



Ekonomická  
fakulta  
Faculty  
of Economics

Jihočeská univerzita  
v Českých Budějovicích  
University of South Bohemia  
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví a financí

Bakalářská práce

# Dopad změny právní formy podnikání na výši daně z příjmů

Vypracoval: Eliška Voplakalová  
Vedoucí práce: Ing. Jarmila Rybová, Ph.D.

České Budějovice 2018

**ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE**  
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Eliška VOPLAKALOVÁ**  
Osobní číslo: **E15096**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**  
Název tématu: **Dopad změny právní formy podnikání na výši daně z příjmů**  
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl:

Identifikovat dopady na výši daně z příjmů při přechodu ze živnostenského podnikání na společnost s ručením omezeným a navrhnout řešení pro omezení negativních daňových dopadů.

Osnova:

Úvod.

1. Úprava výpočtu daně z příjmů fyzických osob při vedení daňové evidence.
2. Úprava výpočtu daně z příjmů právnických osob.
3. Přechod z daňové evidence na podvojně účetnictví, odlišnosti ve výpočtu daně.
4. Výpočet částky daně z příjmů fyzických osob u konkrétního poplatníka.
5. Návrh výpočtu daně po změně právní formy podnikání.
6. Návrh postupů předcházejících změně právní formy s ohledem na optimalizaci daně z příjmů.

Závěr.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **40-50 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

**Marková, H. (2016). Daňové zákony 2016. Praha: Grada.**

**Pilařová, I. (2016). Účetní a daňové případy řešené v s.r.o. 5. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer.**

**Skálová, J. (2015). Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností. 2. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer.**

**Vančurová, A., Láchová, L. (2016). Daňový systém ČR 2016. Praha: VOX.**


Vedoucí bakalářské práce:

**Ing. Jarmila Rybová**

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: **13. ledna 2017**

Termín odevzdání bakalářské práce: **15. dubna 2018**

  
doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.

děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA  
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
EKONOMICKÁ FAKULTA  
Studentská 13 (6)  
370 05 České Budějovice  
IČ 600 76 658, DIČ CZ60076658

  
doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 13. ledna 2017

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to - v nezkrácené podobě/v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou - elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č.

111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Chomutově dne 7. 4. 2018

.....

Eliška Voplakalová

## **Poděkování**

Tímto bych ráda poděkovala své vedoucí práce Ing. Jarmile Rybové, Ph.D. za čas a odborné rady, které věnovala pro úspěšné zpracování mojí bakalářské práce.

## Obsah

Úvod.....	4
1. Podnikání a jeho právní formy.....	6
1.1 Osoba samostatně výdělečně činná.....	6
1.2 Společnost s ručením omezením.....	8
1.2.1 Založení a vznik společnosti.....	9
1.2.2 Vklady a základní kapitál.....	9
1.2.3 Společníci.....	10
1.2.4 Orgány společnosti.....	10
1.2.5 Jednočlenná společnost.....	11
1.2.6 Rozdělení zisku a odměňování členů společnosti.....	11
2. Daň z příjmů fyzických osob.....	13
2.1 Poplatníci a předmět daně z příjmů fyzických osob.....	13
2.2 Příjmy a výdaje v samostatné činnosti.....	14
2.2.1 Daňově uznatelné výdaje v rámci daňové evidence.....	15
2.2.2 Uplatnění výdajů procentem z příjmů.....	16
2.3 Výpočet daně z příjmů při vedení daňové evidence.....	17
2.3.1 Inventarizace a uzavření daňové evidence.....	17
2.3.2 Zjištění a úprava základu daně.....	18
2.3.3 Výpočet daně před slevami a solidární zvýšení daně.....	19
2.3.4 Uplatnění slev.....	19
3. Sociální pojištění.....	21
3.1 Sociální pojištění osoby samostatně výdělečně činné.....	22
4. Daň z příjmů právnických osob.....	24
4.1 Poplatníci a základ daně.....	24
4.2 Výnosy a náklady účetní jednotky.....	24
4.2.1 Odpisy.....	25

4.2.2	Rezervy a opravné položky .....	26
4.3	Výpočet daně z příjmů právnických osob .....	26
4.3.1	Tvorba a úprava základu daně .....	27
4.3.2	Výpočet daně a uplatnění slev .....	27
4.4	Zdaňování podílů na zisku a odměn v s.r.o. ....	28
5.	Přechod fyzické osoby na s.r.o. ....	29
5.1	Přechod z daňové evidence na účetnictví.....	29
5.1.1	Účetnictví .....	29
5.1.2	Daňová evidence .....	30
5.1.3	Rozdílná tvorba základu daně v daňové evidenci a účetnictví.....	32
5.2	Možnosti převodu živnosti na s.r.o. ....	33
5.2.1	Prodej obchodního závodu .....	33
5.2.2	Vklad obchodního závodu.....	36
5.2.3	Souběžné podnikání fyzické osoby a nové s.r.o.....	38
6.	Metodika .....	42
7.	Charakteristika podnikání vybrané fyzické osoby .....	44
8.	Výpočet daně z příjmů fyzických osob.....	46
8.1	Výpočet daňové zátěže při uplatnění prokázaných výdajů .....	46
8.2	Výpočet daňové zátěže při uplatnění paušálních výdajů .....	47
9.	Výpočet daně z příjmů právnických osob.....	49
9.1	Varianta výplaty pouze ve formě podílu na zisku.....	50
9.2	Kombinace výplaty podílu na zisku a odměn v rámci s.r.o. ....	51
10.	Dopady převodu živnosti na s.r.o. do daně z příjmů .....	54
10.1	Prodej obchodního závodu .....	55
10.1.1	Prodej obchodního závodu v roce 2016 .....	55
10.1.2	Prodej obchodního závodu v roce 2017 .....	56
10.2	Prodej obchodního majetku.....	58

10.2.1	Prodej obchodního majetku v roce 2016.....	58
10.2.2	Prodej obchodního majetku v roce 2017.....	59
10.3	Vklad obchodního závodu.....	61
10.3.1	Vklad obchodního závodu v roce 2016.....	61
10.3.2	Vklad obchodního závodu v roce 2017.....	62
10.4	Vklad obchodního majetku.....	64
10.4.1	Vklad obchodního majetku v roce 2016.....	64
10.4.2	Vklad obchodního majetku v roce 2017.....	65
11.	Vyhodnocení změny právní formy .....	68
12.	Závěr .....	72
	Summary .....	74
	Zdroje .....	75
	Seznam tabulek .....	77
	Seznam obrázků .....	78



## Úvod

Řada fyzických osob podnikatelů v současnosti zvažuje, jakým způsobem je možné optimalizovat svou daňovou zátěž. Jednou z možností může být výběr právní formy podnikání, která ovlivňuje využití optimalizace u daně z příjmů. Fyzické osoby podnikatelé mohou volit pro svou živnost formu právnické osoby, nejčastěji společnost s ručením omezeným. Tato forma není náročná na základní kapitál, jako je tomu například u akciových společností.

V literatuře zabývající se přínosy obchodních společností lze vyčíst několik výhod, které podnikání pod hlavičkou společnosti s ručením omezeným nabízí. Podnikatelům například vzniká omezená forma ručení za závazky společnosti, majetek jednotlivých společníků je lépe chráněn, může dojít ke zlepšení prestiže firmy a otevření cesty k některým zakázkám, které vyžadují přítomnost právnických osob. V případě úmrtí vedoucí osoby podnik nezaniká a může pokračovat ve své činnosti a je také lépe převoditelný na případné nástupce, ať už z řad rodinných příslušníků či jiných osob.

Pro některé podnikatele navíc nabízí možnost jak optimalizovat svou daňovou zátěž. Ta může nastat v důsledku změny daně z příjmů fyzických osob na daň z příjmů osob právnických nebo jako výsledek rozdílného účtování v rámci daňové evidence a účetnictví právnické osoby.

Důvodem pro změnu jsou pro některé subjekty, vedle výhod společnosti s ručením omezeným, i nevýhody podnikání samotné fyzické osoby. Za často jmenované nevýhody je uváděno ručení za závazky celým svým majetkem, jednání pouze prostřednictvím své osoby a v případě úmrtí podnikatele pokračování živnosti jen na omezenou dobu podle zákonných podmínek. Další možnou nevýhodou jsou příjmy z podnikání fyzické osoby, které podléhají nejen dani z příjmů, ale i povinným odvodům na sociální a zdravotní pojištění. Naproti tomu lze za výhodu považovat menší administrativní zátěž fyzické osoby, která ale nemusí být vždy dostatečně nízká zejména u rychle rostoucích podniků, a vedení daňové evidence se může ukázat jako nedostatečné.

Podnikatel, stojící před rozhodnutím zda tímto způsobem změní své podnikání, musí do svých kalkulací zahrnout celou řadu faktorů. Při samotném způsobu převodu jsou jimi zejména náklady a daňové dopady při vedení účetnictví namísto daňové evidence, náklady spojené se vznikem a fungováním nové společnosti s ručením omezeným a další. V praxi mohou nastat situace, kdy se podnikatel i přes vyšší náklady a ne-

gativní daňové dopady rozhodne pro změnu svého podnikání ze zcela jiných důvodů. I v tomto případě je třeba analyzovat způsob převodu podnikání a odhalit negativní daňové dopady, aby je bylo možné co nejúčinněji minimalizovat.

Účelem této práce je zmapování převodu podnikání konkrétního poplatníka, který dosud podniká jako fyzická osoba, na společnost s ručením omezeným, porovnání daňové povinnosti obou subjektů a nalezení vhodného řešení, jak tuto změnu uskutečnit s minimálními negativními dopady na daň z příjmů.

Práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretický úvod má za úkol přiblížení problematiky zdanění samostatné výdělečné činnosti fyzických a právnických osob v České republice. Společně s právní úpravou jednotlivých forem podnikání, se zaměřením na fyzickou osobu podnikatele a společnost s ručením omezeným, se věnuje postupu tvorby daňového základu a výpočtu daně z příjmů. Součástí je popis způsobů převodu podnikání, jejich daňové, popřípadě účetní dopady, i rozdílná tvorba základu daně při vedení daňové evidence a účtování v systému podvojného účetnictví.

V praktické části se jednotlivé výpočty řídí pravidly vycházejícími z metodiky práce. Jsou zde využity uvedené teoretické poznatky pro výpočet konkrétní daňové povinnosti poplatníka jako fyzické osoby podnikatele podle současného stavu jeho podnikání a daňové povinnosti, která by z uvedeného podnikání plynula, kdyby bylo provozováno společností s ručením omezeným. Pro stanovení daňových dopadů je mimo jiné zkoumána forma výplaty zisku a odměn ve společnosti. Další část se týká převodu podnikání na společnost s ručením omezeným, určení daňových i účetních dopadů a výběru nejvhodnější varianty respektující specifické požadavky konkrétního podniku.

V závěru jsou uvedené výpočty porovnány a je vyvozena vhodná forma převodu podnikání, stanovena možná doporučení pro omezení negativních daňových dopadů a stručný návrh postupů vybranému podnikateli pro ulehčení v jeho rozhodování a snadnější orientaci při této významné změně.

# 1. Podnikání a jeho právní formy

Po změnách platných od 1. ledna 2014 pojem podnikatel upravuje občanský zákoník, který jej definuje v § 420 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., jako toho, kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku.

Podmínky živnostenského podnikání a kontrolu jejich dodržování zajišťuje živnostenský zákon č. 455/1991 Sb. Za živnost je zde považována soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem. Podle § 5 odst. 1 tohoto zákona může živnost provozovat fyzická nebo právnická osoba, splní-li podmínky stanovené zákonem. Přesné vymezení fyzické a právnické osoby, včetně obchodního závodu, nalezneme v novém občanském zákoníku.

Obchodní závod je dle § 502 zákona č. 89/2012 Sb. občanského zákoníku organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti. Má se za to, že závod tvoří vše, co zpravidla slouží k jeho provozu. U právnické osoby je to veškeré její jmění. V případě fyzické osoby podnikatele se jedná pouze o majetek a dluhy, které slouží k provozu jeho podnikatelské činnosti, souhrnně označovaného jako obchodní majetek. Ostatní majetek, který je pouze pro osobní potřebu podnikatele je zde nutno správně oddělit.

## 1.1 Osoba samostatně výdělečně činná

O osobě samostatně výdělečně činné hovoří zákon č. 155/1995 Sb. o důchodovém pojištění, kde se za osobu samostatně výdělečně činnou, pro účely pojištění, považuje osoba, která ukončila povinnou školní docházku a dosáhla věku alespoň 15 let, a která vykonává samostatnou výdělečnou činnost, nebo spolupracuje při výkonu samostatné výdělečné činnosti, pokud, podle zákona o daních z příjmů, na ni lze rozdělovat příjmy dosažené výkonem této činnosti a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Co lze rozumět výkonem samostatné výdělečné činnosti se lze dočíst v § 9 odst. 3 zákona č. 155/1995 Sb. o důchodovém pojištění. Jedná se o:

- podnikání v zemědělství, je-li fyzická osoba provozující zemědělskou výrobu evidována podle zvláštního zákona
- provozování živnosti na základě oprávnění podle zvláštního zákona

- činnost společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti vykonávaná pro tuto společnost
- výkon umělecké nebo jiné tvůrčí činnosti na základě autorskoprávních vztahů
- výkon jiné činnosti konané výdělečně na základě oprávnění podle zvláštních předpisů

Živnost osoby samostatně výdělečně činné je možné vykonávat na základě živnostenského oprávnění vydávaného příslušným úřadem. Fyzická osoba nemusí být zapsána ve veřejném rejstříku, jak je tomu u právnických osob, a je na jejím uvážení, zda se rozhodne pro vedení daňové evidence nebo účetnictví, pokud nepřesáhne limity stanovené zákonem.

Společně s podnikatelem se můžou na jeho podnikání podílet i spolupracující osoby. Příjmy a výdaje jsou tak rozděleny na poplatníka a další zúčastněné osoby. Institut spolupracující osoby nelze využít z titulu podílu společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti. Za spolupracující osobu se podle § 13 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů považuje spolupracující manžel, spolupracující osoba žijící s poplatníkem ve stejné domácnosti nebo člen rodiny zúčastněný na provozu rodinného závodu. U spolupracujících osob musí být výše podílu na příjmech a výdajích stejná.

Příjmy a výdaje se u spolupracujících osob rozdělují tak, aby podíl příjmů a výdajů připadající na spolupracující osoby nečinil v úhrnu více než 30 % a částka, o kterou příjmy převyšují výdaje, činila za zdaňovací období nejvýše 180 000 Kč a za každý započatý kalendářní měsíc spolupráce nejvýše 15 000 Kč. (Rybová, 2015) V případě, že je spolupracující osobou pouze manžel, se příjmy a výdaje rozdělují tak, aby podíl příjmů a výdajů připadající na manžela nečinil více než 50 % a za každý započatý kalendářní měsíc spolupráce nejvýše 45 000 Kč.

