaření zjištěný v účetnictví je potřeba v přiznání k dani z příjmů převést na daňový základ. Zejména je nutné ho upravit o náklady a výnosy daňově neuznatelné, dále pak zamyslet se nad možností uplatnění odčitatelných položek.

Postup při převodu účetního výsledku hospodaření na základ daně, výpočet daňové povinnosti a disponibilního zisku můžeme znázornit podle následujícího schématu.

Schéma 5.1 Obecné schéma úpravy výsledku hospodaření a výpočet daně

Daňový systém (daňové přiznání)	Účetní systém (účetní knihy)
<p>Hrubý účetní výsledek hospodaření +/- Náklady a výnosy daňově neúčinné = Daňový základ před úpravou - Položky snižující základ daně + Položky zvyšující základ daně = Daňový základ po úpravách Daň z příjmů - Slevy na dani Daňová povinnost</p>	<p>Výnosy účetního období (6. účtová třída) - Náklady účetního období (5. účtová třída) = Hrubý účetní výsledek hospodaření</p> <p>Splatná daň z příjmů 591, 593/341 = Disponibilní výsledek hospodaření</p> <p>+/- Odložená daň z příjmů 592, 594/481 = Výsledek hospodaření k rozdělení</p>

Položky zvyšující účetní výsledek hospodaření

- částky neoprávněně zkracující příjmy a hodnotu nepeněžních příjmů, jestliže nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření
- částky neuznávané za daňové výdaje (náklady) podle § 25, popř. 24, jestliže jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření,
- částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) bodů 3 až 6 zvyšuje výsledek hospodaření, je zejména o částky dříve neuznané jako daňový náklad, u kterých došlo k porušení zákonem stanovených podmínek pro uznání, nebo o pojistné sražení zaměstnavatelem z mezd zaměstnanců dosud neodvedené,
- rozdíl, o který odpisy majetku uplatněné v účetnictví převyšují daňové odpisy stanovené podle § 26 až 33 ZDP

Položky snižující účetní výsledek hospodaření

- příjmy nezahrnované do základu daně podle § 18 a osvobozené podle § 19, pokud jsou tyto příjmy zahrnuty v hospodářském výsledku,
- rozdíl, o který smluvní pokuty, úroky z prodlení a penále zúčtované do výnosů převyšují skutečně přijaté částky, v případě poplatníka účtujícího v účetnictví,
- částky nesprávně zvyšující příjmy, částky nezahrnuté do nákladů, přestože je zákon uznává za daňové, částky rozpuštěných rezerv a opravných položek, jejichž tvorba nebyla uznána pro daňový náklad,
- příjmy zdaněné zvláštní sazbou u zdroje, sazbou daně z příjmů fyzických osob a právnických osob, zaúčtovaných ve prospěch výnosů,
- částky zaúčtované do výnosů, pokud souvisejí s náklady neuznanými v předchozím zdaňovacím období jako daňové, max. do výše těchto neuznaných nákladů,
- rozdíl, o který souhrn daňových odpisů stanovených § 26 až 33 ZDP převyšuje souhrn odpisů uplatněných v účetnictví.

3.1.2 Stanovení výše daňové povinnosti

Základ daně

Výsledkem transformace účetního výsledku hospodaření před zdaněním je základ daně, popřípadě daňová ztráta. Základ daně budeme dále snižovat o odčitatelné položky. Všechny odčitatelné položky lze uplatnit jen do výše základu daně. Daňovou ztrátu nelze odčitatelnými položkami dále zvyšovat.

Mezi odčitatelné položky patří:

Daňová ztráta. Lze ji uplatnit v maximálně pěti následujících obdobích po tom období, za které byla vyměřena. Právnícká osoba ji může uplatnit celou nebo po libovolných částech v tom zdaňovacím období, ve kterém je to pro ni nejvýhodnější pro optimalizaci daňového základu.

Odpočet výdajů na výzkum a vývoj. Poplatník si může odečíst 100 % nákladů, které vynaložil při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud se nepodaří celou částku odpočtu uplatnit, je možné uplatnit tento odpočet ve třech bezprostředně následujících obdobích.

Odpočet části výdajů vynaložených na výuku učňů. Od základu daně je možné odečíst 30 % výdajů na výuku učňů ve studijních a učebních oborech středních odborných učilišť a středních odborných škol, které jsou součástí výchovně-vzdělávací soustavy.

Dary na veřejně prospěšné účely. Je stanovena minimální i maximální mez. Minimální hranice je u právnických osob určena pro každý jednotlivý dar, respektive souhrn darů jednomu oprávněnému subjektu, a to absolutně ve výši 2 000 Kč. Maximální hodnota těchto darů je 5 % daňového základu sníženého o výše zmíněné odčitatelné položky.

Odečteme-li odčitatelné položky od základu daně, dostaneme základ daně snížený. Tento se zaokrouhluje na celé tisícikoruny dolů. Vypočteme sazbu daně, která v současné době činí 24 %. Od vypočtené daně odečteme případné slevy na dani a dostaneme daň po slevě.

Slevy na dani

Slevy na zaměstnance se změněnou pracovní schopností. Jedná se o absolutní slevu diferencovanou podle míry zdravotního poškození zaměstnanců se zdravotním postižením, který se zaokrouhluje na dvě desetinná místa. Výše slevy činí 18 000 Kč na jednoho přepočteného zaměstnance se zdravotním postižením, ale pokud se jedná o zaměstnance s těžším zdravotním postižením, výše slevy se zvyšuje na 60 000 Kč. Tento typ slevy na dani platí shodně pro zaměstnavatele a to fyzické i právnické osoby. Ale pouze právnické osoby, které zaměstnávají více než 50 % zaměstnanců se zdravotním postižením a zároveň mají celkem minimálně 25 zaměstnanců, mohou uplatnit navíc relativní slevu na dani tak, že použijí poloviční sazbu daně.

Slevy při pořízení a technickém zhodnocení registrační pokladny. Při pořízení registrační pokladny může poplatník daň snížit o 50 % její pořizovací ceny, absolutní výše slevy je však u jedné registrační pokladny omezena a to částkou 8 000 Kč. Pokud poplatník provedl technické zhodnocení stávající registrační pokladny, může daň snížit o 30 % hodnoty tohoto technického zhodnocení, sleva na jednu pokladnu nesmí překročit částku 4 000 Kč. V obou případech se sleva poskytuje pouze na registrační pokladny pořízené nebo technicky zhodnocené jen do konce roku 2006. Na druhé straně lze tuto slevu nebo její nevyčerpaný zůstatek převést do následujícího období.

Investiční pobídky jsou zaměřeny především na zahraniční investory. Jedná se o formu daňových prázdin.

3.2 Stanovení základu daně u fyzických osob

3.2.1 Předmět daně

Dani z příjmů fyzických osob podléhají veškeré příjmy fyzických osob s výjimkou příjmů, které nejsou jejím předmětem. Jde o příjmy jak peněžní, tak i naturální.

Mezi příjmy vyňaté ze zdanění daní z příjmů fyzických osob patří především:

Příjmy z dědictví.

Příjmy získané darováním s výjimkou darů získaných v souvislosti ze závislou činností nebo s podnikáním a jinou samostatnou výdělečnou činností.

Přijaté úvěry a půjčky.

Řada příjmů, které jsou předmětem daně, jsou od daně osvobozeny. **Mezi osvobozené příjmy patří především:**

Sociální příjmy, transfery - dávky sociální podpory z nemocenského a veřejného zdravotního pojištění, pravidelně vyplácené důchody- penze, například starobní či invalidní. Jde - li o pravidelné penze, je osvobozeno pouze prvních 162 000 Kč za zdaňovací období.

Náhrady škody, pojistná plnění - nejsou osvobozeny ty náhrady škod včetně pojistných plnění, které mají přímý vztah k podnikání, jiné samostatné výdělečné činnosti nebo k pronájmu.

Některé příjmy z prodeje majetku - jedná se o majetek, který není použitý k podnikání,

tj. vložený do obchodního majetku.

Některé výhry.

Příjmy související se státní politikou bydlení.

3.2.2 Výpočet daňové povinnosti

Všechny příjmy jsou rozděleny do několika odděleně posuzovaných částí, tj. do pěti dílčích daňových základů.

Dílčími daňovými základy jsou:

- příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky,
- příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti,
- příjmy z kapitálového majetku,
- příjmy z pronájmu,
- ostatní příjmy.

Příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti

Poplatník, který má příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, může tyto příjmy snížit o výdaje na jejich dosažení, udržení a zajištění. Příjmy z podnikání jsou příjmy z takových činností, které provádí podnikatel vlastním jménem a na vlastní účet. Pokud jsou společníci fyzickými osobami, podíl na základu daně veřejné obchodní společnosti se zahrne do dílčího daňového základu příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. Tak jako se společníky veřejných obchodních společností a komplementáře komanditních společností rozděluje základ daně, tak se rozděluje i daňová ztráta a další odpočty a absolutní slevy na zaměstnance se zdravotním postižením.