Fyzická osoba podnikatel je povinna, i v případě rozhodnutí neúčtovat v soustavě podvojného účetnictví, evidovat některé skutečnosti svého podnikání důležité ke správnému zjištění daňového základu. Z tohoto důvodu, v případě uplatnění skutečně vynaložených výdajů, vede podnikatel daňovou evidenci. Pokud je to pro něj výhodnější a splní-li odpovídající podmínky, volí formu uplatnění výdajů procentem z příjmů, kdy je povinen evidovat záznamy o příjmech a pohledávkách v souvislosti se samostatnou výdělečnou činností.

Podnikatelé se mohou dobrovolně rozhodnout i pro vedení účetnictví v podvojném systému, popř. někteří naplňující podmínky stanovené zákonem, vedou účetnictví povinně. Konkrétně jsou jimi tyto fyzické osoby (Pilátová, 2017):

- Osoby zapsané do obchodního rejstříku
- Osoby, jejichž obrat přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 mil. Kč
- Některé osoby podnikatelé či společníci sdružení ve společnosti
- Osoby účtující podle zvláštního právního předpisu

## 1.2 Společnost s ručením omezením

Úpravu právnické osoby zajišťuje občanský zákoník, kde je charakterizována jako organizovaný útvar s právní osobností, vlastními právy a povinnostmi slučujícími se s její právní povahou. Právnické osoby jsou zapisovány do veřejných rejstříků, v případě obchodních korporací je to zápis do obchodního rejstříku.

Zákon č. 90/2012 Sb. o obchodních korporacích rozděluje korporace na obchodní společnosti a družstva. Mezi obchodní společnosti patří veřejná obchodní společnost (v.o.s.) a komanditní společnost (k.s.), které jsou dále uváděny jako tzv. osobní společnosti. Dále mezi ně patří společnost s ručením omezeným (s.r.o.) a akciová společnost (a.s.) uváděné jako společnosti kapitálové.

Společnost s ručením omezeným je nejmladší formou obchodní společnosti. Její označení může být nahrazeno zkratkou „spol. s.r.o.“ nebo „s.r.o.“ Je zakládána s povinně vytvářeným základním kapitálem, jehož částka se po nové úpravě zákona snížila z 200 000 Kč na 1 Kč. Běhounek (2016) toto nahrazení vysvětluje jako reakci na mylnou představu o základním kapitálu majícího funkci zajištění společnosti vůči věřitelům. Zároveň uvádí, že se zákon snaží posílit práva věřitelů, tzn. lepší vymahatelnost vůči jednatelům, kteří způsobí platební neschopnost společnosti.

Účastí na společnosti plynou společníkům určitá práva a povinnosti. Jedná se především o právo podílet se na zisku společnosti a další majetková práva, nebo právo ovlivňovat řízení společnosti apod. Povinností pak je splacení vkladu do základního kapitálu, realizovat účel založení společnosti a plnit povinnosti stanovené společenskou smlouvou. (Běhounek, 2016)

### **1.2.1 Založení a vznik společnosti**

Podrobné znění zákona vztahujícího se ke společnosti s ručením omezeným nalezneme v Části 1 Hlavy 4 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodních korporacích.

Zakladatelem společnosti s ručením omezeným může být fyzická i právnická osoba, tuzemská i zahraniční. Samotný počet zakladatelů není nijak omezen. Založení společnosti zahrnuje několik potřebných úkonů.

Prvním a důležitým krokem je uzavření společenské smlouvy. V případě kapitálových společností (jako je i s.r.o.) vyžaduje zákon formu veřejné listiny, kterou se zde rozumí notářský zápis. Kapitálovou společnost může založit i jediný zakladatel, v tomto případě se zakládá zakladatelskou listinou, která musí mít také formu notářského zápisu. Společenská smlouva i zakladatelská listina by měly obsahovat minimálně název společnosti, předmět podnikání, určení společníků, určení druhů podílů každého společníka a práv a povinností s nimi spojených, výši vkladů a základního kapitálu a počet jednatelů a způsob jejich jednání za společnost. V momentě založení by měly obsahovat také vkladovou povinnost zakladatelů, včetně lhůty pro její splnění, určení jednatelů, popřípadě jiných orgánů společnosti, určení správce vkladů a u nepeněžitého vkladu jeho popis včetně ocenění určeného znalcem.

Následuje podání návrhu na zápis do obchodního rejstříku, kterému předchází opatření živnostenského oprávnění, na základě kterého je pak možné o zápis požádat a splacení celé výše nepeněžitého a nejméně 30 % peněžitého vkladu.

K samotnému vzniku obchodní korporace, který je nutno odlišit od jejího založení, dojde až zápisem do obchodního rejstříku. Tento zápis je povinný pro všechny obchodní korporace. Hned po vzniku je nová společnost povinna registrovat se u místně příslušného finančního úřadu.

### **1.2.2 Vklady a základní kapitál**

Vkladem se rozumí, podle § 15 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodních korporacích, peněžní vyjádření hodnoty předmětu vkladu do základního kapitálu obchodní korporace. Vzniká zde vkladová povinnost společníkovi, kterou lze splnit peněžním nebo nepeněžním vkladem. Tuto povinnost je třeba splnit do pěti let ode dne vzniku společnosti, popřípadě dříve, pokud to tak určí společenská smlouva.

Souhrn všech vkladů je pak základním kapitálem společnosti. Nejnižší možný vklad společníka je 1 Kč, pokud společenská smlouva neurčí vyšší minimální vklad. Proto i minimální základní kapitál je 1 Kč. Pilařová (2016) uvádí obecné doporučení, aby byl základní kapitál i přes svou možnou minimální výši dostatečně vysoký k pokrytí alespoň počátečních výdajů spojených se založením a vznikem společnosti.

### **1.2.3 Společníci**

Společníkem může být podle zákona o obchodních korporacích fyzická nebo právnická osoba a počet společníků není nijak omezen. Je proto možná i společnost s jediným společníkem. Společníci ručí společně a nerozdílně do výše svých nesplacených vkladů, podle stavu zapsaného v obchodním rejstříku v době, kdy byli věřitelem vyzváni k plnění.

Podíl společníka závisí na výši jeho vkladu, konkrétně na poměru jeho vkladu vůči základnímu kapitálu. I zde může, dle zákona, společenská smlouva umožnit výjimky. Dále v ní může být úprava různých druhů podílů. Mimo základní podíly, se kterými nejsou spojena žádná zvláštní práva a povinnosti, je možno určit i jiné druhy se specifickými podmínkami.

Společníci mají také právo na informace spojené se společností. Mohou na valné hromadě i mimo ni požadovat od jednatelů informace o společnosti, nahlížet do dokladů společnosti, kontrolovat údaje obsažené v předložených dokladech apod. Společnost je povinna vést seznam společníků, kde uvádí základní údaje o těchto osobách, které jsou podrobně upraveny zákonem. Další podrobnosti o společnicích je možné najít v první části zákona č. 90/2012 Sb. o obchodních korporacích.

### **1.2.4 Orgány společnosti**

Nejvyšším orgánem je valná hromada, jejímž prostřednictvím společníci hlasují a společně rozhodují, například o změně společenské smlouvy, jmenování a odvolávání jednatelů, zvýšení základního kapitálu atd. V jednočlenné společnosti tuto funkci vykonává sám společník.

Statutárním orgánem jsou jednatele. Společnost může mít jednoho i více jednatele, kteří mohou dle společenské smlouvy tvořit jeden kolektivní orgán. Výlučným právem jednatele je obchodní vedení společnosti. Zajišťuje vedení předepsané evidence a

účetnictví, seznamu společníků a na žádost informuje společníky o věcech společnosti. Jednatel vykonává obchodní vedení na základě smlouvy o výkonu funkce.

Dobrovolným kontrolním orgánem může být například dozorčí rada, mezi jejíž povinnosti patří dohled na činnost jednatelů, nahlíží do obchodních a účetních knih a další. Členem dozorčí rady nemůže být jednatel společnosti nebo jiná osoba jednající za tuto společnost.

### **1.2.5 Jednočlenná společnost**

Podnikatel může usilovat o založení společnosti, ve které bude figurovat sám. Společnost proto bude mít jen jediného společníka a jediného jednatele. Jednočlennou společnost připouští § 11 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodních korporacích.

Nejvyšším orgánem je pak v této společnosti její společník. Důležité je, že podle výše uvedeného zákona smlouva uzavřená mezi jednočlennou společností zastoupenou jediným společníkem a tímto společníkem vyžaduje písemnou formu s úředně ověřenými podpisy. To znamená, že by se takto mělo postupovat například v případě uzavření smlouvy o výkonu funkce, kde je stejná osoba na obou stranách smluvního vztahu, a to jako jednatel na jedné straně a zástupce společnosti na straně druhé.

### **1.2.6 Rozdělení zisku a odměňování členů společnosti**

V rámci účetní závěrky je zjištěn výsledek hospodaření, se kterým společnost dále nakládá podle daných pravidel. O tomto dalším postupu rozhoduje valná hromada nebo, v případě jednočlenné společnosti, jediný společník. Výsledek hospodaření je možné přerozdělit do rezervních nebo dalších fondů, uhradit s ním ztrátu minulých let, zvýšit základní kapitál či jej ponechat jako nerozdělený, anebo jej vyplatit formou podílů společníkům a dalším osobám dle smlouvy. (Pilařová, 2016)

Jednatelé jsou pověřeni obchodním vedením společnosti a za výkon této činnosti mohou mít sjednanou odměnu. Pokud tak není učiněno, je výkon funkce bezplatný. Vedoucí činnost vykonávají na základě smlouvy o výkonu funkce, kterou upravuje zákon o obchodních korporacích. Jednatelé a společníci mohou vykonávat i další druhy činností. Jedná se například o situaci v jednočlenné společnosti, kdy je společník zároveň jednatelem společnosti a vykonává hlavní činnost společnosti v oboru, ve kterém společnost podniká. Běhounek (2016) se v tomto případě přiklání k právní úpravě činnosti formou



příkazní smlouvy, protože se nejedná o pracovněprávní vztah, kdy je potřeba naplnit znaky závislé práce. Pracovněprávní vztah mezi společností a společníkem, řídící se zákoníkem práce, lze uzavřít v případě, kdy má společnost více společníků nebo jednatelů.

## 2. Daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů fyzických osob patří mezi nejsložitěji konstruovanou daň v našem daňovém systému. (Vančurová, 2016) Upravuje ji zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. V tomto zákoně nalezneme úpravu jak daně z příjmu fyzických osob, tak daň z příjmů osob právnických. Fyzických osob se týká první část a jsou zde uvedeny nejdůležitější pojmy a způsob konstrukce daně.

Pro stanovení celkové daňové zátěže, která podnikateli během jeho činnosti vznikne, je důležitá platba sociálního pojištění, neboť významně snižuje disponibilní důchod podnikatele a v propočtech daňového zatížení jednotlivých subjektů by proto neměla chybět.

### 2.1 Poplatníci a předmět daně z příjmů fyzických osob

Poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou dle § 2 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů fyzické osoby, které mohou být daňovými rezidenty i nerezidenty.

Předmětem této daně jsou veškeré zdanitelné příjmy fyzické osoby a zpravidla se za ně považuje vše, co má za následek zvýšení majetku poplatníka, ať už se jedná o peněžní či nepeněžní příjem.

Zákon předmět daně z příjmů fyzických osob rozděluje do pěti skupin, které jsou označovány za dílčí základy daně.

*Tabulka 1: Dílčí základy daně z příjmů fyzických osob*

<b>Příjmy ze závislé činnosti</b>
<b>Příjmy ze samostatné činnosti</b>
<b>Příjmy z kapitálového majetku</b>
<b>Příjmy z nájmu</b>
<b>Ostatní příjmy</b>

*Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů*

Fyzická osoba pak v rámci daňového přiznání zjišťuje svou daňovou povinnost na základě všech těchto dílčích základů.

## 2.2 Příjmy a výdaje v samostatné činnosti

V rámci vedení daňové evidence je potřeba evidovat veškeré zdanitelné příjmy a daňově uznatelné náklady. Rozdíl mezi nimi tvoří dílčí základ daně, který je v rámci daňového přiznání, jak už bylo uvedeno výše, společně s dalšími dílčími základy upravován pro zjištění daňové povinnosti. V příloze číslo 1 daňového přiznání k dani z příjmu fyzických osob se též uvádějí údaje o hmotném majetku, peněžních prostředcích, zásobách, pohledávkách, ostatním majetku, dlužích a rezervách. Proto vzniká potřeba vedení daňové evidence, která zajistí podrobné údaje o majetku a dlužích podnikatele.

Příjmem ze samostatné činnosti se dle § 3 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů rozumí příjem peněžní, nepeněžní i nepeněžní příjem dosažený směnou. Oceňování nepeněžního příjmu se pro účely daní z příjmu oceňuje podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku nebo jako pětinasobek hodnoty ročního plnění, pokud příjem spočívá v jiném majetkovém prospěchu, jehož obsahem je opakující se nebo trvající plnění na dobu neurčitou, život člověka nebo na dobu delší než 5 let.

Příjmem neovlivňujícím dílčí základ daně jsou např. úroky, které patří mezi příjem z kapitálového majetku. Dále je možné najít příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů, anebo jsou od této daně osvobozeny. Jsou jimi například přijaté finanční nástroje, nabytí majetku dědictvím či odkazem, příjem daně z přidané hodnoty či příjmy osvobozené. (Vančurová, 2016)

Definici výdajů nalezneme v § 24 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů a jsou jimi výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Kromě tohoto zákona se řídí i dalšími, např. zákonem č. 593/1992 Sb. o rezervách. Pro subjekt je podstatné zorientovat se v jednotlivých druzích výdajů a správně určit, které výdaje ovlivňují dílčí základ daně a které nikoli. Výdajem neovlivňujícím dílčí základ daně je například nákup dlouhodobého hmotného majetku, nákup finančního majetku, sociální pojištění placené za vlastní osobu, daň z příjmu, daň z přidané hodnoty, manka a škody, výdaje pro vlastní potřebu a další.

Důležité je pro podnikatele především stanovení, které výdaje lze uplatnit a odečíst je tak od základu daně. Pravidla pro uplatnění výdajů jsou podobná jako u daně z příjmů právnických osob. (Hnátek, 2017) Fyzická osoba má ale navíc možnost výběru, jakým způsobem bude uplatňovat výdaje u příjmů ze samostatné činnosti. Výdaje na

dosažení, udržení nebo zajištění příjmů je totiž možné uplatnit v prokázané výši nebo využít paušální uplatnění výdajů procentem z příjmů<sup>1</sup>. Pro každé zdaňovací období se tedy může podnikatel rozhodnout, jakou formou výdaje uplatní.

### 2.2.1 Daňově uznatelné výdaje v rámci daňové evidence

Daňově uznatelné výdaje jsou pro podnikatele, jako subjekt snažící se snížit svou daňovou povinnost, významným nástrojem, jak její výši ovlivnit. Základní podmínky daňově uznatelných nákladů, jsou shodné pro fyzické i právnické osoby.

Měly by vždy souviset se zdanitelnými příjmy, proto v základu daně nelze uplatnit náklady související s příjmy osvobozenými nebo vyňatými ze základu daně. Dále splňují-li obecné pravidlo, že byly nutné k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů a musí být poplatníkem dostatečně prokazatelné a to jak formou dokladů, smluv a podobně, tak i odpovídající věcnou podstatou. Důležité je také určení některých účetních výdajů, kterých se týká daňový limit a je možné jejich uplatnění pouze do výše tohoto limitu. Jedná se například o příspěvky na stravování zaměstnanců, úbytky zásob apod. Některé výdaje jsou vázány na další podmínky určené zákonem nebo u nich může být jejich uplatnění přímo zakázán, jako je tomu u výdajů na reprezentaci nebo zůstatkové ceny při bezúplatném převodu majetku jako vkladu do právnické osoby ad. (Vančurová, 2016)

Konkrétně se za výdaj ovlivňující dílčí základ daně považuje nákup materiálu, zboží, mzdy, sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance, pořízení nehmotného majetku a jeho technického zhodnocení a daňové odpisy, které se u fyzické osoby vedoucí daňovou evidenci vztahují pouze k dlouhodobému hmotnému majetku. Nehmotný majetek se neodepisuje a výdaj na jeho pořízení je daňově uznatelný, jak bylo uvedeno v předchozím výčtu. (Pilátová, 2016) Odpisy jsou důležitou součástí daňově uznatelných nákladů a proto jejich základní charakteristika a možnosti využití budou uvedeny i dále, v kapitole věnující se zdanění právnických osob.

---

<sup>1</sup> Tento pojem nelze zaměnit s termínem paušální daň podle § 7a zák. č. 586/1992 Sb.

## 2.2.2 Uplatnění výdajů procentem z příjmů

Tato forma výdajů patří k nejjednodušším způsobům, jak výdaje z podnikatelské činnosti uplatnit a zároveň může být pro některé podnikatele zajímavým způsobem, jak snížit daňovou zátěž. Poplatník je v tomto případě povinen vést pouze evidenci příjmů a pohledávek vzniklých v souvislosti s výdělečnou činností a nemusí vést daňovou evidenci. Konkrétní procenta a limity jsou uvedeny v § 7 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Za rok 2016 se jednalo o následující podmínky:

**Tabulka 2: Přehled příjmů pro uplatnění výdajů procentem z příjmu**

Druh příjmů	% z příjmů	Limity pro uplatnění výdajů
příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství	80 %	nejvýše lze uplatnit výdaje do částky 1 600 000 Kč
příjmy z živnostenského podnikání řemeslného	80 %	nejvýše lze uplatnit výdaje do částky 1 600 000 Kč
příjmy ze živnostenského podnikání	60 %	nejvýše lze uplatnit výdaje do částky 1 200 000 Kč
příjmy z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku	30 %	nejvýše lze uplatnit výdaje do částky 600 000 Kč
jiné příjmy ze samostatné činnosti	40 %	nejvýše lze uplatnit výdaje do částky 800 000 Kč

*Zdroj: § 7 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů*

Má se za to, že uplatnění paušálních výdajů zahrnuje vše včetně odpisů hmotného majetku, mezd, paušálních výdajů na dopravu a dalších. Nad rámec paušálních výdajů tak nelze uplatňovat žádné další výdaje. Od roku 2017 však dochází ke snížení limitů a nově je zrušeno omezení uplatnění slev na manžela či manželku a daňové zvýhodnění na děti. V daňovém přiznání za rok 2017 si tak speciálně pro tento rok mohou poplatníci vybrat ze dvou variant. Buď využijí vyšší limit bez možnosti uplatnění slev na manžela/manželku či dítě nebo mohou uplatnit limit nižší a tyto slevy uplatnit. (Finanční správa, 2017)

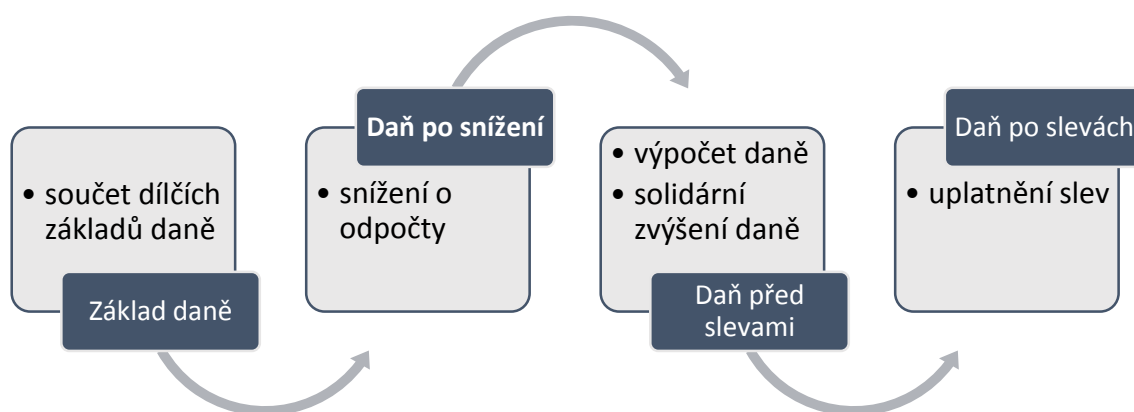
Vzhledem k tomu, že se uplatňování výdajů procentem týká pouze fyzických osob, je nutné, při rozhodování, zda přejít na společnost s ručením omezeným, počítat i

s touto variantou uplatnění. Jako právnická osoba tuto možnost nelze využít. Paušální výdaje jsou ale často legislativně upravovány a nemusí být vždy zcela jasné, jakou úsporu mohou přinést a jestli nebude výhodnější využít uplatnění výdajů v prokázané výši.

## 2.3 Výpočet daně z příjmů při vedení daňové evidence

Po určení a práci s daňovými a nedaňovými příjmy a výdaji je potřeba vzniklý základ dále upravovat, než je možno přesně určit daňovou povinnost. Konstrukce daně z příjmů fyzických osob není jednoduchá a podléhá řadě dalších úprav. Schematicky je možné ji znázornit takto:

*Obrázek 1: Schéma výpočtu daně z příjmů fyzických osob*



*Zdroj: vlastní zpracování*

Základ daně z příjmů fyzických osob vychází ze součtu již vyjmenovaných dílčích základů daně. Příjmy ze samostatné činnosti jsou tak jednou skupinou z pěti dílčích základů a podnikateli může vzniknout příjem i v dalších skupinách. Před vyplněním daňového přiznání podnikatel zjišťuje stav svého podnikání a uzavírá daňovou evidenci.

### 2.3.1 Inventarizace a uzavření daňové evidence

V § 7b odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů je uvedeno, že k poslednímu dni zdaňovacího období provede poplatník zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a dluhů a provede o tomto zjištění zápis. Nejedná

se proto přímo o inventarizaci majetku, kterou upravuje vyhláška o inventarizaci majetku a závazků určená účetním jednotkám.

Poplatník provádí jak fyzické zjištění zásob a hmotného majetku tak i soupis pohledávek a dluhů pomocí dokladů, jako jsou faktury, smlouvy a další. Pokud je zjištěn rozdíl je potřeba o něj upravit základ daně. Rozdílem, jak jej definuje zákon o dani z příjmu, mohou být manka, kdy je zjištěný stav nižší než stav účetní a škody jako fyzické znehodnocení majetku poplatníka. Na rozdíl od účetních předpisů zákon nedefinuje přebytek. (Pilátová, 2016) Za manka a škody se nepovažují technologické úbytky, úbytky z přirozených vlastností zásob, ztratné v maloobchodech apod. Pro daňové účely nelze uznat výdaje přesahující náhrady manka a škody, ale lze uznat např. výdaj vzniklý v důsledku živelných pohrom a jiné. Podrobnosti lze nalézt v § 24 a § 25 zákona o daních z příjmu.

### **2.3.2 Zjištění a úprava základu daně**

Jak už bylo několikrát uvedeno, dílčí základy daně obsahují příjmy všech druhů výdělečných činností konkrétního poplatníka. Jsou jimi příjmy ze závislé činnosti, podnikání, kapitálového majetku, nájmu a dalších příjmů stanovených zákonem. Každý dílčí základ má vlastní pravidla výpočtu, která jsou uvedena v první části zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů.

Dílčí základ daně z příjmů ze samostatné činnosti se určí jako rozdíl mezi zdaňovanými příjmy a daňově uznatelnými výdaji. Rozdíl u tohoto dílčího základu může být i záporný, výdaje mohou převyšovat příjmy a vzniklou daňovou ztrátu je pak možno v dalších zdaňovacích obdobích využít v rámci nestandardních odpočtů. (Dvořáková, 2017)

Do roku 2005 byly používány odpočty standardní i nestandardní s tím, že standardní odpočty byly od roku 2006 nahrazeny slevami na dani a proto se dále pracuje jen s odpočty nestandardními. (Vančurová, 2016)

V přehledu nejdůležitějších odpočtů, které se od základu odečítají, jsou například úroky z úvěru na bytové potřeby, bezúplatná plnění na veřejně prospěšné účely, příspěvky na penzijní pojištění, pojistné na životní pojištění, daňová ztráta a další. Přesnou úpravu a limity, týkající se těchto odpočtů, je možné najít v § 15 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů pojednávajícím o nezdanitelné části základu daně.

### 2.3.3 Výpočet daně před slevami a solidární zvýšení daně

V následujícím paragrafu, konkrétně § 16 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, je stanovena sazba daně z příjmů fyzických osob, která v současnosti činí 15 %. Základ daně po snížení o výše uvedené odpočty se tak v dalším kroku zaokrouhlí na celá sta dolů a vypočte se z něj daň ve výši 15 %. Takto stanovená částka daně se dále upravuje.

Daň se podle § 16a zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů dále zvýší o 7 % z kladného rozdílu mezi součtem příjmů ze závislé a samostatné činnosti a 48násobkem průměrné mzdy, kterou upravuje zákon o pojistném na sociální zabezpečení. Při určení průměrné mzdy pro rok 2016 se vychází z vyhlášky č. 244/2015 Sb., kde je součinem všeobecného vyměřovacího základu ve výši 26 357 Kč a přepočítacího koeficientu pro jeho úpravu ve výši 1,0246 průměrná mzda 27 006 Kč. Hranice pro solidární daň se následně určí jako 48násobek této průměrné mzdy, tedy celkem 1 296 288 Kč.

### 2.3.4 Uplatnění slev

Částku daně je možné snížit o slevy na dani, kterým se rozsáhle věnuje § 35 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Daň z příjmů lze snížit několika druhy slev.

Mezi slevy, týkající se přímo osoby poplatníka, patří základní sleva na poplatníka, která se týká všech poplatníků bez rozdílu a využívá se vždy v celé její výši. Dále mezi ně patří sleva na invaliditu a sleva pro studenta. Další slevy se vztahují k osobám, ke kterým má poplatník vyživovací povinnost. Patří mezi ně sleva na dítě nebo manželku (manžela). Od roku 2015 lze uplatnit slevu za umístění dítěte. (Dvořáková, 2016)

Novinkou pro fyzické osoby podnikatele, kteří se zapojili do elektronické evidence tržeb, je sleva na tuto evidenci dle § 35bc zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů ve výši 5000Kč. Slevu lze uplatnit pouze ve zdaňovacím období, kdy poplatník poprvé elektronicky zaevidoval platbu podle zákonné povinnosti a sleva činí nejvýše částku ve výši kladného rozdílu mezi 15 % dílčího základu daně ze samostatné činnosti a základní slevy na poplatníka. Kvůli této podmínce je rozhodující výše dílčího základu ze samostatné činnosti. Poplatníků s nižší částkou dílčího základu daně se tak nemusí týkat vůbec.

Přesné podmínky uplatnění vyjmenovaných slev lze nalézt v paragrafu 35 z úvodu této podkapitoly. Po těchto úpravách je stanovena konečná částka daně s příjmů

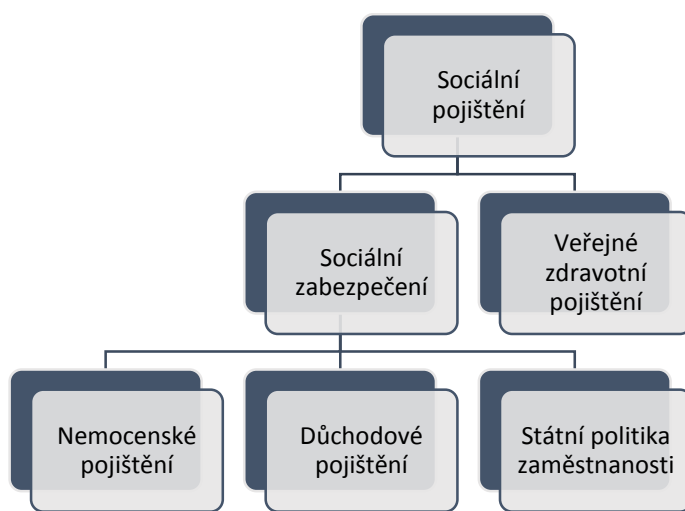


fyzických osob. V případech, kdy je daňová povinnost příliš nízká pro využití celé slevy na dítě, může poplatník nárokovat daňový bonus, tedy zbylou částku slevy, kterou mu vyplátí stát.

### 3. Sociální pojištění

Sociální pojistné upravuje zákon č. 589/1992 Sb. o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a zákon č. 48/1997 Sb. o veřejném zdravotním pojištění. Sociální pojištění je systémem stojícím mimo systém zdanění, i když pro některé své vlastnosti a hlavně nedobrovolnost vykazuje znaky daňových plateb. (Vančurová, 2016). Sociální pojištění má několik subsystémů.

**Obrázek 2: Schéma sociálního pojištění ČR**



*Zdroj: Vančurová (2016)*

Veřejné zdravotní pojištění slouží k financování nutné zdravotní péče. Jeho příjemcem jsou zdravotní pojišťovny. Plátcí mohou být jak osoby se zdanitelnými příjmy, tak i osoby bez zdanitelných příjmů. Zákon jako plátce jmenuje zaměstnavatele, zaměstnance, osoby samostatně výdělečně činné, osoby s trvalým pobytem na území České republiky a stát, který za velkou část sociálně znevýhodněných skupin obyvatelstva přebírá povinnost hradit pojistné. Tyto osoby pak nejsou plátcí pojištění.