Jestliže poplatník nechce prokazovat výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmů, může výdaje uplatnit zjednodušeně paušálem. Paušální výdaje záleží na druhu činnosti. U příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství lze uplatnit paušál ve výši 80 %, u příjmů z řemeslných živností 60 %, u příjmů z ostatních živností 50 %, u příjmů z jiného podnikání, z převodu a využití práv a z výkonu nezávislého povolání 40 %. Paušál nelze použít u podílu na základu daně veřejné obchodní a komanditní společnosti.

Má-li poplatník příjmy z podnikání, potom platí, že jeho základ daně musí být alespoň roven minimálnímu základu daně. Ten se odvozuje od stejných parametrů jako minimální vyměřovací základ pojistného na důchodové pojištění osob samostatně výdělečně činných.

Pokud poplatníkovi zbude minus při tvorbě základu daně, potom ho vykáže v daňovém přiznání a bude z něj vyměřena daňová ztráta.

Úprava základu daně

Základ daně se snižuje o odpočty. Nestandardní odpočty se uplatňují v prokázané výši. Jejich velikost může být však limitována. **Mezi nestandardní odpočty patří:**

Úroky z úvěrů na bytové potřeby jsou odpočtem, který je součástí státní bytové politiky. Za úvěr na bytovou potřebu lze považovat pouze úvěr poskytnutý podle zákona o stavebním spoření nebo hypoteční úvěr. Podmínkou pro jeho uplatnění je jednak skutečnost, že byly úroky v průběhu zdaňovacího období skutečně uhrazeny, a dále fakt, že úvěr byl použit na bytové potřeby. Bytové potřeby jsou definovány výčtem. Bytová potřeba musí vždy sloužit k trvalému bydlení buď samotného poplatníka, nebo jeho manžela (manželky), dětí či rodičů a prarodičů a zároveň jednou z osob, které byl úvěr poskytnut, musí být sám poplatník. Odpočet úroků z úvěrů na bytové potřeby je limitován částkou 300 000 Kč na zdaňovací období pro jednu domácnost.

Dary na veřejně prospěšné účely jsou odpočtem, který má podpořit iniciativu poplatníků ve financování neziskového sektoru. Zákon o daních z příjmů taxativně vyjmenovává, jaké účely se uznávají za veřejně prospěšné. Až na několik výjimek lze uplatnit pouze dar poskytnutý právnické osobě se sídlem na území České republiky nebo obci. Je zde stanovena minimální mez, a to částkou 1 000 Kč a nebo dvěma procenty základu daně, jestliže tato 2 % jsou méně než 1 000 Kč. Maximální mez je relativní. Základ daně lze snížit uplatněním darů na veřejně prospěšné účely maximálně o 10 %.

Příspěvky na penzijní pojištění zaplacené poplatníkem jsou dalším odpočtem. Tento odpočet má podpořit dlouhodobé investice obyvatelstva do zabezpečení ve stáří. Vzhledem k tomu, že do částky 500 Kč měsíčně poskytuje stát podporu penzijnímu připojištění prostřednictvím přímých příspěvků, lze jako odpočet uplatnit zaplacené příspěvky převyšující 6 000 Kč za zdaňovací období, maximálně však 12 000 Kč.

Pojistné na životní pojištění je další odpočet za podmínky, že výplata je sjednána ne dříve než v kalendářním roce, ve kterém poplatník dovrší 60 let, a zároveň k výplatě nedojde dříve než po 60 měsících od uzavření smlouvy. Maximální výše je stanovena na 12 000 Kč.

Zaplacené členské příspěvky člena odborové organizace jsou dalším odpočtem, u kterého se používá kombinace absolutního a relativního stropu. Relativní limit je určen na 1,5 % příjmů zdaňovaných v základu daně a zároveň absolutní na 3 000 Kč.

Pro tyto všechny nestandardní odpočty, které mají charakter výdajů osobní spotřeby platí, že pokud základ daně poplatníka není tak velký, aby je mohl zcela využít za zdaňovací období, za které mu vznikl na ně nárok, odpočty propadnou.

Jinak je tomu u odpočtů, které jsou určeny jak pro právnické, tak pro fyzické osoby. Ty lze přenést do dalších zdaňovacích období.

Daňová ztráta se od ostatních odpočtů liší tím, že je možno o ni snížit nikoli základ daně, ale pouze souhrn dílčích základů s výjimkou dílčího daňového základu příjmů ze závislé a činnosti a funkčních požitků. Vyměřenou daňovou ztrátu může poplatník uplatnit kdykoliv v nejdříve pěti následujících zdaňovacích obdobích, a to najednou, nebo po libovolných částech.

Odpočet výdajů na výzkum a vývoj.

Odpočet části výdajů na výchovu učňů je možno převést do následujícího zdaňovacího období jen za podmínky, že základ daně snížený o ostatní odpočty není dost veliký k tomu, aby poplatník mohl uplatnit celé nebo jeho část.

Základ daně po snížení se zaokrouhluje na celé stokoruny dolů. Z něho se určí velikost daně prostřednictvím sazby daně z příjmů fyzických osob.

Sazba daně z příjmů fyzických osob je klouzavě progresivní a je v současné době rozdělena do čtyř daňových pásem.

Tabulka 3.1 Sazba daně z příjmů fyzických osob

Základ daně		Daň	Ze základu přesahujícího
od Kč	do Kč		
0	121 200	12 %	
121 200	218 400	14 544 Kč + 19 %	121 200 Kč
218 400	331 200	33 012 Kč + 25 %	218 400 Kč
331 200	a více	61 212 Kč + 32 %	331 200 Kč

Slevy na dani

Od roku 2006 standardní slevy na dani nahradily nezdanitelné části základu daně.

Uplatnění sociálních standardních slev na dani se váže na splnění zákonem uvedených podmínek a prokázání stanovených zkušeností předepsaným způsobem.

Tabulka 3.2 Sociální standardní slevy na dani

Typ částky	Výše v Kč
Slevy, které poplatník uplatňuje na sebe:	
Základní	7 200
Na invaliditu poplatníka:	
Částečnou	1 500
Plnou	3 000
držitel průkazky ZTP/P	9 600
Pro studenta	2 400
Slevy na vyživovanou osobu:	
Na dítě	6 000
dítě ZTTP/P	12 000
Na manžela(ku)	4 200
Manžel(ku) ZTP/P	8 400

Standardní slevy kromě základní se používají v poměrné výši, jestliže podmínky pro jejich uplatnění jsou splněny pouze po část zdaňovacího období. Nejsou-li podmínky pro uplatnění standardní slevy splněny po celé zdaňovací období, pak se započítává jedna dvanáctina slevy za každý měsíc, ve kterém byly splněny podmínky a to k jeho počátku. Výjimku tvoří slevy na studenta a na dítě, kdy se započítává i ten měsíc, kdy se dítě narodí, je osvojeno nebo začne studovat.

Základní slevu může uplatnit každý poplatník. Výjimku tvoří pouze poplatníci, kteří jsou příjemci starobního důchodu po překročení určité hranice. Slevu na manželku (manžela) může poplatník uplatnit, pokud započitatelné příjmy druhého z manželů nedosahují výše bývalého základního odpočtu a tj. 38 040 Kč.

Daňové zvýhodnění

Slevu na dítě v základní výši 6 000 Kč může využít jeden z poplatníků, se kterými dítě žije v domácnosti. Dítětem se pro tento případ rozumí každé nezletilé dítě a dále dítě do 26 let věku, které nepobírá plný invalidní důchod a zároveň se soustavně připravuje na budoucí povolání. Výše slevy na dani se zvyšuje na dvojnásobek, je-li dítě držitelem průkazu ZTP/P. Jedná se o daňové zvýhodnění na dítě, protože vypočtená daň může být snížena o tuto slevu až na nulu, ale to není vše. Daňové zvýhodnění je poskytované za určitých podmínek poplatníkům až za rámec daňové povinnosti. Může vzniknout nárok na daňový bonus, tj. právo požádat stát, aby mu doplatil rozdíl mezi slevou a daňovou povinností. Poplatník musí splnit následující podmínky:

- hrubé příjmy v základu daně kromě příjmů v dílčím základu daně ostatní příjmy musí dosáhnout alespoň výše šestinásobku minimální mzdy platné k prvnímu dni

zdaňovacího období tj. částku 45 420 Kč,

- nárok na bonus musí činit alespoň 100 Kč.

Daňový bonus může činit maximálně 30 000 Kč za zdaňovací období.

Další sleva na dani je určena poplatníkům zaměstnávající zaměstnance se zdravotním postižením. Ti mohou vypočtenou daň snížit o 18 000 Kč na každého pracovníka se zdravotním postižením.

V roce 2006 byla zavedena jednorázová nestandardní sleva pro osoby povinné k dani z přidané hodnoty, které do konce roku 2006 pořídí nebo technicky zhodnotí registrační pokladny.

Vypočtenou daň snížíme o slevy na dani a dostaneme daňovou povinnost.

4. Metodika

Při transformaci účetního výsledku hospodaření na daňový základ vycházím z jednotného zadání příkladu, který jsem aplikovala na všechny právní formy obchodních společností. Příklad jsem sestavila tak, aby byly stejné podmínky pro všechny zvolené společnosti.