Další částí je pojistné na sociální zabezpečení, které obsahuje nemocenské pojištění zajišťující dávky v případě krátkodobé pracovní neschopnosti (např. z důvodu nemoci či úrazu), důchodové pojištění zabezpečující podporu při dlouhodobé či trvalé pracovní neschopnosti (např. z důvodu stáří nebo invalidity) a příspěvky na státní politiku zaměstnanosti, jejímž cílem je podle ministerstva práce a sociálních věcí zajištění práva občanů na zaměstnání vyrovnáváním rozdílu mezi nabídkou a poptávkou pracovních sil.

Výši sazeb jednotlivých částí sociálního pojištění lze nalézt v § 7 zákona č. 589/1992 Sb. o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a v § 2 zákona č. 592/1992 Sb. o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění.

Z důvodů možnosti odměňování společníků a jednatelů společnosti odměnou, která je posuzována jako příjem ze závislé činnosti, jsou dále uvedeny základní podmínky stanovení sociálního pojištění v rámci pracovně právních vztahů a konkrétní daňové sazby.

Vyměřovací základ je pro zaměstnance hrubý peněžitý i nepeněžitý příjem snížený o příjmy vyňaté nebo osvobozené od daně z příjmů fyzických osob. Z tohoto základu je vypočteno sociální pojistné a to jak za zaměstnance, tak i zaměstnavatele a v souhrnné výši poté odvedeno zaměstnavatelem. Rozhodné období je u zaměstnanců kalendářní měsíc, za který pojistné platí. (Česká správa sociálního zabezpečení, 2017)

**Tabulka 3: Přehled sazeb sociálního pojištění v rámci pracovně právních vztahů**

<b>Forma výdělečné činnosti</b>	<b>Veřejné zdravotní pojištění</b>	<b>Sociální zabezpečení</b>	<b>Celkem</b>
<b>Zaměstnanec</b>	4,5 %	6,5 %	11 %
<b>Zaměstnavatel</b>	9 %	25 %	34 %
<b>Celkem</b>	13,5 %	31,5 %	45 %

*Zdroj: zákon č. 589/1992 Sb., zákon č. 592/1992 Sb.*

### **3.1 Sociální pojištění osoby samostatně výdělečně činné**

Za příjmy ze samostatné výdělečné činnosti pro účely sociálního pojištění se považují příjmy zahrnované do dílčího základu daně z příjmů ze samostatné činnosti.

(Vančurová, 2016)

Povinná je pro tohoto poplatníka účast na důchodovém pojištění, účast na nemocenském pojištění je dobrovolná. Poplatník může zvážit na kolik je u něj účast na tomto pojištění výhodná, popřípadě jakých výhod se při neúčasti vzdává. V rámci tohoto pojištění je možné čerpat peněžitou pomoc v mateřství nebo nemocenské dávky.

Zákon ukládá povinnost každé osobě samostatně výdělečně činné, která má příjmy z této činnosti, účastnit se veřejného zdravotního pojištění. (Pilátová, 2016)

Vyměřovací základ osoby samostatně výdělečně činné, podle metodiky ministerstva práce a sociálních věcí, je 50 % dílčího základu daně z příjmů ze samostatné činnosti. U výpočtu se používá minimální a maximální vyměřovací základ. Pokud určitý základ nedosahuje minimální hranici, je stanovena minimální záloha. Výpočet záloh na sociální zabezpečení se počítá jako 29,2 % z tohoto vyměřovacího základu. U záloh na veřejné zdravotní pojištění jde o 13,5 % z výše uvedeného vyměřovacího základu a není pro něj stanovena maximální hranice. Rozhodným obdobím je, na rozdíl od zaměstnance, kalendářní rok.

**Tabulka 4: Přehled konkrétních částek pro výpočet sociálního zabezpečení**

Sociální zabezpečení	Částka pro rok 2016	Částka pro rok 2017
<b>Maximální vyměřovací základ</b>	1 296 288 Kč	1 355 136 Kč
<b>Minimální roční vyměřovací základ</b>	81 024 Kč	84 696 Kč
<b>Minimální měsíční záloha</b>	1 972 Kč	2 061 Kč

*Zdroj: zákon č. 589/1992 Sb.*

**Tabulka 5: Přehled konkrétních částek pro výpočet veřejného zdravotního pojištění**

Veřejné zdravotní pojištění	Částka pro rok 2016	Částka pro rok 2017
<b>Minimální vyměřovací základ</b>	13 503 Kč	14 116 Kč
<b>Minimální měsíční záloha</b>	1 823 Kč	1 906 Kč

*Zdroj: zákon č. 592/1992 Sb.*

**Tabulka 6: Přehled sazeb sociálního pojištění pro OSVČ**

OSVČ	Veřejné zdravotní pojištění	Důchodové pojištění	Státní politika zaměstnanosti	Nemocenské pojištění
	13,5 %	28 %	1,2 %	2,3 %

*Zdroj: zákon č. 589/1992 Sb., zákon č. 592/1992 Sb.*

## 4. Daň z příjmů právnických osob

Tato daň patří k nejmladším daním daňového systému ČR. V současnosti dochází k postupnému snižování významu této daně. Vančurová (2016) to vysvětluje jako důsledek mobilního kapitálu v rámci globalizované ekonomiky. Podle ní může zvýšená snaha o výběr daně z kapitálu znamenat odsun tohoto kapitálu do zahraničí, kde panují výhodnější podmínky zdanění. Dále vysvětluje, že reakcí ze strany států je snižování daňové zátěže, která má za následek vyšší výnos daně, právě díky přelévání základů daně. Nicméně v dlouhodobém horizontu může nastat celkový pokles tohoto výnosu, neboť výše uvedenou daňovou politiku začnou využívat i další státy.

### 4.1 Poplatníci a základ daně

Daň z příjmů právnických osob je univerzální důchodová daň a jako takové jí podléhají všechny právnické osoby. Upravuje ji část 2 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Poplatníky mohou být daňoví rezidenti i nerezidenti a konkrétně jsou jimi právnické osoby, organizační složky státu a další.

Předmětem této daně jsou podle zákona příjmy z veškeré činnosti a příjmy z nakládání s veškerým majetkem.

Základ daně vychází, na rozdíl od dílčího základu daně z příjmů ze samostatné činnosti, z výsledku hospodaření před zdaněním, který je pro daňové účely dále upravován. Toto je důležitý rozdíl mezi výpočtem daňové povinnosti podnikatele účtujícího a podnikatele vedoucího daňovou evidenci.

Výsledek hospodaření se získá na základě účtovaných položek v systému podvojného účetnictví jako rozdíl mezi účtovanými výnosy a náklady účtových skupin 6 a 5. Skládá se z provozního a finančního výsledku hospodaření a jako jejich součet se označuje za výsledek hospodaření před zdaněním. Náklady a výnosy se účtují do období, se kterým časově a věcně souvisejí.

### 4.2 Výnosy a náklady účetní jednotky

Za výnosy se považují přijaté nebo nárokované přírůstky ekonomických užitků, které se účtují ve výši nárokované nebo získané protihodnoty. (Ryneš, 2017) Jsou to tedy veškeré výnosy společnosti, plynoucí z prodeje zboží, výrobků a služeb, z využívání aktiv podniku jinými osobami a další.

Mezi výnosy pak nepatří například přijaté prostředky od třetích stran, neboť přijatá půjčka od banky, není výnosem podniku, protože nijak nezvýšila ekonomický prospěch, pouze se zvýší částka pasiv. Dále se může jednat o zálohy na pořízení aktiv, daň z přidané hodnoty na dokladech a příjmy z výplaty základního kapitálu u podílníka z důvodu snižování základního kapitálu, pokud výplata nepodléhá srážkové dani.

Náklady je možné obecně definovat jako peněžní hodnoty, které podnik vynaložil na získání výnosů. Mají mnoho způsobů členění, například náklady přímé a nepřímé, variabilní či fixní a další. Pro společnost je důležité, stejně jako pro fyzickou osobu podnikatele, správné rozlišení daňově a nedaňově uznatelných nákladů pro správné určení základu daně a možné úspory. Tak jako u výdajů fyzické osoby musí tyto náklady splňovat obecné pravidlo, že byly nutné k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů a poplatník je musí dostatečně prokázat. Jejich podrobné úpravě se věnuje § 24 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů.

#### **4.2.1 Odpisy**

Důležitou součástí nákladů účetní jednotky jsou odpisy. Nabízí možnost promítnout vysoké jednorázové výdaje spojené s pořízením dlouhodobého majetku do nákladů. (Dvořáková, 2016)

Odpisy se dělí na účetní a daňové. Účetní odpisy a jejich metodiku výpočtu si stanoví účetní jednotka sama nebo vyjde ze zákona o daních z příjmu. Jsou součástí nákladů a evidují se zpravidla měsíčně v rámci účetnictví. Daňová evidence s účetními odpisy nepracuje. Při tvorbě základu daně může účetní jednotka vycházet z těchto odpisů, je ale potřeba doložit, že dopomáhají ke správnému a věrnému zobrazení výsledku hospodaření. (Ryneš, 2017)

Daňové odpisy upravuje zákon o daních z příjmů a vychází z účetního vedení dlouhodobého majetku hmotného a nehmotného. Mezi hmotný dlouhodobý majetek se řadí například samostatné movité věci s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění stanoveného účetní jednotkou, budovy a stavby s několika výjimkami, pěstelské celky trvalých porostů a dospělá zvířata a jejich skupiny. Pozemky se z pohledu daně za hmotný majetek nepovažují a nelze je odpisovat. Nehmotný majetek se při daňovém odpisování odvozuje od nehmotného dlouhodobého majetku vedeného v rámci účetnictví.

## 4.2.2 Rezervy a opravné položky

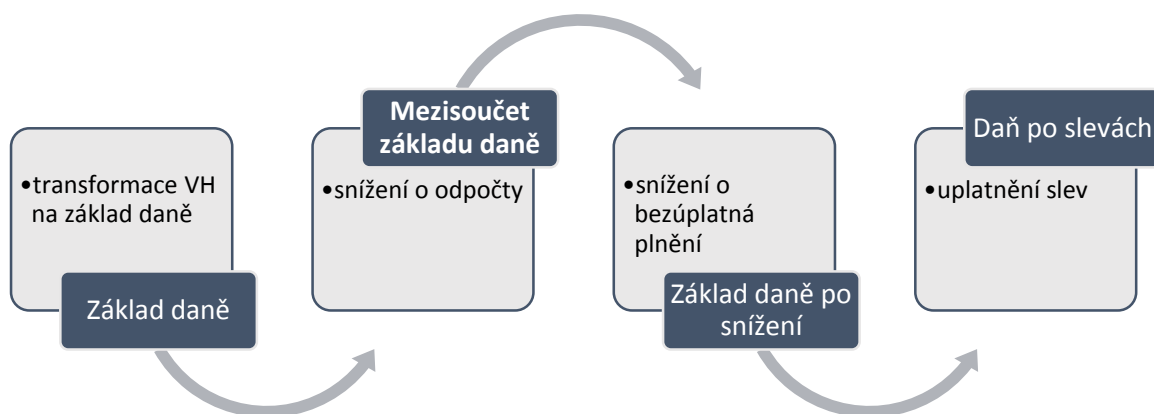
Pro dodržení zásady věrného zobrazení a opatrnosti může účetní jednotka tvořit, podle svých potřeb, účetní rezervy. Ovšem daňově uznatelné jsou pouze ty rezervy, které jsou určeny zákonem č. 593/1992 Sb. o rezervách. Nejčastěji jsou jimi u podnikatelů rezervy na opravy hmotného majetku. Vančurová (2016) uvádí, že rezerva musí být tvořena alespoň ve dvou po sobě následujících zdaňovacích obdobích, s tím, že předpokládaný rok zahájení opravy se do počtu let tvorby rezervy nezahrnuje. Rezervy mimo zvláštní zákon o rezervách nelze zahrnout do daňových nákladů.

Opravné položky jsou jednou z možností jak do základu daně zahrnout neuhrazené pohledávky. Účtující poplatník, na rozdíl od poplatníka vedoucího daňovou evidenci, zahrnuje do základu daně výnosy bez ohledu na to, zda došlo k jejich zaplacení, a proto může být zdaňován nerealizovaný příjem. (Vančurová, 2016) Neuhrazené pohledávky lze proto převést do základu daně jako daňový náklad účetní jednotky a to buď formou odpisu do nákladů u prodeje či postoupení pohledávky, popř. na základě výsledku insolvenčního řízení, anebo formou opravných položek.

## 4.3 Výpočet daně z příjmů právnických osob

Daňová povinnost právnických osob je vypočítána prostřednictvím výsledku hospodaření a jeho transformace na daňový základ. Tato transformace může činit poplatníkům obtíže, především z důvodů nutnosti sledovat účty, na kterých jsou jednotlivé položky evidovány a zkoumání, zda jednotlivé zaúčtované náklady naplňují princip daňové účinnosti. (Dvořáková, 2016) Konstrukci daně u konkrétního poplatníka lze zjednodušeně ukázat na následujícím schématu.

**Obrázek 3: Schéma výpočtu daně z příjmů právnických osob**



*Zdroj: vlastní zpracování*

### 4.3.1 Tvorba a úprava základu daně

Před tím, než je možné stanovit základ daně, je výsledek hospodaření před zdaněním upraven o celou řadu položek.

První možnou položkou snižující výsledek hospodaření jsou osvobozené příjmy, které nejsou zcela běžné, např. bezúplatné příjmy nabyté dědictvím nebo odkazem. (Vančurová, 2016) Mezi příjmy, které do základu daně nejsou zahrnovány, patří částky, které již byly u téhož poplatníka zdaněny podle zákona o daních z příjmů, jsou-li zahrnuty ve výnosech a příjmy tvořící samostatné základy daně, ze kterých je odváděna srážková daň 15 %.

Poté je základ daně očištěn o rezervy a opravné položky, které nejsou uznány jako daňově účinné a o daňově neúčinné náklady, které jej navyšují. Tyto náklady lze nalézt v § 25 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Jsou jimi stejné daňově neúčinné náklady, které byly jmenovány u fyzické osoby podnikatele. Na závěr jsou vyloučeny zaúčtované položky, které se v základu daně sice uznávají, ale nebyly zaplacené.

Takto upravený základ daně je možné použít pro uplatnění odpočtů. Znovu se jedná o nestandardní odpočty a nejčastěji je jimi daňová ztráta, odpočet výdajů na projekty výzkumu a vývoje a o odpočet na podporu odborného vzdělávání, kde je kalkulováno s pořízením majetku pro odborné vzdělávání a s odpočty na žáka či studenta. Další odčitatelnou položkou jsou bezúplatná plnění na veřejně prospěšné účely. Minimální částka, kterou lze v případě právnických osob uznat, odpovídá souhrnu bezúplatných plnění jednomu subjektu ve výši 2.000 Kč. Maximálně lze uznat náklad do 10 % základu daně sníženého o předchozí odpočty. (Dvořáková, 2016)

### 4.3.2 Výpočet daně a uplatnění slev

Z upraveného základu daně, zaokrouhleného na celé tisícikoruny dolů, je vypočtena daň s lineární sazbou podle § 21 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, jejíž sazba je 19 %.

Slevami uplatňovanými právnickou osobou jsou, vedle investičních pobídek, které se týkají pouze úzkého okruhu především zahraničních investorů, slevy na zaměstnance se zdravotním postižením. Uplatněním slev je stanovena daňová povinnost společnosti a po odečtení této daně od zisku je možno vyplatit podíly společníkům.



## 4.4 Zdaňování podílů na zisku a odměn v s.r.o.

V případě výplaty podílu na zisku společníkovi, který je fyzickou osobou, je tento podíl považován za kapitálový majetek podléhající srážkové dani u zdroje ve výši 15 %. (Pilařová, 2016) Podíl na zisku, na rozdíl od jiných forem výplaty v rámci společnosti, nepodléhá sociálnímu pojištění. V případě společníka, jehož příjmy budou tvořeny pouze podíly na zisku, není možno využívat plnění plynoucí z důchodového a sociálního pojištění a bude muset zvlášť zajistit odvody na veřejné zdravotní pojištění. (Hnátek, 2017) Osoba bez zdanitelných příjmů je povinna sama platit měsíčně pojistné ve výši 13,5 % z vyměřovacího základu rovnajícího se platné minimální mzdě (Všeobecná zdravotní pojišťovna, 2017)

Hnátek (2017) vedle vyplacení podílu na zisku v peněžní podobě uvádí možnost nahradit část této výplaty uhrazením daňově neúčinných nákladů, např. daňově neúčinné zaměstnanecké benefity, které nepodléhají dani z příjmů ani odvodům na sociální pojištění.

Pokud se jedná o jednatele a společníka v jedné osobě, je doporučeno sjednat alespoň libovolnou odměnu jednatele, aby nemohlo dojít k situaci, kdy by se podíl na zisku společníka mohl považovat místo příjmu z kapitálového majetku za odměnu jednatele a podléhal by odpovídající dani a odvodům. (Běhounek, 2016)

Odměny společníků nebo zaměstnanců společnosti, vyplácené ať už na základě pracovní smlouvy podle zákoníku práce nebo smlouvy příkazní, jsou posuzovány jako mzda a v částce přesahující alespoň 2.500 Kč měsíčně podléhají dani z příjmů a odvodům pojistného jako příjem ze závislé činnosti. Odměna, která nedosahuje částky 2.500 Kč měsíčně, nepodléhá sociálnímu pojištění, ale pouze odvodům na veřejné zdravotní pojištění, které je vázáno na závislou činnost a je tak pro společníky a jednatele vždy povinné. Jestliže jejich příjem nedosáhne hodnoty minimálního vyměřovacího základu pro odvod zdravotního pojištění, odvede společnost pojistné z minimálního vyměřovacího základu. Společnost má stejné registrační a odvodové povinnosti jako jiní zaměstnavatelé.

Zatímco podíly na zisku jsou vyplaceny až po zdanění zisku společnosti a nemohou být tedy součástí daňových nákladů, jsou odměny společníků a jednatelů daňově uznatelné. (Hnátek, 2017)

## 5. Přejchod fyzické osoby na s.r.o.

V případě změny právní formy, kdy se fyzická osoba podnikatel rozhodne převést svou podnikatelskou činnost na společnost s ručením omezeným, se nejedná o stejnou změnu, která se týká například přeměny obchodní společnosti v jinou. V případě změn právní formy obchodních společností ve smyslu zákona č. 125/2008 Sb. o přeměnách obchodních společností a družstev totiž nezaniká původní společnost, pouze se změní její právní postavení. Právnícká osoba se zde mění v jinou právníckou osobu.

U fyzické osoby ale tato změna není možná. Jedná se tedy o převod samotného podnikání, který je možno uskutečnit více způsoby. Každý z těchto způsobů je potřeba blíže specifikovat a vypočítat náklady a daňovou zátěž s nimi související, aby byl podnikatel schopen vybrat nejvhodnější variantu pro jeho vlastní podnik. S převodem podnikání také úzce souvisí změna způsobu evidence, neboť v rámci s.r.o. podnikatel účtuje v systému podvojného účetnictví.

### 5.1 Přejchod z daňové evidence na účetnictví

V praxi může nastat chvíle, kdy fyzická osoba podnikatel naplní zákonné podmínky pro vedení účetnictví namísto daňové evidence. V případě přechodu z fyzické osoby na právníckou ale k této situaci nedochází, neboť vzniká nová právnícká osoba. Ta započne účetnictví jako nově vzniklá společnost a podoba daňových dopadů, jak na původní fyzickou osobu, tak nově vzniklou osobu právníckou, závisí na zvoleném způsobu převodu podnikání.

#### 5.1.1 Účetnictví

Účetnictví vedené v plném rozsahu<sup>2</sup>, dříve uváděné jako podvojně účetnictví upravuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 500/2002 Sb. a České účetní standardy.

Při vymezení účetních jednotek a související povinnosti účtovat v soustavě podvojněho účetnictví je možné uvést obecné pravidlo - stane-li se fyzická nebo právnícká

---

<sup>2</sup> Vedle účetnictví v plném rozsahu je možné vést jednoduché účetnictví, které se týká jen vybraných jednotek, jmenovaných v § 1f zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví a účetnictví ve zjednodušeném rozsahu dle § 9 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví.

osoba účetní jednotkou je povinna účtovat v soustavě podvojného účetnictví. (Ryneš, 2017)

Mezi účetní jednotky výše uvedený zákon řadí mimo jiné právnické osoby, které mají sídlo v ČR a zahraniční právnické osoby, které dále upravuje právní řád. Dalšími účetními jednotkami jsou fyzické osoby, které jsou zapsány v obchodním rejstříku, fyzické osoby, jejichž obrat za předcházející kalendářní rok přesáhl 25 mil. Kč a fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí. Zákon uvádí i další účetní jednotky jako jsou organizační složky státu, svěřenecké fondy, účetní jednotky bez právní osobnosti a další.

Pro účely daně se daňový základ zjišťuje mimoúčetně, v případě účtující jednotky vychází z výsledku hospodaření. Přestože je důležitým cílem účetnictví správné a pravdivé zachycení ekonomické reality společnosti, Ryneš (2017) zmiňuje důležitý vztah mezi zákonem o daních z příjmu a účetnictvím. I přesto, že stojí odděleně, uvádí silnou propojenost a vliv daňových zákonů na účetní praxi, i když zároveň připouští, oproti dřívějšímu stavu, určitý odklon od daňových hledisek směrem k primárnímu cíli účetnictví.

I přes své možné nedostatky, je účetnictví podrobnější a má mnohem výraznější vypovídací schopnost než daňová evidence. Podává ucelený obraz o účetní jednotce, neboť pohledem do účetních výkazů lze zjistit jak stav majetku a závazků, tak i nákladů a výnosů a výsledku hospodaření, a to při dodržení zásady časové a věcné souvislosti. (Pilařová, 2016)

Při vedení účetnictví je třeba zabezpečit kvalifikované vedení od počátku jeho existence. (Běhounek, 2017)

Společnost s ručením omezeným je v rámci podvojného zápisu povinna:

- zdanit výnosy bez ohledu na to, kdy byly uhrazeny
- při účtování nákladů dodržovat princip věcné souvislosti s výnosy a časové rozlišení

### **5.1.2 Daňová evidence**

Daňová evidence je upravena v § 7b zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů a rozumí se jí evidence pro účely stanovení základu daně a samotné daně z příjmů. Zákon definuje pouze její obsah, forma je na individuálním posouzení podnikatele, který by

měl zvolit takovou podobu, která bude obsahovat dostatečně průkazné údaje o příjmech a výdajích v členění potřebném pro zjištění základu daně a údaje o majetku a dlužích. (Pilátová, 2016)

Pro kontrolu daňové povinnosti správcem daně je důležité zajištění archivace dokladů poplatníkem jako důkazních prostředků.

Vedení dlouhodobého majetku je doporučeno formou příslušné karty. Evidence hmotného i nehmotného majetku je důležitá k prokázání obchodního majetku fyzické osoby a souvisejících daňových výdajů.

U zásob je podstatné určit takový druh evidence, který zajistí ke konci zdaňovacího období zjištění skutečného stavu zásob pro úpravu základu daně o možné rozdíly. Proto je na poplatníkovi jakou formu vedení zásob zvolí, musí ale brát zřetel na splnění této povinnosti. (Pilátová, 2017) Podnikatel může zvolit například evidenci formou skladových karet. Pro každý druh zásob je zřízena vlastní skladová karta, na které je uveden název zásoby, měrná jednotka, cena, údaj o příjmech a výdajích, její počáteční a konečný stav. Vše s důrazem na prokázání skutečného stavu zásob na konci účetního období.

V případě evidence pohledávek je postupováno podle účetních předpisů. Ocenění se řídí zákonem o daních z příjmů. Za pohledávky se považuje:

- Pohledávky z obchodních vztahů
- Pohledávky vůči státu
- Pohledávky vůči správě sociálního zabezpečení a zdravotním pojišťovnám
- Pohledávky za zaměstnanci
- Pohledávky z titulu poskytnutých zápůjček, eventuálně úvěrů

Finanční majetek lze rozdělit na korunovou nebo valutovou pokladnu, ceniny, bankovní účty v korunách a devizové účty. U korunové pokladny je možno majetek evidovat formou deníku příjmů a výdajů nebo za jednotlivé pokladny samostatně, kdy se po skončení daňového období sečtou příjmy a výdaje v členění potřebném pro stanovení základu daně za jednotlivé pokladny dohromady. Forma je znovu na zvážení podnikatele.

Větší počet cenin je nutné evidovat pro zjištění jejich stavu. Pilátová (2016) doporučuje jejich měsíční aktualizaci. Pohyby na bankovních účtech jsou dokládány pomocí výpisů z účtu.

Důležitou součástí daňové evidence je evidování zdanitelných příjmů a výdajů. Pro podnikatele je důležité, jak už bylo uvedeno v předchozích kapitolách, přesné vymezení a rozdělení daňově účinných a neúčinných příjmů a výdajů. Z tohoto rozdělení by pak měla vycházet samotná evidence.

Novinkou je od roku 2016 povinnost elektronické evidence tržeb, kterou upravuje zákon č. 112/2016 Sb. o evidenci tržeb. Ten za evidovanou tržbu považuje platbu, která splňuje formální náležitosti pro evidovanou tržbu, a která zakládá rozhodný příjem. Formálními náležitostmi se zde rozumí platba poplatníkovi, která je uskutečněna:

- v hotovosti
- bezhotovostním převodem peněžních prostředků
- šekem, směnkou, apod.

Rozhodným příjmem se pak rozumí příjem ze samostatné činnosti, která je podnikáním, s výjimkou příjmu, který splňuje následující:

- není předmětem daně z příjmů
- je z hlediska obvykle přijímaných tržeb ojedinělý
- podléhá dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, a další

### **5.1.3 Rozdílná tvorba základu daně v daňové evidenci a účetnictví**

Daňová evidence se liší od vedení účetnictví v několika bodech. Upravuje jí zejména zákon o dani z příjmu, účetnictví naproti tomu převážně zákon o účetnictví. Z toho i vyplývá, že je daňová evidence primárně uzpůsobena daňovým potřebám. Zatímco v účetnictví se pro stanovení základu daně zjišťuje výsledek hospodaření, který tvoří rozdíl mezi výnosy a náklady, v daňové evidenci jej tvoří rozdíl mezi příjmy a výdaji.

Hlavním rozdílem při tvorbě základu daně je práce s příjmy a výdaji, respektive s výnosy a náklady. Subjekt vedoucí daňovou evidenci pracuje s peněžním tokem souvisejícím s daným hospodářským obdobím. Příjmy se zde rozumí přijaté peněžní toky, jedná se tedy o inkasované peníze ať už v hotovosti nebo jako platby na účet v konkrétním okamžiku. Výdaji naopak rozumíme úbytek peněžních toků. Stejně jako u příjmů jde o hotovost i bezhotovostní platby vztahující se ke konkrétnímu okamžiku

zaplacení. U daňové evidence je možné časově rozlišit odpisy a nájemné u finančního leasingu či tvořit rezervu na opravu hmotného majetku. Mimo to se ale od principu uhrazených výdajů neodchyluje. (Vančurová, 2016)

Naproti tomu v rámci účetnictví se při stanovení výsledku hospodaření, jako výchozího bodu pro daň z příjmu, vychází s výnosů a nákladů účetní jednotky účtované dle akruálního principu, podle nějž jsou důsledky transakcí, či jiných událostí uznány v době, kdy nastaly. Za výnosy jsou považovány výkony podniku vyjádřené v penězích vztahující se k určitému období, nezávisle na tom, jestli došlo k jejich samotnému přijetí. Náklady vedle toho vznikají spotřebou hospodářských zdrojů. Jsou to hmotné toky vyjádřené penězi a platí pro ně stejný vztah k určitému období, nikoli k okamžiku úhrady. (Ryneš, 2016)

## **5.2 Možnosti převodu živnosti na s.r.o.**

Před založením nové společnosti s ručením omezeným je třeba stanovit, jakým způsobem podnikatel převede svůj obchodní majetek. Ten je možné do nové společnosti prodat nebo jej vložit do základního kapitálu. Prodat či vložit může buď celý majetek jako obchodní závod nebo jej převést jednotlivě. Možností je i postupný převod, kdy podnikatel dále podniká jako fyzická osoba a zároveň jako nově vzniklá společnost s ručením omezeným. Výběr vhodné varianty se řídí velikostí podniku, náklady na převod, plynulostí apod. Proto je na uvážení každého podnikatele, jaký převod zvolí.

### **5.2.1 Prodej obchodního závodu**

Obchodní majetek lze prodat po částech, anebo jako celek ve formě obchodního závodu. Pokud se podnikatel rozhodne pro prodej celého závodu, řídí se kupní cena § 2176 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb. občanského zákoníku kde je ujednána na základě údajů o převáděném jmění v účetních záznamech o prodávaném závodu a ve smlouvě ke dni jejího uzavření.

Hnátek (2017) připomíná, že mezi spojenými osobami je třeba stanovit kupní cenu v ceně obvyklé pomocí znalce. Spojenými osobami se podle zákona o daních z příjmů rozumí kapitálově spojené osoby a jinak spojené osoby, kdy se jedna nebo více shodných osob, popř. osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob.

Koupí závodu nabývá kupující podle zákona vše, co k závodu náleží, stává se věřitelem a dlužníkem pohledávek a dluhů obchodního závodu a převádí se na něj činnost zaměstnavatele. Níže je uveden přehled daňových popř. účetních dopadů, které mohou na straně prodávajícího a kupujícího nastat.