Nejprve zvolený příklad aplikuji na veřejnou obchodní společnost. Výsledek hospodaření zjištěný v účetnictví se rozdělí mezi společníky rovným dílem. Poté si každý společník vypracuje daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob. U každého společníka odečítám od daňového základu pojistné na sociální zabezpečení a na všeobecné zdravotní pojištění. Dále odečtu odpočty a dostávám základ daně snížený o odpočty. Ten zaokrouhlím na stovky dolů. Ze zaokrouhleného daňového základu spočítám daň. Při výpočtu daně používám tabulku 3.1. Sazba daně se zde dostává do nejvyššího pásma. Od daně se odečítají slevy na dani a dostaneme výši daně, kterou skutečně společník zaplatí. Když od dílčího základu daně odečtu sociální pojistné a skutečně odvedenou daň, dostávám čistý příjem každého společníka.

Poté zvolený příklad aplikuji na komanditní společnost. Určila jsem, že pan Novák bude komplementář a pánové Slepíčka a Kratochvíl budou komanditisté. Hrubý výsledek hospodaření se rozdělí na třetiny, jedna třetina se vyplatí komplementáři. Ten se chová stejně jako společník veřejné obchodní společnosti. Pro pana Nováka způsob výpočtu zůstává stejný. Zbylé dvě třetiny zdaním daní z příjmů právnických osob. Protože společnost nemá žádné daňově neuznatelné náklady ani žádné jiné položky, které by zvyšovaly daňový základ, a ani nemá žádné položky, které by snižovaly daňový základ, daňový základ je stejný jako výsledek hospodaření. Ten se zaokrouhluje na celé tisícikoruny dolů. Z něj se vypočítá daň. Od hrubého účetního výsledku je odečtena zjištěná daň, zbývající částka je disponibilním ziskem. Celý disponibilní zisk rozdělím mezi komanditisty a to rovným dílem. Z vyplaceného podílu na zisku se musí odvést srážková daň, která činí 15 % z přiznaného podílu na zisku.

Další společností, u které aplikuji tentýž příklad, je společnost s ručením omezeným. Zde jsem se soustředila na dvě možnosti a to když jsou zaměstnaní dva společníci a třetí dostává pouze podíl na zisku a dále když jsou všichni tři společníci ve společnosti

zaměstnaní a dostávají mzdu. Zde vzniknou společnosti ještě další náklady, proto jsem upravovala hrubý výsledek hospodaření, který zde vyšel menší než u předešlých společností. Výpočet daně z příjmů právnických osob je stejný jako u komanditní společnosti. Pro srovnání s ostatními společnostmi jsem musela ještě spočítat čisté mzdy společníků a daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Ta se počítá obdobně jako daň z příjmů fyzických osob z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti. Jen je tu jiná sazba pro sociální a zdravotní pojištění, které je strženo z hrubé mzdy. Na počátku období dochází k převodu disponibilního zisku a povinnému přidělu do rezervního fondu. Podíly přiznané společníkům se musí proto snížit právě o povinný přiděl do rezervního fondu. Přiznané podíly na zisku se opět daní srážkovou daní.

Poté jsem příklad aplikovala na akciovou společnost. U akciové společnosti postupuji stejně jako u společnosti s ručením omezeným. Společníci jsou akcionáři a podíly na zisku dostávají ve formě dividendy.

Na závěr srovnávám všechny výsledky a hodnotím daňové zatížení společnosti, kde beru ohled i na sociální pojistné, které společníci a společnost musí odvést. Čistým příjmem společníků je jejich zdaněný podíl na zisku a případně čistá mzda, pokud ji dostávají. V kapitole 6.5 je přehledná tabulka 6.10, která jasně a zřetelně ukazuje, která společnost platí nejméně na daních, na sociálním pojistném a ve které společnosti mají společníci největší čistý příjem. Také je zde zohledněn přiděl do rezervního fondu, který jsem započítala do čistého příjmu společnosti.

5. Aplikace stanovení základu daně z příjmů u jednotlivých obchodních společností

Zadání příkladu

Dne 10. 11. 2004 byla sepsána a notářsky ověřena společenská smlouva o založení společnosti ELEKTRO, která pro účely této bakalářské práce je jednak veřejnou obchodní společností, jednak komanditní společností, dále společností s ručením omezeným a také akciovou společností.

Dne 1. 1. 2005 byla společnost ELEKTRO zapsána do obchodního rejstříku. Předmětem podnikání je prodej elektroniky. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok.

Společnost založili 3 společníci: Jan Novák, Tomáš Slepíčka a Josef Kratochvíl.

Podle společenské smlouvy se společníci zavázali k těmto vkladům:

Jan Novák:	Budova	600 000,- Kč
	Peněžitý vklad	70 000,- Kč
Tomáš Slepíčka:	Peněžitý vklad	670 000,- Kč
Josef Kratochvíl:	Automobil	550 000,- Kč
	Peněžitý vklad	120 000,- Kč
Základní kapitál společnosti		2 010 000,- Kč

Všechny peněžité vklady byly splaceny do jednoho měsíce po vzniku společnosti, jak bylo dohodnuto ve společenské smlouvě. Hodnota nepeněžitých vkladů je oceněna znalcem.

Údaje o společnících:

Jan Novák je ženatý, jeho manželka má své příjmy nad 38 040,- Kč. Mají 2 nezletilé děti a slevu na ně uplatňuje manžel. Platí si penzijní připojištění se státním příspěvkem, za uplynulé zdaňovací období zaplatil 7 000,- Kč.

Tomáš Slepíčka je svobodný, bezdětný. Po celé zdaňovací období splácí úvěr ze stavebního spoření. Na úrocích z úvěru zaplatil 4 500,- Kč.

Josef Kratochvíl je svobodný, bezdětný. Zaplatil pojistné na soukromé životní pojištění, podle potvrzení banky v částce 2 800,- Kč. Je dárce krve, za uplynulý rok daroval krev 3x.

Všichni tři společníci jsou pojištěni u všeobecné zdravotní pojišťovny.

Obchodní společnost vykazuje ve sledovaném účetním období 2006 náklady a výnosy uvedené v následující tabulce.

Tabulka 5.1 Členění nákladů a výnosů

Položka	Kč
Provozní výnosy	4 780 000
Provozní náklady	3 200 000
Finanční výnosy	220 000
Finanční náklady	300 000
Výnosy celkem	5 000 000
Náklady celkem	3 500 000
Účetní výsledek hospodaření - zisk	1 500 000

Všechny uvedené náklady jsou daňově uznatelné. Účetní odpisy se rovnají daňovým.

Zálohy na daň z příjmů placené v průběhu zdaňovacího období zde řešit nebudu, protože to na výslednou daň nemá vliv.

Odloženou daň ze zisku zjišťují a účtují o ní účetní jednotky se zákonnou povinností auditu. Společnost ELEKTRO auditu nepodléhá, nesplňuje předepsané podmínky. Tudíž se může sama rozhodnout o účtování odložené daně a o ní účtovat nebude.

5.1 Společnost ELEKTRO jako veřejná obchodní společnost

Vzhledem k neomezenému ručení společníků nezakazuje obchodní zákoník společníkům veřejné obchodní společnosti vyplácení záloh na podíly na zisku. Zisk vytvořený společností se na konci účetního období přiznává společníkům, účtuje se zápisem ve prospěch účtu 364 – Závazky ke společníkům při rozdělování zisku souvztažně na vrub účtu 596 – Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům. Účet 364 bude analytikou rozdělen mezi jednotlivé společníky. V případě ztráty by bylo účtováno na účtu 354 – Pohledávky za společníky při úhradě ztráty souvztažně s účtem 596.

Účetní operace v běžném účetním období:

1. Uzávěrka výsledkových účtů
 - a) obraty jednotlivých účtů 5. účtové třídy 3 500 000,- Kč 710 / 5xx
 - b) obraty jednotlivých účtů 6. účtové třídy 5 000 000,- Kč 6xx / 710
2. Převod podílu na zisku panu Novákovi 500 000,- Kč 596 / 364/N

3. Převod podílu na zisku panu Slepíčkovi	500 000,- Kč	596 / 364/S
4. Převod podílu na zisku panu Kratochvílovi	500 000,- Kč	596 / 364/K
5. Uzávěrka výsledkových účtů - převod účtu 596	1 500 000,- Kč	710 / 596
6. Výplata podílů na zisku společníkům	1 500 000,- Kč	364 / 211

Tabulka 5.2 Členění výsledku hospodaření

Položka	Kč
Provozní výsledek hospodaření - zisk	1 580 000
Finanční výsledek hospodaření - ztráta	-80 000
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	1 500 000
Převod podílu na výsledku hospodaření	1 500 000

Každý společník si podá daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob a jako dílčí daňový základ z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti uvede částku 500 000,- Kč. Vyměřovací základ pro sociální pojistné je 50 % dílčího základu daně příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. Pojistné na sociální zabezpečení tvoří 34 % z vyměřovacího základu, z toho je 28 % na důchodové pojištění, 1,6 % je příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a 4,4 % je na nemocenské pojištění. Příspěvek na důchodové pojištění a na státní politiku zaměstnanosti je povinný, ale část na nemocenské pojištění společník platit nemusí. Každý společník si hradí i toto dobrovolné pojištění. Pojistné na všeobecné zdravotní pojištění tvoří 13,5 % z vyměřovacího základu a je povinné.

Dílčí základ daně každého ze společníků:		500 000,- Kč
Vyměřovací základ pro sociální pojistné:		250 000,- Kč
Pojistné na sociální zabezpečení:	34 %	85 000,- Kč
Pojistné na všeobecné zdravotní pojištění:	13,5 %	33 750,- Kč
Sociální pojistné		118 750,- Kč
Základ daně		381 250,- Kč

Tabulka 5.3 Výpočet daně společníků

Položka		Kč		
		Jan Novák	Tomáš Slepíčka	Josef Kratochvíl
Základ daně		381 250	381 250	381 250
Odpočty	úroky z úvěrů		4 500	
	dary			6 000
	příspěvky na penzijní připojištění	1 000		
	pojistné na životní pojištění			2 800
Základ daně snížený o odpočty		380 250	376 750	372 450
Zaokrouhlený základ daně		380 200	376 700	372 400
Daň		76 892	75 772	74 396
Slevy na dani	základní	7 200	7 200	7 200
	na děti	12 000		
Daň po slevě		57 692	68 572	67 196
Čistý příjem		323 558	312 678	314 054

Čistý příjem pana Nováka je 323 558,- Kč, pana Slepíčky 312 678,- Kč a pana Kratochvíla 314 054,- Kč. Jak je vidět z čistého příjmu pana Nováka, který uplatňuje slevu na 2 děti, důležitou roli hrají slevy na dani.

5.2 Společnost ELEKTRO jako komanditní společnost

Výsledek hospodaření před zdaněním připadající na komplementáře se zaúčtuje buď jako závazek (v případě zisku) ve prospěch účtu 364, nebo jako pohledávka na vrub účtu 354. Souvztažný zápis je na účtu 596.

Zbývající část výsledku hospodaření připadající na společnost se zdaní daní z příjmů právnických osob. Daň se zaúčtuje na účet 591 – Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná souvztažně s účtem 341 – Daň z příjmů, kde vznikne závazek vůči finančnímu úřadu. Po těchto zápisech je možné uzavřít výsledkové účty na účet 710 – Účet zisků a ztrát.

Následuje uzávěrka rozvahových účtů včetně výsledku hospodaření na účtu 710 na účet 702 – Konečný účet rozvahový, jehož zůstatkem je disponibilní zisk společnosti. Ten se v příštím účetním období převádí do schvalovacího řízení, v němž společníci rozhodnou o jeho rozdělení. Podíly na zisku přiznané společníkům musí být zdaněny srážkovou daní.

Zvažuji zde dvě možnosti. První možnost bude, že komanditisté Slepíčka a Kratochvíl budou dostávat jen podíly na zisku a druhý, že oba budou mít se společností uzavřenou pracovní smlouvu.

1) Ve společenské smlouvě se společníci dohodli, že Jan Novák bude komplementářem, Tomáš Slepíčka a Josef Kratochvíl budou komanditisté. Dále se dohodli, že obchodní podíl se bude dělit na třetiny. 1/3 dostane komplementář a zbylé 2/3 případnou na komanditisty.

Účetní operace v běžném účetním období:

1. Uzávěrka výsledkových účtů

a) obraty jednotlivých účtů 5. účtové třídy	3 500 000,- Kč	710 / 5xx
b) obraty jednotlivých účtů 6. účtové třídy	5 000 000,- Kč	6xx / 710
2. Převod podílu na zisku panu Novákovi	500 000,- Kč	596 / 364/N
3. Uzávěrka výsledkových účtů – převod účtu 596	500 000,- Kč	710 / 596
4. Výplata podílu na zisku panu Novákovi	500 000,- Kč	364/N / 596
5. Předpis daně za společnost	240 000,- Kč	591 / 341
6. Uzávěrka výsledkových účtů – převod účtu 591	240 000,- Kč	710 / 591
7. Převod disponibilního zisku	760 000,- Kč	710 / 702

Tabulka 5.4 Členění výsledku hospodaření

Položka	Kč
Provozní výsledek hospodaření - zisk	1 580 000
Finanční výsledek hospodaření - ztráta	-80 000
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	1 500 000
Převod podílu na výsledku hospodaření	500 000

Tabulka 5.5 Výpočet daně za společnost

Položka	Kč
Hrubý účetní výsledek hospodaření	1 000 000
Daňový základ	1 000 000
Zaokrouhlený základ daně	1 000 000
Daň	240 000
Disponibilní zisk	760 000

Tabulka 5.6 Výpočet daně komplementáře Jana Nováka

Položka		Kč
Dílčí základ daně		500 000
Vyměřovací základ pro sociální pojistné		250 000
Sociální pojistné		118 750
Základ daně		381 250
Odpočty	příspěvky na penzijní připojištění	1 000
Základ daně snížený o odpočty		380 250
Zaokrouhlený základ daně		380 200
Daň		76 892
Slevy na dani	základní	7 200
	na děti	12 000
Daň po slevě		57 692
Čistý příjem		323 558

Účetní operace v následujícím účetním období:

1. Převod zisku do schvalovacího řízení	760 000,- Kč	701 / 431
2. Nárok komanditistů na výplatu podílu	760 000,- Kč	431 / 364
3. Předpis srážkové daně	114 000,- Kč	364 / 342
4. Výplata podílu panu Slepíčkovi	323 000,- Kč	364/S / 211
5. Výplata podílu panu Kratochvílovi	323 000,- Kč	364/K / 211

Čistý příjem pana Nováka je 323 558,- Kč. Pan Slepíčka i pan Kratochvíl dostanou každý 323 000,- Kč.

2) Společnost ELEKTRO jako komanditní společnost, která zaměstnává oba komanditisty. Hrubá mzda každého komanditisty je 20 000,- Kč. Ve společenské smlouvě se společníci dohodli, že výsledek hospodaření se rozdělí tímto způsobem: komplementář má nárok na vyšší podíl o hrubou mzdu komanditisty a sociální pojistné hrazené společností za komanditistu. To je: 240 000,- Kč + 168 000,- Kč = 324 000,- Kč
Od výsledku hospodaření se odečte částka 324 000,- Kč a zbylá část se rozdělí na třetiny a komplementáři se přizná ještě 1/3 z této části. Zbylé 2/3 se zdaní daní z příjmů právnických osob a případný disponibilní zisk se rozdělí mezi komanditisty.

Účetní operace v běžném účetním období:

1. Účetní případy, které vznikly uzavřením pracovní smlouvy:

a) Odměny společníkům	480 000,- Kč	522 / 366
-----------------------	--------------	-----------

b) Pojistné na sociální zabezpečení hrazené k. s.	124 800,- Kč	524 / 336
c) Pojistné na zdravotní pojištění hrazené k. s.	43 200,- Kč	524 / 336
d) Pojistné na SZ hrazené společníky	38 400,- Kč	366 / 336
e) Pojistné na ZP hrazené společníky	21 600,- Kč	366 / 336
2. Uzávěrka výsledkových účtů		
a) obraty jednotlivých účtů 5. účtové třídy	4 148 000,- Kč	710 / 5xx
b) obraty jednotlivých účtů 6. účtové třídy	5 000 000,- Kč	6xx / 710
3. Převod podílu na zisku panu Novákovi	500 000,- Kč	596 / 364/N
4. uzávěrka výsledkových účtů – převod účtu 596	500 000,- Kč	710 / 596
5. Výplata podílu na zisku panu Novákovi	500 000,- Kč	364/N / 596
3. Předpis daně za společnost	84 480,- Kč	591 / 341
4. Uzávěrka výsledkových účtů – převod účtu 591	84 480,- Kč	710 / 591
5. Převod disponibilního zisku	267 520,- Kč	710 / 702

Náklady a výnosy společnosti jsou uvedeny v tabulce 5.7.

Tabulka 5.7 Členění nákladů a výnosů

Položka	Kč
Provozní výnosy	4 780 000
Provozní náklady	3 848 000
Finanční výnosy	220 000
Finanční náklady	300 000
Výnosy celkem	5 000 000
Náklady celkem	4 148 000

Tabulka 5.8 Členění výsledku hospodaření

Položka	Kč
Provozní výsledek hospodaření - zisk	932 000
Finanční výsledek hospodaření - ztráta	-80 000
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	852 000
Převod podílu na výsledku hospodaření	500 000

Tabulka 5.9 Výpočet daně společnosti

Položka	Kč
Hrubý účetní výsledek hospodaření	352 000
Daňový základ	352 000
Zaokrouhlený základ daně	352 000
Daň	84 480
Disponibilní zisk	267 520

Tabulka 5.10 Výpočet daně z mezd společníků

Položka		Kč	
		Tomáš Slepíčka	Josef Kratochvíl
Hrubá mzda		240 000	240 000
Pojistné na zdravotní pojištění		19 200	19 200
Pojistné na sociální zabezpečení		10 800	10 800
Základ daně		210 000	210 000
Odpočty	úroky z úvěrů	4 500	
	dary		6 000
	pojistné na životní pojištění		2 800
Základ daně snížený o odpočty		205 500	201 200
Zaokrouhlený základ daně		205 500	201 200
Daň		30 561	29 744
Slevy na dani	základní	7 200	7 200
	na děti		
Daň po slevě		23 361	22 544
Čistá mzda		186 639	187 456

Účetní operace v následujícím účetním období:

1. Převod zisku do schvalovacího řízení	267 520,- Kč	701 / 431
2. Nárok společníků na výplatu podílu	267 520,- Kč	431 / 364
3. Předpis srážkové daně	40 128,- Kč	364 / 342
4. Výplata podílu panu Slepíčkovi	113 696,- Kč	364/S / 211
4. Výplata podílu panu Kratochvílovi	113 696,- Kč	364/K / 211

Čistý příjem pana Nováka je 323 558,- Kč, pana Slepíčky 300 335,- Kč a pana Kratochvíla 301 152,- Kč.