**Tabulka 7: Daňové a účetní dopady prodeje obchodního závodu – prodávající FO**

<b>Příjem z prodeje</b>	Do základu daně z příjmů vstupuje příjem z prodeje a hodnota všech postupovaných dluhů
	<i>§23 odst. 16 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů</i>
<b>Zásoby</b>	Jsou-li součástí prodeje obchodního závodu i zásoby uplatněné jako výdaj, zvýší se základ daně o rozdíl mezi hodnotou zásob a jejich cenou stanovenou při prodeji
	<i>§23 odst. 16 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů</i>
<b>Odpisy</b>	Odpisy je možno v roce prodeje uplatnit pouze v poloviční výši, základ daně se snižuje o zůstatkovou cenu prodaného majetku
	<i>§ 26 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů</i>
<b>Pohledávky</b>	Základ daně se nezvyšuje o jmenovitou hodnotu, resp. pořizovací cenu postoupených pohledávek
	<i>§23 odst. 16 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, který definuje nepoužití ustanovení odstavce 13 totožného paragrafu</i>
<b>DPH</b>	Prodej obchodního závodu není předmětem DPH
	<i>§ 14 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb. o DPH</i>

*Zdroj: zákon č. 586/1992 Sb., zákon č. 235/2004 Sb.*

Příjem, který podnikateli vedoucímu daňovou evidenci z prodeje závodu plyne, je zdaněn v kalendářním roce, ve kterém je zaplacen. Podle § 24 odst. 13 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů pro subjekt, který je plátcem DPH je výdajem daň z přidané hodnoty pohledávek, jejichž úhrada by byla zdanitelným příjmem, byla-li spl-

něna daňová povinnost na výstupu. Dále se v tomto případě hodnotou dluhů rozumí hodnota bez daně z přidané hodnoty, byl-li uplatněn odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu.

Fyzické osobě podnikateli může při prodeji obchodního závodu, v případě, že neuplatňuje výdaje procentem z příjmů, vzniknout několik daňových nákladů. (Hnátek, 2017) Jedná se zejména o:

- zůstatkové ceny hmotného majetku
- zůstatkové ceny majetku nehmotného evidovaného do konce roku 2000 a který může být odpisován
- hodnota peněžních prostředků, cenin a finančního majetku
- vstupní cena hmotného majetku vyloučeného z odpisování
- pořizovací cena pozemků
- hodnota pohledávky, jejíž úhrada by nebyla zdanitelným příjmem
- dluhy, jejichž úhrada by byla výdajem a další

Při koupi obchodního závodu nedochází k daňové spojitosti, tzn. k převodu daňových práv a povinností uplatnit například odčitatelné položky od základu daně nebo povinnosti pokračovat v odpisování majetku započatého původním vlastníkem (Hnátek, 2017). Podle účetního standardu kupující zachytí v účetnictví:

- kupní cenu obchodního závodu nebo jeho části
- převzatý majetek a předané závazky, popřípadě rezervy
- goodwill nebo oceňovací rozdíl k nabytému majetku

Daňové dopady pro společnost s ručením omezeným jsou tak závislé na způsobu zaúčtování položek pořizovaného závodu. Pokud je předmětem prodeje nemovitá věc, stává se kupující poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí. (Hnátek, 2017)

***Tabulka 8: Daňové a účetní dopady prodeje obchodního závodu – kupující s.r.o.***

<b>Vzniklý rozdíl</b>	Do základu daně se zahrnuje rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého koupi a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávajícího snížený o převzaté dluhy
	§ 23 odst. 15 zák. č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů



<b>Kladný rozdíl</b>	Kladný oceňovací rozdíl při koupi obchodního závodu se zahrnuje do výdajů (nákladů) rovnoměrně během 180 měsíců, a to v poměrné výši připadající na počet měsíců v příslušném zdaňovacím období
	<i>§ 23 odst. 15 zák. č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů</i>
<b>Záporný rozdíl</b>	Záporný oceňovací rozdíl vzniklý při koupi obchodního závodu je částkou zvyšující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji rovnoměrně během 180 měsíců, a to v poměrné výši připadající na počet měsíců v příslušném zdaňovacím období
	<i>§ 23 odst. 15 zák. č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů</i>
<b>Odpisy</b>	Kupující začne hmotný a nehmotný majetek daňově odpisovat zcela od začátku, nepokračuje v odpisování započatém prodávajícím
	<i>Hnátek (2017)</i>
<b>Pohledávky a dluhy</b>	Úhrada pohledávek a závazků nabytých od prodávajícího nevstupuje do základu daně kupujícího
	<i>§23 odst. 16 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů</i>

*Zdroj: zákon č. 586/1992 Sb., Hnátek (2017)*

### **5.2.2 Vklad obchodního závodu**

Jedná se o nepeněžní vklad do základního kapitálu společnosti. Poplatníkovi nevzniká pohledávka, jako v případě prodeje obchodního závodu, ale obchodní podíl na společnosti a proto musí být oceněn znalcem. (Pilařová, 2016)

Práce se základem daně při vkladu obchodního závodu se řídí převážně § 23 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů a pro fyzickou osobu z něj vychází následující daňové dopady:

**Tabulka 9: Daňové a účetní dopady vkladu obchodního závodu – vkládající FO**

<b>Odpisy</b>	Odpisy je možno v roce vkladu uplatnit pouze v poloviční výši, zůstatková cena odpisovaného majetku neovlivňuje základ daně
	<i>§ 26 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů</i>
<b>Pohledávky a zásoby</b>	Vloží-li poplatník vedoucí daňovou evidenci pohledávky nebo zásoby do obchodní korporace zvýší základ daně o hodnotu těchto zásob a pohledávek
	<i>§23 odst. 14 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů</i>
<b>DPH</b>	Vklad obchodního závodu není předmětem DPH
	<i>§ 14 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb. o DPH</i>

*Zdroj: zákon č. 586/1992 Sb., zákon č. 235/2004*

V případě nabyvatele dochází ke zvýšení základního kapitálu. Při vkladu může nabyvateli vzniknout rozdíl mezi kupní cenou a cenou stanovenou na základě znaleckého ocenění. Také lze v rámci vkladu celého závodu převést dluhy fyzické osoby. Daňové dopady pro nabyvatele mohou být následující:

**Tabulka 10: Daňové a účetní dopady vkladu obchodního závodu - přijímající s.r.o.**

<b>Oceňovací rozdíl</b>	Vzniklý oceňovací rozdíl, popř. goodwill nelze přeměnit v daňově účinné odpisy
	<i>Hnátek, 2017</i>
<b>Pohledávky</b>	Pohledávky nabyté vkladem nelze daňově uplatnit formou opravných položek ani formou daňového odpisu
	<i>§ 25 odst. 1 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů</i>
<b>Odpisy</b>	Nabývající společnost pokračuje v odpisování majetku, tak jak jej započal vkladatel.
	<i>§ 23a odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů</i>

<b>Rezervy a opravné položky</b>	Společnost je oprávněna převzít rezervy a opravné položky
	§ 23a odst. 5 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

*Zdroj: zákon č. 586/1992 Sb., Hnátek (2017)*

### **5.2.3 Souběžné podnikání fyzické osoby a nové s.r.o.**

V případě, že je žádoucí, aby podnikatel provozoval svou živnost jako fyzická osoba i nějaký čas po založení nové společnosti, a bude tato varianta pro něj zároveň výhodná, je možné současně podnikat jako fyzická i právnická osoba s postupným převodem majetku do nové společnosti. Během tohoto postupu se jednorázově nepřevádí majetek ani závazky a je vhodný zejména pro subjekty s menším obchodním majetkem.

Hnátek (2017) ale upozorňuje na potenciální nebezpečí v případě obchodního vztahu mezi fyzickou osobou a novou společností. A to z toho důvodu, že daňová správa může příjmy realizované v rámci tohoto vztahu vyhodnotit jako příjem ze závislé činnosti. Uvádí, že zvlášť velké riziko je v případech, kdy je fyzickou osobou vykonávána dodavatelská činnost, kterou je naplňován vlastní předmět podnikání společnosti, popř. pokud je fakturována řídicí činnost.

Podle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 2262 (2011) v případě, že společník a jednatel společnosti poskytuje společnosti služby prostřednictvím své živnosti s odlišným předmětem činnosti, kterou provozuje v samostatných provozovnách, vlastními pracovníky a na vlastní náklady, není cena společností jemu zaplacená příjmem ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmu. Z toho plyne, že služby poskytované za těchto podmínek nejsou Nejvyšším správním soudem považovány za závislou činnost a měly by být daňovou správou posuzovány jako standardní dodavatelská činnost.

Nově nabytý majetek pro podnikání je pořizován v rámci vzniklé s.r.o. U obchodního majetku, drženého fyzickou osobou, dochází k postupnému převodu či prodeji do společnosti. V tomto případě je potřeba majetek ohodnotit znalcem v ceně obvyklé podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. U postupného prodeje části obchodního majetku může dojít k následujícím daňovým dopadům:

**Tabulka 11: Daňové a účetní dopady prodeje obchodního majetku – prodávající FO**

<b>Příjem z prodeje</b>	Příjem z prodeje tohoto majetku je předmětem daně z příjmů, a to v momentě jeho úhrady
	<i>§ 23 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů</i>
<b>Odpisy</b>	Odpisy je možno v roce prodeje uplatnit pouze v poloviční výši, základ daně se snižuje o zůstatkovou cenu prodaného majetku
	<i>§ 26 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů</i>
<b>Pohledávky</b>	Fyzická osoba zvýší základ daně o jmenovitou hodnotu postoupených pohledávek
	<i>§ 23 odst. 13 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů</i>
<b>Dluhy</b>	Dluhy nelze jednotlivě prodat, je možné je převést pouze jako součást prodeje nebo vkladu obchodního závodu
	<i>Hnátek, 2017</i>
<b>DPH</b>	Prodej obchodního majetku podléhá u plátce daně DPH, vyjmuty jsou postoupené pohledávky
	<i>§ 14 odst. 5 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty</i>

*Zdroj: zákon č. 586/1992 Sb., Hnátek (2017)*

Nová společnost se postupně sává majitelem obchodního majetku podnikatele, vyjma jeho dluhů, které nelze jednotlivě prodat. Příklady dopadů na společnost při koupi majetku uvádí následující tabulka.

**Tabulka 12: Daňové a účetní dopady prodeje obchodního majetku – kupující s.r.o.**

<b>Pohledávky</b>	Nakoupené pohledávky nesnižují základ daně, jsou zúčtovány rozvahově a příjem z jejich úhrady nezvýší základ daně, k pořízeným pohledávkám nelze tvořit zákonné opravné položky
	<i>§ 20 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů</i>
<b>Závazky</b>	Závazky z titulu koupě majetku od fyzické osoby je třeba splatit do 3 let, jinak dochází k jejich dodanění
	<i>§ 629 zákona č. 89/2012 Sb. občanský zákoník</i>
<b>Odpisy</b>	Odpisy jsou uskutečňovány z pořizovací ceny
	<i>§ 26 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů</i>
<b>Zásoby</b>	Zásoby se zaúčtují do nákladů v momentě jejich spotřeby

*Zdroj: zákon č. 586/1992 Sb., zákon č. 89/2012 Sb.*

V případě vkladu lze, stejně jako u prodeje, provést postupný vklad pouze vybraného majetku. Poplatníkovi v tomto případě, nevzniká pohledávka, ale obchodní podíl na společnosti. Vkládaný obchodní majetek je opět třeba ohodnotit znalcem v ceně obvyklé. Vkládající fyzické osobě vedoucí daňovou evidenci pak vznikají tyto daňové dopady:

**Tabulka 13: Daňové a účetní dopady vkladu obchodního majetku – vkládající FO**

<b>Odpisy</b>	Odpisy je možno v roce vkladu uplatnit pouze v poloviční výši, zůstatková cena odpisovaného majetku neovlivňuje základ daně
	<i>§ 26 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů</i>
<b>Pohledávky, zásoby</b>	Vloží-li poplatník vedoucí daňovou evidenci pohledávky nebo zásoby do obchodní korporace, zvýší základ daně o hodnotu těchto zásob a pohledávek

	<i>§23 odst. 14 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů</i>
<b>DPH</b>	Nepeněžitý vklad podléhá dani z přidané hodnoty
	<i>§ 13 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty</i>

*Zdroj: zákon č. 586/1992 Sb., zákon č. 235/2004 Sb.*

Pro nově založenou společnost znamená vklad zvýšení kapitálu a zároveň se musí řídit těmito pravidly:

**Tabulka 14: Daňové a účetní dopady vkladu obchodního majetku – přijímající s.r.o.**

<b>Pohledávky</b>	K pohledávkám nelze tvořit zákonné opravné položky
	<i>§ 20 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů</i>
<b>Zásoby</b>	Zásoby se zaúčtují do nákladů v momentě jejich spotřeby
<b>Odpisy</b>	Nabývajíc společnost pokračuje v odpisování majetku, tak jak jej započal vkladatel.
	<i>§ 23a odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů</i>

*Zdroj: zákon č. 586/1992 Sb.*

## 6. Metodika

Cílem práce je identifikovat dopady změny právní formy podnikání na daň z příjmů u vybraného poplatníka. Konkrétně se jedná o změnu právní formy podnikání fyzické osoby na společnost s ručením omezeným.

Dílčím cílem je návrh vhodné formy výplaty podílu na zisku, popřípadě odměn za práci pro společnost s ručením omezeným a výběr vhodné varianty převodu obchodního majetku, vše s ohledem na optimalizaci daně z příjmů.

Pro správnou identifikaci daňových dopadů je porovnávána daňová povinnost vybraného subjektu a návrh výpočtu této povinnosti po změně právní formy.

Výpočty nutné k naplnění hlavního i dílčího cíle práce jsou zpracovávány v následujících krocích:

1. Je vypočtena daň z příjmů fyzických osob a výše plateb sociálního pojištění vybraného poplatníka za stanovené období.
  - Výpočet vychází z daňové evidence subjektu, jeho příjmů a výdajů za rozhodné období roku 2016 a to jak při uplatnění výdajů v prokázané výši, tak paušálních výdajů.
  - Pro posouzení vývoje uplatňování výdajů pro fyzické osoby v následujících letech, jsou paušální výdaje za rozhodné období stanoveny podle platné metodiky pro rok 2016 s uplatněním vyššího limitu výdajů, i podle metodiky roku 2017, kdy je limit snížen a zároveň uvolněna možnost využití dalších slev, které nebylo možné uplatnit v předešlém období.
2. Následuje návrh výpočtu daně z příjmu právnických osob u vybraného poplatníka jako právnické osoby za stejné období, a to jak při výplatě zisku společnosti pouze formou podílu na zisku, tak i jeho kombinaci s odměnami pro společníka či jednatele.
  - Výchozími údaji pro jeho sestavení jsou výnosy a náklady, majetek a dluhy týkající se podnikání fyzické osoby a slouží ke zjištění potenciální daňové zátěže při jiné formě podnikání. Tvorba daňového základu a výpočet daně se řídí zákonem o daních z příjmů a dalšími postupy uvedenými v teoretické části práce.