5.3 Společnost ELEKTRO jako společnost s ručením omezeným

Ve společnosti s ručením omezeným se činnosti často účastní společníci osobně, ať už jako zaměstnanci či jednatelé. Funkci jednatele nelze vykonávat v pracovněprávním vztahu, ale musí být vykonávána v obchodně-právním vztahu. Ale podle daňového zákona je příjem za výkon jednatele kvalifikován jako příjem ze závislé činnosti. Odměny společníků, jednatelů za práci pro společnost jsou považovány za složku mzdových nákladů společnosti a účtují se na účet 522 – Příjmy společníků a členů a členů družstev ze závislé

činnosti souvztažně s účtem 366 – Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti.

Budu se zabývat dvěma případy a to, že pánové Novák a Slepíčka jsou zaměstnání ve společnosti, pan Kratochvíl není zaměstnán, má podíl pouze na zisku. Druhý případ je takový, že všichni tři společníci jsou společností zaměstnání.

Společnosti vzniknou další náklady v souvislosti s uzavřením pracovní smlouvy. A to jednak mzdové náklady a dále společnost bude hradit za své zaměstnance pojistné na sociální zabezpečení a to ve výši 26 % z hrubých mezd. Z toho je 21,5 % na důchodové pojištění, 3,3 % na nemocenské pojištění a 1,2 % na státní politiku zaměstnanosti. Dalším nákladem je pojistné na zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem a to ve výši 9 % z hrubých mezd.

Zaměstnanec si hradí pojistné na sociální zabezpečení ve výši 8 % z hrubé mzdy. Z toho je 6,5 % na důchodové pojištění, 1,1 % na nemocenské pojištění a 0,4 % na státní politiku zaměstnanosti. Dále si musí hradit pojistné na zdravotní pojištění a to ve výši 4,5 % z hrubé mzdy.

Koncem účetního období dochází k uzavření účtů hlavní knihy. Výsledkové účty se uzavírají na účet 710 – Účet zisků a ztrát, rozvahové účty na účet 702 – Konečný účet rozvažný.

Poté se mimoúčetně spočítá daň, kterou musí společnost odvést finančnímu úřadu. Daňová povinnost se zaúčtuje na účet 591 – Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná souvztažně s účtem 341 – Daň z příjmů, kde vznikne závazek vůči finančnímu úřadu. O vypočtenou daň upravíme hrubý výsledek hospodaření a dostáváme čistý výsledek hospodaření nebo-li disponibilní zisk. Ten se zaúčtuje na účet 710 na stranu MD souvztažně s účtem 702 – Konečný účet rozvažný.

Na počátku následujícího účetního období se počáteční zůstatky rozvahových účtů zaúčtují na příslušné rozvahové účty souvztažně s účtem 701 – Počáteční účet rozvažný. Výsledek hospodaření se převede na účet 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení. Ve schvalovacím řízení schvaluje valná hromada společníků návrh na rozdělení zisku nebo úhradu ztráty. Ze zákona vyplývá pro společnost s ručením omezeným pouze jediná povinnost a to přiděl do rezervního fondu viz kapitola 2.3. Zbývající část zisku si mohou společníci rozdělit, nebo mohou zisk ponechat ve společnosti na tvorbu účelového fondu nebo bez účelového určení jako nerozdělený zisk minulých let. Podíly na zisku přiznané společníkům musí být zdaněny zvláštní sazbou daně.

1) Společníci Novák a Slepíčka mají se společností uzavřenou pracovní smlouvu. Každý má měsíční hrubou mzdu 20 000,- Kč. Oba podepsali prohlášení k dani. Pan Kratochvíl není společností zaměstnán. Společníci se dohodli ve společenské smlouvě, že přednostní podíl na zisku má Josef Kratochvíl a to v hrubé výši 240 000,- Kč, zbylá část zisku se rozdělí na třetiny.

V účetním období 2005 společnost vytvořila zisk ve výši 564 000,- Kč, 10 % z čistého zisku převedla do rezervního fondu a to částku 56 400,- Kč. Zbývající částka 507 600,- Kč byla přiznána jako podíl na zisku společníkům. Z této částky byla společností sražena daň ve výši 76 140,- Kč. Společníci s. r. o. si nemohou vyplácet podíly na zisku zálohově.

Účetní operace v běžném účetním období:

1. Účetní případy, které vznikly uzavřením pracovní smlouvy:

a) Odměny společníkům	480 000,- Kč	522 / 366
b) Pojistné na sociální zabezpečení hrazené s. r. o.	124 800,- Kč	524 / 336
c) Pojistné na zdravotní pojištění hrazené s. r. o.	43 200,- Kč	524 / 336
d) Pojistné na SZ hrazené společníky	38 400,- Kč	366 / 336
e) Pojistné na ZP hrazené společníky	21 600,- Kč	366 / 336

2. Uzávěrka výsledkových účtů

a) obraty jednotlivých účtů 5. účtové třídy	4 148 000,- Kč	710 / 5xx
b) obraty jednotlivých účtů 6. účtové třídy	5 000 000,- Kč	6xx / 710
3. Předpis daně za společnost	204 480,- Kč	591 / 341
4. Uzávěrka výsledkových účtů – převod účtu 591	204 480,- Kč	710 / 591
5. Převod disponibilního zisku	647 520,- Kč	710 / 702

Náklady a výnosy společnosti jsou uvedeny v tabulce 5.11.

Tabulka 5.11 Členění nákladů a výnosů

Položka	Kč
Provozní výnosy	4 780 000
Provozní náklady	3 848 000
Finanční výnosy	220 000
Finanční náklady	300 000
Výnosy celkem	5 000 000
Náklady celkem	4 148 000

Tabulka 5.12 Členění výsledku hospodaření

Položka	Kč
Provozní výsledek hospodaření - zisk	932 000
Finanční výsledek hospodaření - ztráta	-80 000
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	852 000

Tabulka 5.13 Výpočet daně společnosti

Hrubý účetní výsledek hospodaření	852 000
Daňový základ	852 000
Zaokrouhlený základ daně	852 000
Daň	204 480
Disponibilní zisk	647 520

Tabulka 5.14 Výpočet daně z mezd společníků

Položka	Kč	
	Jan Novák	Tomáš Slepíčka
Hrubá mzda	240 000	240 000
Pojistné na zdravotní pojištění	19 200	19 200
Pojistné na sociální zabezpečení	10 800	10 800
Základ daně	210 000	210 000
Odpočty	úroky z úvěrů	4 500
	dary	
	příspěvky na penzijní připojištění	1 000
	pojistné na životní pojištění	
Základ daně snížený o odpočty	209 000	205 500
Zaokrouhlený základ daně	209 000	205 500
Daň	31 226	30 561
Slevy na dani	základní	7 200
	na děti	12 000
Daň po slevě	12 026	23 361
Čistý příjem	197 974	186 639

Účetní operace v následujícím účetním období:

1. Převod zisku do schvalovacího řízení	647 520,- Kč	701 / 431
2. Povinný příděl do rezervního fondu	32 376,- Kč	431 / 421
3. Nárok společníků na výplatu podílu	615 144,- Kč	431 / 364
4. Předpis srážkové daně	92 271,- Kč	364 / 342
5. Výplata podílu panu Kratochvílovi	310 291,- Kč	364/K / 211
5. Výplata podílu panu Novákovi	106 291,- Kč	364/N / 211
5. Výplata podílu panu Slepíčkovi	106 291,- Kč	364/S / 211

Tabulka 5.15 Rozdělení podílu na zisku společníkům

	Jan Novák	Tomáš Slepíčka	Josef Kratochvíl
Hrubý podíl na zisku			240 000
	125 048	125 048	125 048
Celkem	125 048	125 048	365 048
Čistý podíl	106 291	106 291	310 291

Příjem z čisté mzdy a ze zdaněného podílu na zisku pana Nováka je 304 265,- Kč, pana Slepíčky 292 930,- Kč, pana Kratochvíla 310 291,- Kč.

2) Všichni 3 společníci jsou ve společnosti zaměstnáni. Každý má měsíční hrubou mzdu 20 000,- Kč. Podepsali prohlášení k dani. Dle společenské smlouvy se podíl na zisku dělí na třetiny a každému společníkovi připadne 1/3.

V účetním období 2005 společnost vytvořila zisk ve výši 240 000,- Kč, 10 % z čistého zisku převedla do rezervního fondu a to částku 24 000,- Kč. Zbývající částka 216 000,- Kč byla přiznána jako podíl na zisku společníkům. Z této částky byla společností sražena daň ve výši 32 400,- Kč. Společníci s. r. o. si nemohou vyplácet podíly na zisku zálohově.

Účetní operace v běžném účetním období:

1. Účetní případy, které vznikly uzavřením pracovní smlouvy:

a) Odměny společníkům	720 000,- Kč	522 / 366
b) Pojistné na sociální zabezpečení hrazené s. r. o.	187 200,- Kč	524 / 336
c) Pojistné na zdravotní pojištění hrazené s. r. o.	64 800,- Kč	524 / 336
d) Pojistné na SZ hrazené společníky	57 600,- Kč	366 / 336
e) Pojistné na ZP hrazené společníky	32 400,- Kč	366 / 336

2. Uzávěrka výsledkových účtů

a) obraty jednotlivých účtů 5. účtové třídy	4 472 000,- Kč	710 / 5xx
b) obraty jednotlivých účtů 6. účtové třídy	5 000 000,- Kč	6xx / 710
3. Předpis daně za společnost	126 720,- Kč	591 / 341
4. Uzávěrka výsledkových účtů – převod účtu 591	126 720,- Kč	710 / 591
5. Převod disponibilního zisku	401 280,- Kč	710 / 702

Společnost s ručením omezeným má náklady a výnosy uvedené v tabulce 5.16.

Tabulka 5.16 Členění základů a výnosů

Položka	Kč
Provozní výnosy	4 780 000
Provozní náklady	4 172 000
Finanční výnosy	220 000
Finanční náklady	300 000
Výnosy celkem	5 000 000
Náklady celkem	4 472 000

Tabulka 5.17 Členění výsledku hospodaření

Položka	Kč
Provozní výsledek hospodaření - zisk	608 000
Finanční výsledek hospodaření - ztráta	-80 000
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	528 000

Tabulka 5.18 Výpočet daně společnosti

Položka	Kč
Hrubý účetní výsledek hospodaření	528 000
Daňový základ	528 000
Zaokrouhlený základ daně	528 000
Daň	126 720
Disponibilní zisk	401 280

Tabulka 5.19 Výpočet daně z mezd společníků

Položka	Kč		
	Jan Novák	Tomáš Slepíčka	Josef Kratochvíl
Hrubá mzda	240 000	240 000	240 000
Pojistné na zdravotní pojištění	19 200	19 200	19 200
Pojistné na sociální zabezpečení	10 800	10 800	10 800
Základ daně	210 000	210 000	210 000
Odpočty	úroky z úvěrů	4 500	
	dary		6 000
	příspěvky na penzijní připojištění	1 000	
	pojistné na životní pojištění		2 800
Základ daně snížený o odpočty	209 000	205 500	201 200
Zaokrouhlený základ daně	209 000	205 500	201 200
Daň	31 226	30 561	29 744
Slevy na dani	základní	7 200	7 200
	na děti	12 000	
Daň po slevě	12 026	23 361	22 544
Čistý příjem	197 974	186 639	187 456

Účetní operace v následujícím účetním období:

1. Převod zisku do schvalovacího řízení	401 280,- Kč	701 / 431
2. Povinný příděl do rezervního fondu	20 064,- Kč	431 / 421
3. Nárok společníků na výplatu podílu	381 216,- Kč	431 / 364
4. Předpis srážkové daně	57 182,- Kč	364 / 342
5. Výplata podílu panu Kratochvílovi	108 011,- Kč	364/K / 211
5. Výplata podílu panu Novákovi	108 011,- Kč	364/N / 211
5. Výplata podílu panu Slepíčkovi	108 011,- Kč	364/S / 211

Příjem z čisté mzdy a ze zdaněného podílu pana Nováka je 305 985,- Kč, pana Slepíčky 294 650,- Kč a pana Kratochvíla 295 467,- Kč.

5.4 Společnost ELEKTRO jako akciová společnost

Akciová společnost ELEKTRO vznikla bez veřejné nabídky akcií. Pánové Novák, Slepíčka a Kratochvíl jsou akcionáři společnosti ELEKTRO, a. s.. Každý má právo na dividendu ve výši 1/3 z čistého zisku, který valná hromada schválila k rozdělení mezi akcionáře. V účetním období 2005 společnost vytvořila zisk ve výši 992 900,- Kč, z něj převedla 20 % do rezervního fondu a to částku 198 580,- Kč. Zbylou část zisku přiznala akcionářům jako dividendy a to v částce 794 368,- Kč. Z dividend společnost zaplatila daň ve výši 119 148,- Kč.

Postup účtování koncem účetního období i na počátku následujícího období je stejný jako u společnosti s ručením omezeným. Účtování dividend je stejné jako účtování podílů na zisku ve společnosti s ručením omezeným.

Účetní operace v běžném účetním období:

1. Uzávěrka výsledkových účtů		
a) obraty jednotlivých účtů 5. účtové třídy	3 500 000,- Kč	710 / 5xx
b) obraty jednotlivých účtů 6. účtové třídy	5 000 000,- Kč	6xx / 710
2. Předpis daně za společnost	360 000,- Kč	591 / 341
3. Uzávěrka výsledkových účtů – převod účtu 591	360 000,- Kč	710 / 591
4. Převod disponibilního zisku	1 140 000,- Kč	710 / 702

Akciová společnost má náklady a výnosy uvedené v tabulce 5.20.

Tabulka 5.20 Členění nákladů a výnosů

Položka	Kč
Provozní výnosy	4 780 000
Provozní náklady	3 200 000
Finanční výnosy	220 000
Finanční náklady	300 000
Výnosy celkem	5 000 000
Náklady celkem	3 500 000

Tabulka 5.21 Členění výsledku hospodaření

Položka	Kč
Provozní výsledek hospodaření - zisk	1 580 000
Finanční výsledek hospodaření - ztráta	-80 000
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	1 500 000

Tabulka 5.22 Výpočet daně společnosti

Položka	Kč
Hrubý účetní výsledek hospodaření	1 500 000
Daňový základ	1 500 000
Zaokrouhlený základ daně	1 500 000
Daň	360 000
Disponibilní zisk	1 140 000

Účetní operace v následujícím účetním období:

1. Převod zisku do schvalovacího řízení	1 140 000,- Kč	701 / 431
2. Povinný příděl do rezervního fondu	57 000,- Kč	431 / 421
3. Nárok společníků na výplatu podílu	1 083 000,- Kč	431 / 364
4. Předpis srážkové daně	162 450,- Kč	364 / 342
5. Výplata podílu panu Novákovi	306 850,- Kč	364/N / 211
5. Výplata podílu panu Slepíčkovi	306 850,- Kč	364/S / 211
5. Výplata podílu panu Kratochvílovi	306 850,- Kč	364/K / 211

Každý akcionář má příjmy z dividend ve výši 306 850,- Kč.

6. Zhodnocení daňového zatížení společností

6.1. Veřejná obchodní společnost

Tabulka 6.1 Přehled jednotlivých plateb a čistých příjmů společníků v Kč

	Jan Novák	Tomáš Slepíčka	Josef Kratochvíl	Celkem
Sociální pojistné	118 750	118 750	118 750	356 250
Daň	57 692	68 572	67 196	193 460
Daň + sociální pojistné	176 442	187 322	185 946	549 710
Čistý příjem	323 558	312 678	314 054	950 290

Společnost ELEKTRO, v. o. s. celkem zaplatí na dani z příjmů fyzických osob z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti 193 460,- Kč a na sociální pojistné 356 250,- Kč. Celkem odvede do státního rozpočtu a do rozpočtu zdravotní pojišťovny 549 710,- Kč. Čistý příjem pana Nováka je 323 558,- Kč, pana Slepíčky 312 678,- Kč a pana Kratochvíla 314 054,- Kč. Celkem jsou čisté příjmy společníků 950 290,- Kč.

6.2 Komanditní společnost

Varianta, kdy komanditisté pánové Slepíčka a Kratochvíl nemají se společností uzavřenou pracovní smlouvu a pan Novák je komplementář.

Tabulka 6.2 Přehled čistých příjmů společníků v Kč

	Jan Novák	Tomáš Slepíčka	Josef Kratochvíl	Celkem
Čisté příjmy společníků	323 558	323 000	323 000	969 558

Tabulka 6.3 Přehled jednotlivých plateb

Položka	Kč
Daň z příjmů právnických osob	240 000
Daň z příjmů fyzických osob	57 692
Srážková daň	114 000
Daně celkem	411 692
Sociální pojistné	118 750
Daně + sociální pojistné	530 442

Společnost ELEKTRO, k. s. zaplatí na dani z příjmů právnických osob 240 000,- Kč, na dani z příjmů fyzických osob z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti 57 692,- Kč, na srážkové dani 114 000,- Kč, celkem na daních zaplatí 411 692,- Kč a na sociální pojistné zaplatí 118 750,- Kč. Celkem společnost odvede do státního rozpočtu a do rozpočtu zdravotní pojišťovny 530 442,- Kč. Komanditní společnost tedy odvede o 19 268,- Kč méně než veřejná obchodní společnost.