3. Posledním krokem je návrh postupů převodu podnikání z fyzické osoby na s.r.o. včetně výpočtu daňových dopadů těchto postupů na daň z příjmů.
- Návrh je stanoven na základě obecného výčtu způsobů převodu obchodního závodu, popř. majetku uvedeného v podkapitole o způsobech převodu živnosti a jejich daňových dopadech.
  - U každé varianty převodu je identifikována daňová zátěž včetně odvodů pro převod uskutečněný ve sledovaném období se započtením daňového základu plynoucího z běžné podnikatelské činnosti za rok 2016 i zátěž, která by subjektu plynula z převodu v následujícím období roku 2017.

Na závěr jsou výsledky výše uvedených výpočtů shrnuty v rámci vyhodnocení, jehož účelem je zhodnocení daňové zátěže fyzické osoby a zátěže, která by vznikla v případě, že by podnikala prostřednictvím společnosti s ručením omezeným a výběr optimálního způsobu převodu podnikání, vše s ohledem na minimalizaci negativních daňových dopadů.

Je vybrán vhodný způsob uplatnění výdajů pro fyzickou osobu a vhodná forma výplaty zisku společnosti s ohledem na daňovou optimalizaci, aby bylo možné porovnat nejnižší daňovou povinnost vybrané fyzické osoby s nejnižší daňovou zátěží společnosti. Dále je identifikován vhodný způsob převodu obchodního majetku vybraného podnikatele s minimálním negativním dopadem na daň z příjmů.

Při porovnání daňové zátěže fyzické a právnické osoby je použita efektivní daňová sazba, která je stanovena podle následujícího vzorce:

$$\text{efektivní daňová sazba} = \frac{\text{částka daně}}{\text{základ daně z příjmů}} \times 100$$

Efektivní sazba je stanovena jak pro samotnou daň z příjmů, tak po jejím přičtení k celkovým odvodům na sociální pojištění poplatníka. Výsledky jsou uvedeny v procentech po zaokrouhlení na dvě desetinná místa.

Kromě dopadů do daně z příjmů může poplatníkovi vzniknout i povinnost z titulu jiných daní. Tato práce se jim věnuje jen okrajově a v praxi je třeba tyto daně do výpočtu zahrnout, stejně tak i další náklady související se změnou podnikání nezahrnuté do výpočtů v praktické části.



## 7. Charakteristika podnikání vybrané fyzické osoby

Pro praktickou část práce je vybrána živnost fyzické osoby podnikatele, který provozuje platněřskou dílnu, kde sám vykonává hlavní činnost jako platněř. Společně s ním se na výrobě podílejí další dva pracovníci, kteří mají s podnikatelem uzavřenou dohodu o provedení práce. Živnost je provozována v pronajaté dílně, jejíž součástí je vybavení nezbytné k výrobě výrobků a sklad materiálu. Výrobky jsou distribuovány rovnou z výroby a součástí dílny tedy není kamenná prodejna. Výroba je z velké části zakázková a hotové výrobky mají rychlý odbyt.

Proto, že se jedná o náročnou zakázkovou výrobu historických a historizujících replik zbrojí s velmi specifickými požadavky na detailní zpracování, hodnota řemeslné práce značně zvyšuje poměr celkových příjmů k výdajům. To má za následek vysoký základ daně a podnikatel řeší otázku změny svého podnikání. Vedle daňové optimalizace jej k tomu vede i možnost přistoupení společníka s vlastním vkladem, který by mohl být využit k rozšíření výroby a forma společnosti s ručením omezeným se mu jeví jako vhodná varianta. Podnikatel úspěšně podniká již pátým rokem. Z důvodu překročení zákonného limitu je plátcem DPH. Příjmy a výdaje eviduje v rámci daňové evidence a za rok 2016 ještě neeviduje tržby formou elektronické evidence tržeb.

Výpočty zpracované v následujících kapitolách vycházejí z daňové evidence subjektu, z jeho příjmů a výdajů a evidence majetku a dluhů. Z důvodů konstantního vývoje příjmů a výdajů za poslední 3 roky, podle daňových přiznání poplatníka, jsou použita data z posledního aktuálního roku 2016. Výši majetku, vycházející z daňové evidence vybraného podnikatele, ukazuje následující přehled.

**Tabulka 15: Přehled majetku a dluhů vybraného subjektu v roce 2016**

Dlouhodobý majetek	170 160,00 Kč
Zásoby	333 828,00 Kč
Pohledávky	30 250,00 Kč
Peněží prostředky v hotovosti a na BÚ	148 245,54 Kč
Drobný majetek	68 947,00 Kč
Závazky k zaměstnancům	19 560,00 Kč
Ostatní závazky	9 922,00 Kč
Úvěr	138 495,92 Kč

*Zdroj: daňová evidence poplatníka za rok 2016*

V dlouhodobém hmotném majetku je zařazen automobil využívaný k podnikatelské činnosti, který byl pořízen na začátku roku 2015, a který je daňově odpisován pomocí zrychlených odpisů. Automobil byl pořízen v hodnotě 354 500 Kč a je z větší části financován prostřednictvím bankovního úvěru ve výši 300 000 Kč. Výše daňových odpisů, včetně zůstatkových cen pro jednotlivá období, jsou uvedeny v následující tabulce:

**Tabulka 16: Odpisy dlouhodobého majetku vybraného subjektu**

<b>Rok</b>	<b>Hodnota odpisu</b>	<b>Zůstatková cena</b>
2015	70 900,00 Kč	283 600,00 Kč
2016	113 440,00 Kč	170 160,00 Kč
2017	85 080,00 Kč	85 090,00 Kč
2018	56 720,00 Kč	28 360,00 Kč
2019	28 360,00 Kč	0,00 Kč

*Zdroj: vlastní zpracování*

Daňové příjmy v roce 2016 dosahovaly výše 2 956 826,41 Kč, výdaje v prokázané výši a zároveň daňově uplatňované 1 385 263,50 Kč.

Podnikatel může v rámci nestandardních odpočtů uplatnit 12 000 Kč zaplaceného pojistného na životní pojištění. Poplatník neuplatňuje slevu na manželku, ale má dítě, na které je možno uplatnit slevu.

## 8. Výpočet daně z příjmů fyzických osob

V prvním kroku je stanovena daň z příjmů fyzických osob a výše plateb sociálního pojištění při současné formě podnikání podle pravidel platných pro rok 2016. Zjištění výše současné daňové zátěže slouží jako výchozí bod pro další rozhodování.

### 8.1 Výpočet daňové zátěže při uplatnění prokázaných výdajů

Vybraný daňový subjekt má příjmy pouze ze samostatně výdělečné činnosti, a proto je ve výpočtu zahrnut pouze tento dílčí základ daně.

*Tabulka 17: Výpočet daně z příjmů vybrané fyzické osoby za rok 2016*

Daňové příjmy	2 956 826,41 Kč
Daňové výdaje	1 385 263,50 Kč
<b>Základ daně</b>	<b>1 571 562,91 Kč</b>
Nestandardní odpočty	
- Životní pojištění	12 000,00 Kč
<b>Základ daně po odpočtech</b>	<b>1 559 500,00 Kč</b>
<b>Daň před slevami</b>	<b>233 925,00 Kč</b>
Solidární zvýšení daně	19 269,00 Kč
Slevy	
- Sleva na poplatníka	24 840,00 Kč
- Sleva na dítě	13 404 Kč
<b>Výsledná daň po slevách</b>	<b>214 950,00 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Dílčí základ daně překročil hranici pro vyměření solidárního zvýšení daně o 275 274,91 Kč a je tudíž potřeba z této částky připočítat 7 % solidární zvýšení daně.

Následující výpočet ukazuje výši ročních plateb na sociální pojištění při odpovídajících příjmech za rok 2016. Ve všech případech je vyměřovací základ stejný. Je jím 50 % z dílčího základu daně.

**Tabulka 18: Výpočet odvodů na sociální pojištění u vybrané fyzické osoby za rok 2016**

Vyměřovací základ (50 % dílčího základu daně)	785 781,46 Kč
Zdravotní pojištění (13,5 %)	106 081,00 Kč
Důchodové pojištění (28 %)	220 019,00 Kč
Státní politika zaměstnanosti (1,2 %)	9 430,00Kč
<b>Odvody celkem<sup>3</sup></b>	<b>335 530,00Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Z konkrétní výše plateb sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění je patrné, že tvoří nemalou část platební povinnosti vybraného subjektu.

## 8.2 Výpočet daňové zátěže při uplatnění paušálních výdajů

Pro komplexní vyhodnocení možností stanovení základu daně pro samostatnou činnost je dále uvedena varianta s uplatněním výdajů jako procenta z příjmů. Pro rok 2016 platí ještě vyšší limit, pro vybraného poplatníka je to konkrétně 1 200 000 Kč.

Podle přílohy č. 4 k zákonu č. 455/1991 Sb. zákona o živnostenském podnikání se v případě vybraného podniku jedná o živnost volnou, konkrétně o umělecko-řemeslné zpracování kovů. Nejedná se tedy o řemeslnou živnost ve smyslu zákona č. 455/1991 Sb., § 20. Toto má vliv na uplatnění výdajů procentem z příjmů, kdy může podnikatel uplatnit pouze 60% výdaje.

**Tabulka 19: Výpočet daně z příjmů při uplatnění paušálních výdajů – varianta 1**

Příjmy	2 956 826,41 Kč
60 % z příjmů	1 774 095,00 Kč
Maximální výše výdajů	1 200 000,00 Kč
<b>Základ daně</b>	<b>1 756 826,41 Kč</b>
Nezdanitelné položky	
- Životní pojištění	12 000,00 Kč
<b>Základ daně snížený o nezdanitelné položky</b>	<b>1 744 800,00 Kč</b>
Daň z příjmu	261 720,00 Kč

<sup>3</sup> Odvody na sociální zabezpečení nezahrnují nemocenské pojištění. Z důvodu dobrovolnosti pro osobu samostatně výdělečně činnou není zahrnuto do výpočtů v praktické části práce.

Solidární zvýšení daně	32 237,00 Kč
<b>Daň z příjmu před slevami celkem</b>	<b>293 957 Kč</b>
Slevy	
- Sleva na poplatníka	24 840,00 Kč
<b>Výsledná daň po slevách</b>	<b>269 117,00 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Příjmy dosahují dostatečné výše pro uplatnění celého maximálního limitu výdajů. Platby na životní pojištění se stávají nezdanitelnými položkami snižujícími základ daně. Dále je možné v rámci paušálních výdajů uplatnit slevu na poplatníka, nikoliv však daňové zvýhodnění na dítě.

Pro představu, jakým způsobem se bude vyvíjet uplatnění paušálních výdajů v následujícím roce, je dále uveden výpočet při využití nižšího limitu s možností využití dalších slev.

**Tabulka 20: Výpočet daně z příjmů při uplatnění paušálních výdajů – varianta 2**

Příjmy	2 956 826,41 Kč
60 % z příjmů	1 774 095,00 Kč
Maximální výše výdajů	600 000,00 Kč
<b>Základ daně</b>	<b>2 356 826,41 Kč</b>
Nezdanitelné položky	
- Životní pojištění	12 000,00 Kč
<b>Základ daně snížený o nezdanitelné položky</b>	<b>2 344 800,00 Kč</b>
Daň z příjmu	351 720,00 Kč
Solidární zvýšení daně*	70 118,00 Kč
<b>Daň z příjmů před slevami celkem</b>	<b>421 838,00 Kč</b>
Slevy	
- Sleva na poplatníka	24 840,00 Kč
- Sleva na dítě	13 404,00 Kč
<b>Výsledná daň po slevách</b>	<b>383 594,00 Kč</b>

\*hranice pro solidární zvýšení daně pro rok 2017 je podle nařízení vlády č. 325/2016 Sb. 1 355 136 Kč

*Zdroj: vlastní zpracování*

Maximální limit výdajů je již natolik nízký, že příjmy sníží na částku, která již podléhá velmi značnému solidárnímu zvýšení daně. I přes možnost uplatnění slev na dítě je výsledná částka vyšší než v první variantě, při využití vyššího limitu.

Dále jsou při uplatnění výdajů procentem z příjmů vypočítány částky sociálního pojištění. I u těchto plateb je patrné, že jsou vyšší, než je tomu v případě uplatnění prokázaných výdajů.

**Tabulka 21: Odvody na sociální pojištění při uplatnění paušálních výdajů**

	Varianta 1 (2016)	Varianta 2 (2017)
Vyměřovací základ (50 % dílčího základu daně)	878 413,21 Kč	1 178 413,21 Kč
Zdravotní pojištění (13,5 %)	118 586,00 Kč	159 086,00 Kč
Důchodové pojištění (28 %)	245 956,00 Kč	329 956,00 Kč
Státní politika zaměstnanosti (1,2 %)	10 541,00 Kč	14 141,00 Kč
<b>Odvody celkem</b>	<b>375 083,00 Kč</b>	<b>503 183,00 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

## 9. Výpočet daně z příjmů právnických osob

Následující výpočty vycházejí ze situace, kdy by vybraný podnikatel svou výdělečnou činnost vykonával nikoli jako fyzická osoba, ale jako společnost s ručením omezeným účtující v podvojně soustavě. Vstupní data jsou tedy shodná s údaji použitými při výpočtu daňové povinnosti poplatníka jako fyzické osoby za rok 2016.

Z důvodů rozdílné tvorby základu daně z příjmů pro fyzickou a právnickou osobou vznikají u vybraného poplatníka odlišné částky výnosů a nákladů. U výnosů je to navýšení o hodnotu pohledávek, jejichž hodnota bez DPH je 25 000 Kč a to z toho důvodu, že některé dosud neuhrazené vydané faktury pro fyzickou osobu znamenaly příjem až v dalším účetním období, ovšem pro právnickou osobu tyto příjmy navýší výsledek hospodaření již v tomto roce.

Náklady je pak třeba zvýšit o hodnotu mezd ve výši 19 540 Kč, které podnikatel uhradí až v následujícím roce, avšak pro společnost jsou nákladem nyní. Po této úpravě následuje snížení o hodnotu nájmu placeného předem jako nákladů příštího období v částce 18 000 Kč, které sice jsou fyzickou osobou zaplacené a uplatněné ve sledova-

ném účetním období, nicméně pro společnost v rámci účetnictví patří až do období následujícího.

Výsledek hospodaření je tak vytvořen z výnosů a nákladů upravených o rozdíly plynoucí z akruálního principu účtování.