Čistý příjem pana Nováka je 323 558,- Kč, tedy stejný jako u veřejné obchodní společnosti. Pan Slepíčka i pan Kratochvíl dostanou 323 000,- Kč. U pana Slepíčky je to o 10 322,- Kč více, u pana Kratochvíla o 8 946,- Kč více. Čisté příjmy společníků k. s. jsou celkem 969 558,- Kč.

Komanditní společnosti zůstane o 19 268,- Kč více než veřejné obchodní společnosti. Z hlediska daňového zatížení je na tom komanditní společnost lépe.

Varianta, kdy komanditní společnost má uzavřenou pracovní smlouvu s komanditisty Slepíčkou a Kratochvílem. Pan Novák je komplementář.

Tabulka 6.4 Přehled čistých příjmů společníků v Kč

	Jan Novák	Tomáš Slepíčka	Josef Kratochvíl	Celkem
Čisté příjmy společníků	323 558	300 335	301 152	925 045

Tabulka 6.5 Přehled jednotlivých plateb

Položka	Kč
Daň z příjmů právnických osob	84 480
Daň z příjmů fyzických osob	103 597
Srážková daň	40 128
Daně celkem	228 205
Sociální pojistné	346 750
Daně + sociální pojistné	574 955

Společnost ELEKTRO, k. s. zaplatí na dani z příjmů právnických osob 84 480,- Kč, na dani z příjmů fyzických osob 103 597,- Kč a na srážkové dani 40 128,- Kč. Celkem na daních zaplatí 228 205,- Kč. Na sociální pojistné zaplatí celkem 346 750,- Kč. Celkem společnost odvede do státního rozpočtu a do rozpočtu zdravotní pojišťovny 574 955,- Kč. Tato společnost odvede více než komanditní společnost, která nezaměstnává komanditisty o 44 513,- Kč. Odvede také více než veřejná obchodní společnost a to o 25 245,- Kč.

Čistý příjem pana Nováka je 323 558,- Kč. Ten zůstává stejný. Čistý příjem pana Slepíčky je 300 335,- Kč, pana Kratochvíla 301 152,- Kč. Celkem je to 925 045,- Kč. Což je zatím nejméně. Je to o 44 513,- Kč méně než v předešlé komanditní společnosti. a o 25 245,- Kč méně než ve veřejné obchodní společnosti.

6.3 Společnost s ručením omezeným

Varianta, kdy pánové Novák a Slepíčka mají se společností uzavřenou pracovní smlouvu, pan Kratochvíl není společností zaměstnán.

Tabulka 6.6 Přehled čistých příjmů společníků v Kč

	Jan Novák	Tomáš Slepíčka	Josef Kratochvíl	Celkem
Čisté příjmy společníků	304 265	292 930	310 291	907 486

Tabulka 6.7 Přehled jednotlivých plateb

Položka	Kč
Daň z příjmů právnických osob	204 480
Daň z příjmů fyzických osob	35 387
Srážková daň	92 271
Daně celkem	332 138
Sociální pojistné	228 000
Daně + sociální pojistné	560 138

Společnost ELEKTRO, s. r. o. zaplatí na dani z příjmů právnických osob 204 480,- Kč, na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti 35 387,- Kč a na srážkové dani zaplatí 92 271,- Kč. Celkem tedy na daních zaplatí 332 138,- Kč. Na sociální pojistné zaplatí 228 000,- Kč. Celkem společnost odvede do státního rozpočtu a rozpočtu zdravotní pojišťovny 560 138,- Kč. Společnost s ručením omezeným odvede o 29 696,- Kč více než komanditní společnost a o 10 428,- Kč více než veřejná obchodní společnost.

Čistý příjem pana Nováka je 304 265,- Kč, pana Slepíčky 292 930,- Kč, pana Kratochvíla 310 291,- Kč. Čisté příjmy společníků jsou 907 486,- Kč. Čisté příjmy společníků jsou menší o 62 072,- Kč než u komanditní společnosti a o 42 804,- Kč menší než u veřejné obchodní společnosti.

Varianta, kdy společnost s ručením omezeným zaměstnává všechny tři společníky.

Tabulka 6.8 Přehled čistých příjmů společníků v Kč

	Jan Novák	Tomáš Slepíčka	Josef Kratochvíl	Celkem
Čisté příjmy společníků	305 985	294 650	295 467	896 102

Tabulka 6.9 Přehled jednotlivých plateb

Položka	Kč
Daň z příjmů právnických osob	126 720
Daň z příjmů fyzických osob	57 931
Srážková daň	57 182
Daně celkem	241 833
Sociální pojistné	342 000
Daně + sociální pojistné	583 833

Společnost ELEKTRO, s. r. o., která zaměstnává všechny 3 společníky, zaplatí na dani z příjmů právnických osob 126 720,- Kč, na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti 57 931,- Kč, na srážkové dani 57 182,- Kč. Celkem tedy na dani zaplatí 241 833,- Kč. Na sociální pojistné zaplatí celkem jak společníci tak společnost 342 000,- Kč. Celkem společnost odvede do státního rozpočtu a do rozpočtu zdravotní pojišťovny 583 833,- Kč. Odvede tedy méně než veřejná obchodní společnost o 34 123,- Kč, ale s porovnáním komanditní společnosti a společnosti s ručením omezeným, která má uzavřenou pracovní smlouvu jen se dvěma společníky, odvede tato společnost více. A to o 53 391,- Kč více než k. s. a o 23 695,- Kč více než s. r. o..

Čistý příjem pana Nováka je 305 985,- Kč, pana Slepíčky 294 650,- Kč a pana Kratochvíla 295 467,- Kč. Celkový čistý příjem společníků je 896 102,- Kč. Což je zatím nejméně.

6.4 Akciová společnost

Tabulka 6.10 Přehled čistých příjmů společníků v Kč

	Jan Novák	Tomáš Slepíčka	Josef Kratochvíl	Celkem
Čisté příjmy společníků	306 850	306 850	306 850	920 550

Tabulka 6.11 Přehled jednotlivých plateb

Položka	Kč
Daň z příjmů právnických osob	360 000
Daň z příjmů fyzických osob	0
Srážková daň	162 450
Daně celkem	522 450
Sociální pojistné	0
Daně + sociální pojistné	522 450

Společnost ELEKTRO, a . s. zaplatí na dani z příjmů právnických osob 360 000,- Kč, na srážkové dani 162 450,-Kč, celkem na daních zaplatí tedy 522 450,- Kč. Protože společnost nezaměstnává žádné osoby, neplatí pojistné na sociální zabezpečení ani na zdravotní pojištění. 522 450,- Kč je celková částka, kterou odvede do státního rozpočtu. Tento odvod je nejmenší. Akciová společnost, která nezaměstnává žádné osoby, odvede nejméně.

Čisté příjmy každého akcionáře jsou z dividend a to je pro každého 306 850,- Kč. Čisté příjmy společníků jsou 920 550,- Kč. Což je o 51 448,- Kč více než u s. r. o., která zaměstnává všechny své společníky, o 13 064,- více než u s. r. o., která zaměstnává dva společníky, ale o 49 008,- Kč méně než mají společníci v k. s. a o 29 740,- Kč méně než ve v. o. s.

6.5 Přehled jednotlivých výsledků

Tabulka 6.12 Přehled výsledků u všech společností v Kč

	daně	sociální pojistné	celkem	čistý příjem společníků	čistý příjem společnosti
Veřejná obchodní společnost	193 460	356 250	549 710	950 290	950 290
Komanditní společnost I	411 692	118 750	530 442	969 558	969 558
Komanditní společnost II	228 205	346 750	574 955	925 045	925 045
Společnost s ručením omezeným I	332 138	228 000	560 138	907 486	939 862
Společnost s ručením omezeným II	241 833	342 000	583 833	896 102	916 166
Akciová společnost	522 450	0	522 450	920 550	977 550

Sloupec čistý příjem společnosti zahrnuje čisté příjmy společníků a přiděl do rezervního fondu v daném roce.

Z hlediska daňového zatížení je na tom nejlépe veřejná obchodní společnost, poté komanditní společnost, která zaměstnává oba komanditisty, poté společnost s ručením omezeným, která zaměstnává všechny tři společníky, dále společnost s ručením omezeným, která zaměstnává pouze dva své společníky, poté je to komanditní společnost, která nezaměstnává své komanditisty. Nejvíce na daních zaplatí akciová společnost.

Platby na pojistné na sociální zabezpečení a na veřejné zdravotní pojištění jdou přesně naopak. Tedy, ta společnost, která zaplatí nejméně na daních, zaplatí nejvíce na sociálním pojistném. Tento příklad ale zatím nezahrnoval minimální povinnou platbu na zdravotní pojištění. Tedy, ti společníci, kteří nepodléhají dani z příjmů fyzických osob, nemají zaplacené pojištění. Pojistné na zdravotní pojištění se musí povinně platit a to 1 080,- Kč měsíčně. Pojistné na sociální zabezpečení je dobrovolné. Společník se může u okresní správy sociálního zabezpečení podle místa bydliště přihlásit k platbě pojistného na důchodové pojištění, potom by platil 2 688,- Kč měsíčně. Protože jsem u veřejné obchodní společnosti započítávala do sociálního pojištění i dobrovolné nemocenské pojištění, přepočítám výše uvedenou tabulku s tím, že ti společníci, kteří nepodléhají dani z příjmů fyzických osob, budou platit výše zmíněné částky.

Tabulka 6.13 Přehled výsledného daňového zatížení u všech společností v Kč

	Zdravotní pojištění	Důchodové pojištění	Zdravotní a důchodové pojištění	Sociální pojistné celkem	Celkem s daní
Veřejná obchodní společnost	-	-	-	356 250	549 710
Komanditní společnost I	25 920	64 512	90 432	209 182	620 874
Komanditní společnost II	-	-	-	346 750	574 955
Společnost s ručením omezeným I	12 960	32 256	45 216	273 216	605 354
Společnost s ručením omezeným II	-	-	-	342 000	583 833
Akciová společnost	38 880	96 768	135 648	135 648	658 098

Zdravotní pojištění v tabulce 6.13 představuje nepojištěné společníky, kteří si měsíčně hradí částku 1 080,- Kč. U komanditní společnosti jsou to pánové Slepíčka a Kratochvíl. Způsob výpočtu je: $2 * 12 \text{ měsíců} * 1 080,- \text{ Kč} = 25 920,- \text{ Kč}$. U společnosti s ručením omezeným I si toto pojistné bude hradit pan Kratochvíl a u akciové společnosti všichni tři

společníci. Předpokládám, že tito společníci si platí i dobrovolné důchodové pojištění. Způsob výpočtu je u komanditní společnosti: $2 * 12 \text{ měsíců} * 2\,688,- \text{ Kč} = 64\,512,- \text{ Kč}$.

Nejméně do veřejného rozpočtu odvede veřejná obchodní společnost, dále komanditní společnost, která své komanditisty zaměstnává. Další je společnost s ručením omezeným, která zaměstnává všechny své tři společníky. Tyto tři společnosti se vejdu do částky 600 000,- Kč. Čtvrtá je společnost s ručením omezeným, která zaměstnává dva své společníky. Pátá je komanditní společnost, která své komanditisty nezaměstnává. Na posledním místě skončila akciová společnost, která své akcionáře nezaměstnává. Ta zaplatí dokonce až o 108 388,- Kč více než veřejná obchodní společnost.

Nejmenšímu daňovému zatížení tedy podléhá společnost, která platí pouze daň z příjmů fyzických osob. Ale na druhou stranu zde existuje vysoké riziko, protože tito společníci ručí za závazky společnosti celým svým majetkem. Na druhém místě vyšla společnost, která platí daň z příjmů fyzických i právnických osob. Tato společnost platí daň z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti a daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků. Zaměstnat své společníky se vyplatí, protože náklady snižují daň z příjmů právnických osob a společník si může uplatnit řadu nezdanitelných položek a slev na dani při výpočtu daně z příjmů fyzických osob. Základ daně se také snižuje o pojistné na sociální zabezpečení a na zdravotní pojištění. Tato společnost platí menší daně.

Naopak u společníků, kteří dostávají pouze podíly na zisku, kdy společnost platí vysokou daň jak z příjmů právnických osob, tak srážkovou daň, se toto pojištění odečítá od čistých příjmů každého ze společníků.

Ta společnost, která nezaměstnává své společníky, zaplatí největší částku na daních. Když k tomu přičteme pojištění, které si hradí společníci sami, tato společnost odvede největší částku do veřejného rozpočtu. I když se zprvu zdála být tato situace nejlepší, opak je pravdou.

7. Závěr

Základním cílem této práce bylo posouzení rozdílů ve zdanění jednotlivých právních forem obchodních společností daní z příjmů.

Na jednotlivé obchodní společnosti lze nahlížet z pohledu daně z příjmů jako na plátce daně z příjmů fyzických osob a plátce daně z příjmů právnických osob. Společníci veřejné obchodní společnosti a podíl komplementářů v komanditní společnosti podléhají dani z příjmů fyzických osob a patří do dílčího základu daně z příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. Dále společníci, kteří jsou ve společnosti zaměstnání podléhají dani z příjmů fyzických osob – příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky. Společnost s ručením omezeným, akciová společnost a podíl připadající na společnost v komanditní společnosti podléhají dani z příjmů právnických osob. Dále vznikají příjmy, které tvoří samostatný daňový základ a zdaňují se srážkou u zdroje. Tyto vznikají, když se společnost, respektive valná hromada, rozhodne vyplácet společníkům podíly na zisku. Zde se objevuje vnitřní dvojí zdanění.

Z důvodů, že účetní soustava v České republice neposkytuje daňový pohled na účetnictví, je nutno skutečnosti zjištěné v účetnictví přizpůsobit daňovým potřebám. Výpočtu daňové povinnosti předchází zjištění výsledku hospodaření v účetnictví. Mimo rámec účetnictví se musí provést úprava na daňový základ, která spočívá v očištění nákladů a výnosů o daňově neuznatelné podle zákona o dani z příjmů. Takto upravený daňový základ je možno dále snižovat o položky odčitatelné od základu daně. Ze sníženého základu daně se vypočítá daňová povinnost, která může být v některých případech snížena o slevy na dani. Výsledná částka po těchto úpravách představuje vlastní daňovou povinnost společnosti.

V příkladech uvedených v praktické části práce jsou zřejmé rozdíly ve výpočtu daně z příjmů jak fyzických tak i právnických osob. Na základě uvedených výpočtů výše daňové povinnosti jednotlivých obchodních společností se zdá, že z daňového hlediska je výhodnější podléhat dani z příjmů fyzických osob, tedy být společníkem veřejné obchodní společnosti nebo komplementářem v komanditní společnosti. Daňová povinnost plátců daně z příjmů právnických osob (akciová společnost, společnost s ručením omezeným a část výsledku hospodaření u komanditní společnosti snižena o podíl přiznaný

komplementáři) je vyšší. Tento rozdíl je způsoben tím, že daň z příjmů fyzických osob má podobu klouzavé progresse, tzn. že sazba daně je odstupňována podle její výše, na rozdíl od daně z příjmů právnických osob, kde je sazba daně jednotná, tedy 24 % pro všechny daňové základy.

Důležitou roli zde hraje i pojistné na sociální zabezpečení a na zdravotní pojištění, které společnost také platí. Toto pojistné platí společníci, kteří si podávají přiznání k dani z příjmů fyzických osob a také společnost za své zaměstnance a dále je strženo z hrubé mzdy každého zaměstnance. Ačkoliv pojistné je u těchto poplatníků vyšší, celková částka odvedená do veřejného rozpočtu je menší a to zejména díky nižším daním.

Pro společnost ELEKTRO bych doporučovala veřejnou obchodní společnost jako právní formu podnikání. Tato společnost zaplatí sice největší částku na sociálním pojistném, ale nejmenší na daních. Do veřejného rozpočtu odvede tato společnost nejmenší částku.

8. Summary

Main and basic aim those work is remit contrary in taxation various corporations. By selection of kind of company at its foundation is tax question one from the main questions. There is also important a warranty of liabilities of company.

Companies are distinguishing into personal and capital. To the personal companies belongs co - partnership and in commendam. Among capital companies belongs to Ltd Company and joint-stock company. At the end of accounting period investigate the accounting entity its economic result. That finds out in book - keeping comparison expenses and incomes. Operating results in Czech republic are not equal to tax base. On tax base must be converted. From aspect of tax we have two kind of companies: taxpayer like taxable person and taxation of corporations.

Co - partnership is subject liable to income tax of physical persons. In commendam pays both income taxes for natural person (unlimited partners) and for corporation (limited partners). Joint-stock company and Ltd are companies liable to income tax for corporation. There is shown on an example how to transform income trading onto tax base in different companies. From tax point of view is preferable to be liable to income tax for physical entity, it means it is better to be attendant of public company or to be unlimited partner of in commendam. Tax liability for corporations is higher then tax liability for physical entity.

Key words

Company

Economic result

Tax

Tax base

Natural person

9. Literární přehled

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění.

Pilařová I.: Účetní a daňové problémy právnických osob v praxi 2006. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2006. ISBN 80-247-1608-9.

Vančurová A., Láchová L.: Daňový systém ČR aneb učebnice daňového práva. 8. vyd. Praha: VOX, 2006. ISBN 80-86324-60-5.

Müllerová L.: Účetnictví podnikatelů. 1. vyd. Praha: VŠE, 2005. ISBN 80-245-0860-5.

Pokorná J.: Základy práva obchodních společností s příklady a otázkami. 2. vyd. Brno: 2002. ISBN 80-210-3024-0.

Klang M.: Obchodní společnosti. 1. vyd. Praha: ARCH, 2004. ISBN 80-86165-90-6.

Dvořák T.: Veřejná obchodní společnost. 1. vyd. Praha: Aspi Publishing, 2003. ISBN 80-86395-61-8.

Boněk V., Běhounek P., Benda V., Holme A.: Lexikon – Daňové pojmy. 1 vyd. Ostrava: Nakladatelství Jiří Motloch – Sagit, 2001. ISBN 80-7208-265-5.

www.mfcr.cz

www.mpsv.cz

www.cssz.cz