**Tabulka 22: Výpočet daně z příjmů vybraného subjektu jako právnické osoby**

Výnosy	2 981 826,41 Kč
Náklady	1 386 803,50 Kč
<b>VH před zdaněním</b>	1 595 022,91 Kč
Odpočty	0,00 Kč
<b>Základ daně po odpočtech</b>	1 595 000,00 Kč
<b>Daň z příjmů</b>	<b>303 050,00 Kč</b>
Slevy na dani	0,00 Kč
<b>Daň po slevách</b>	<b>303 050,00 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

V případě vybraného subjektu nelze uplatnit žádné nestandardní odpočty ani slevy na dani. Výsledek po zdanění je 1 291 972,91 Kč.

## 9.1 Varianta výplaty pouze ve formě podílu na zisku

S výsledkem hospodaření po zdanění je možno dále nakládat podle uvážení společnosti. Pro vybraný subjekt je podstatné, jak bude vypadat výplata podílu na zisku z pohledu daně z příjmu. Podíl na zisku podléhá dani z příjmů fyzických osob jako kapitálový majetek se sazbou srážkové daně 15 %. Jak bylo uvedeno v teoretické části práce, příjem společníka pouze ve formě podílu na zisku znamená neúčast na sociálním zabezpečení a nutnost zajistit platby na zdravotní pojištění.

Pokud bude celý zisk po zdanění vyplacen jako podíl na zisku, vznikne následující výše srážkové daně (zaokrouhлено na celé koruny dolů):

**Tabulka 23: Výpočet srážkové daně z podílu na zisku**

Zisk po zdanění	1 291 972,00 Kč
<b>Srážková daň 15 %</b>	<b>193 795,00 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Celková daňová zátěž je pak vlivem dvojího zdanění 496 845 Kč. Poplatník nebude, při absenci jiných příjmů, účasten sociálního pojištění a v případě minimálního pojistného na zdravotní pojištění za rok 2016 by odvedl částku: (při měsíčních zálohách 1 336,50 Kč z minimální mzdy odpovídající 9 900 Kč) 16 038 Kč.

## 9.2 Kombinace výplaty podílu na zisku a odměn v rámci s.r.o.

Z důvodu vyřešení problému neúčasti na sociálním zabezpečení, je možno stanovit odměnu společníkovi/jednateli společnosti s respektováním pravidel uvedených v teoretické části. Příjem těchto odměn je pro společnost zároveň daňovým nákladem, který snižuje výsledek hospodaření a tím i daň z příjmů. Výplata odměn je zdaňována daní z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti, tzn., že je společnost v roli zaměstnavatele a odvádí za zaměstnance sociální pojištění. Výši těchto odměn si stanoví společnost sama a nabízí prostor pro nastavení optimální varianty.

Pro vzorový výpočet, jakým způsobem vypadá zdanění tohoto příjmu a jakým způsobem dopadne na celkovou zátěž subjektu pro porovnání obou forem podnikání, vychází měsíční odměna z minimální mzdy pro rok 2016 ve výši 9 900 Kč<sup>4</sup>.

**Tabulka 24: Výpočet daně z příjmů ze závislé činnosti při výplatě odměn společníkovi**

Hrubý příjem	9 900,00 Kč
Sociální pojištění:	
- Zaměstnavatel (25 %)	2 475,00 Kč
- Zaměstnanec (6,5 %)	644,00 Kč
Zdravotní pojištění:	
- Zaměstnavatel (9 %)	891,00 Kč
- Zaměstnanec (4,5 %)	446,00 Kč
Superhrubá mzda	13 266,00 Kč
<b>Dílčí měsíční základ daně</b>	<b>13 300,00 Kč</b>
<b>Měsíční záloha na daň</b>	<b>1 995,00 Kč</b>
Slevy na dani:	
- Sleva na poplatníka	2 070,00 Kč

<sup>4</sup> Částka je stanovena pouze jako vzor. Hnátek (2017) doporučuje, aby z hlediska daně z příjmů byla odměna alespoň v takové výši, aby společník uplatnil proti svým příjmům ze závislé činnosti všechny slevy a odpočty.



- Sleva na dítě	1 117,00 Kč
<b>Daňový bonus</b>	<b>1 117,00 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Po uplatnění slevy na poplatníka je záloha na daň z příjmu nulová a uplatněním slevy na dítě vznikne poplatníkovi daňový bonus. Zároveň je účasten sociálního pojištění (včetně nemocenského).

V případě výpočtu daně z příjmů nové společnosti, při výplatě měsíčních odměn ve výši 9 900 Kč, bude daňová povinnost vlivem zvýšení mzdových nákladů následující:

**Tabulka 25: Výpočet daně z příjmů právnických osob při výplatě odměn společníkovi**

Výnosy	2 981 826,41 Kč
Náklady (navýšené o mzdové náklady)	1 545 995,50 Kč
<b>VH před zdaněním</b>	<b>1 435 830,91 Kč</b>
Odpočty	0,00 Kč
<b>Základ daně po odpočtech</b>	<b>1 435 000,00 Kč</b>
<b>Daň z příjmů</b>	<b>272 650,00 Kč</b>
Slevy na dani	0,00 Kč
<b>Daň po slevách</b>	<b>272 650,00 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Pokud bude celkový zisk po zdanění ve výši 1 163 180,91 Kč dále vyplacen v podobě podílu na zisku, srážková daň činí:

**Tabulka 26: Výpočet srážkové daně z podílu na zisku při výplatě odměn společníkovi**

Zisk po zdanění	1 163 180,91 Kč
<b>Srážková daň 15 %</b>	<b>174 477,00 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Měsíční náklady na zaměstnance jsou 13 266 Kč, proto roční daňové náklady sníží výsledek hospodaření společnosti o 159 192 Kč, to má za následek snížení daně z příjmů o 30 400 Kč a snížení srážkové daně o 19 318 Kč.

Na druhou stranu je třeba odvedené pojistné jak za zaměstnavatele, tak za zaměstnance započítat jako daňovou zátěž subjektu. Podrobný přehled a výsledná částka

daně z příjmů včetně odvodů na sociální pojištění, jak za společnost jako zaměstnavatele, tak za společníka/jednatele jako zaměstnance, jsou obsahem následující tabulky.

**Tabulka 27: Přehled celkové zátěže subjektu při výplatě odměn společníkovi**

Daň z příjmů PO společnosti	272 650,00 Kč
Srážková daň z vyplaceného podílu	174 477,00 Kč
Daň z příjmů zaměstnance (daňový bonus)	-13 404,00 Kč
Odvody sociálního pojištění společnosti za zaměstnance	40 392,00 Kč
Odvody sociálního pojištění zaměstnance	13 080,00 Kč
<b>Daňová zátěž celkem</b>	<b>487 195,00 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

## 10. Dopady převodu živnosti na s.r.o. do daně z příjmů

Dále je třeba identifikovat dopady jednotlivých způsobů převodu obchodního majetku na daň z příjmů. Výpočty vycházejí ze dvou situací.

V první podnikatel provede prodej či vklad majetku, respektive obchodního závodu, na konci roku 2016 a zdanitelné příjmy a výdaje, které při jednotlivých způsobech převodu vzniknou, jsou přičteny ke dříve stanovenému základu daně z příjmů fyzické osoby ve výši 1 571 562,91 Kč, který vzniknul při provozování běžné výdělečné činnosti při uplatnění prokázaných výdajů. Tento základ daně je zároveň zvýšen o hodnotu polovičního odpisu, který je třeba uplatnit, pokud v tomto roce dochází k prodeji či vkladu odpisovaného dlouhodobého majetku, neboť byl původně uplatněn v plné výši.

Ve druhé situaci dochází k převodu až na začátku následujícího roku 2017. Daň z příjmů se zde počítá za toto období a vychází z příjmů a výdajů vzniklých pouze z titulu převodu majetku. Zároveň platí předpoklad, že podnikateli v tomto období nevzniknou žádné další příjmy.

Hodnota majetku a dluhů prodávajícího podnikatele vychází z jeho ocenění v daňové evidenci za rok 2016. Přecenění položek se řídí kalkulací v ceně obvyklé, kterou má podnikatel k dispozici. Rozdíly v ocenění jsou shrnuty v následujícím výčtu.

**Tabulka 28: Ocenění převáděného majetku v daňové evidenci a ceně obvyklé**

Majetek:	Ocenění v DE:	Cena při prodeji:
Zůstatková cena dlouhodobého majetku 2016	170 160,00 Kč	85 000,00 Kč
Zásoby	333 828,00 Kč	312 500,00 Kč
Drobný majetek	68 947,00 Kč	82 500,00 Kč
Pohledávky	30 250,00 Kč	30 250,00 Kč
Finanční prostředky	148 245,54 Kč	148 245,54 Kč
Hodnota celkem	751 430,54 Kč	658 495,54 Kč
Hodnota celého obchodního závodu při prodeji	nedefinováno	778 500 Kč

*Zdroj: vlastní zpracování*

## 10.1 Prodej obchodního závodu

Společnost se koupí stává majitelem celého podniku včetně jeho dluhů a pohledávek a je na něj převedena činnost zaměstnavatele, v případě vybrané živnosti se jedná o dva zaměstnance se smlouvou o provedení práce.

Příjem z prodeje obchodního závodu vychází z celkového ocenění v ceně obvyklé a je dále navýšen o hodnotu rozdílu ocenění zásob a hodnotu všech dluhů. Příjem z prodeje není předmětem DPH.

Do výdajů vybraný podnikatel zahrne zůstatkovou cenu automobilu, veškeré peněžní prostředky a hodnotu pohledávek. Úvěr, jako dluh, jehož úhrada není výdajem, do výdajů nelze zahrnout. Lze sem ovšem započítat hodnotu mzdových nákladů a závazky k dodavatelům (tyto částky současně navyšují příjem z prodeje).

### 10.1.1 Prodej obchodního závodu v roce 2016

Prodej i následný příjem z prodeje OZ je uskutečněn v témže roce. Je uplatněn odpis v poloviční výši, pro rok 2016 tedy odpovídá částce 56 720 Kč.

*Tabulka 29: Výpočet daně z příjmů u vybraného poplatníka při prodeji OZ (2016)*

Příjem z prodeje obchodního závodu	778 500 Kč
Rozdíl mezi hodnotou zásob a cenou při prodeji	21 328 Kč
Hodnota dluhů	167 977,92 Kč
<b>Příjmy celkem</b>	<b>967 805,92 Kč</b>
Zůstatková cena dlouhodobého majetku	226 880,00 Kč
Peněžní prostředky na účtech a v pokladně	148 245,54 Kč
Hodnota postupovaných pohledávek	30 250,00 Kč
Hodnota dluhů (které jsou výdajem)	29 482,00 Kč
<b>Výdaje celkem</b>	<b>434 857,54 Kč</b>
Základ daně z příjmů z titulu prodeje OZ	532 948,38 Kč
Základ daně z příjmů z běžné činnosti za rok 2016	1 628 282,91 Kč
<b>Základ daně celkem</b>	<b>2 161 231,29 Kč</b>
Nestandardní odpočty	
- Životní pojištění	12 000,00 Kč
Základ daně po odpočtech	2 149 200,00 Kč

Daň z příjmů FO	322 380,00 Kč
Solidární zvýšení daně	60 546,00 Kč
<b>Daň před slevami celkem</b>	<b>382 926,00 Kč</b>
Slevy	
- Sleva na poplatníka	24 840,00 Kč
- Sleva na dítě	13 404,00 Kč
<b>Daň po slevách</b>	<b>344 682,00 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Vedle daně z příjmů je třeba splnit i povinnosti z titulu sociálního pojištění. Pro výše uvedený příjem z prodeje se jedná o následující částky:

**Tabulka 30: Výpočet odvodů na sociální pojištění při prodeji OZ v roce 2016**

Vyměřovací základ (50 % dílčího základu daně)	1 080 615,65 Kč
Zdravotní pojištění (13,5 %)	145 884,00 Kč
Důchodové pojištění (28 %)	302 573,00 Kč
Státní politika zaměstnanosti (1,2 %)	12 967,00 Kč
<b>Odvody celkem</b>	<b>461 424,00 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

### 10.1.2 Prodej obchodního závodu v roce 2017

Pokud prodej proběhne na počátku roku 2017, a to včetně přijetí platby fyzickou osobou, bude daňová povinnost v tomto roce, za předpokladu, že nevzniknou žádné další příjmy, následující:

**Tabulka 31: Výpočet daně z příjmů u vybraného poplatníka při prodeji OZ (2017)**

Příjem z prodeje obchodního závodu	778 500,00 Kč
Rozdíl mezi hodnotou zásob a cenou při prodeji	21 328,00 Kč
Hodnota dluhů	167 977,92 Kč
<b>Příjmy celkem</b>	<b>967 805,92 Kč</b>
Zůstatková cena dlouhodobého majetku	127 620,00 Kč
Peněžní prostředky na účtech a v pokladně	148 245,54 Kč
Hodnota postupovaných pohledávek	30 250,00 Kč
Hodnota dluhů (které jsou výdajem)	29 482,00 Kč

<b>Výdaje celkem</b>	<b>335 597,54 Kč</b>
<b>Základ daně z příjmů</b>	<b>632 208,38 Kč</b>
Nestandardní odpočty	
- Životní pojištění	12 000,00 Kč
Základ daně po odpočtech	620 200,00 Kč
<b>Daň před slevami</b>	<b>93 030,00 Kč</b>
Slevy	
- Sleva na poplatníka	24 840,00 Kč
- Sleva na dítě	13 404,00 Kč
<b>Daň po slevách</b>	<b>54 786,00 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

V daňových nákladech byla uplatněna zůstatková cena po odečtení polovičního odpisu pro rok 2017 s hodnotou 42 540 Kč. Dále jsou stanoveny odvody na sociální pojištění za toto období:

**Tabulka 32: Výpočet odvodů na sociální pojištění při prodeji OZ v roce 2017**

Vyměřovací základ (50 % dílčího základu daně)	316 104,19 Kč
Zdravotní pojištění (13,5 %)	42 675,00 Kč
Důchodové pojištění (28 %)	88 510,00 Kč
Státní politika zaměstnanosti (1,2 %)	3 793,00 Kč
<b>Odvody celkem</b>	<b>134 978,00 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Tato forma zdanění je použita i v případě, kdy prodej proběhne v roce 2016, ale samotný příjem z prodeje bude uskutečněn až v následujícím účetním období (tedy v roce 2017). Rozdíl bude ovšem v absenci uplatněného polovičního odpisu a tím i rozdílné částky zůstatkové ceny dlouhodobého majetku, neboť uplatnění odpisu se vztahuje k roku prodeje (nikoli k roku přijetí úplaty za prodej závodu). Výsledná částka daně z příjmů za rok 2017, vypočtena podle metodiky výše, pak bude 61 161 Kč a odvody na sociální pojištění 144 060 Kč.

Společnost s ručením omezeným se stane majitelem celého závodu včetně jeho závazků. Příklady daňových dopadů, které jí při této příležitosti vzniknou, budou následující:

- Vznikne kladný oceňovací rozdíl ve výši 195 047,38 Kč, který je zahrnut do výdajů rovnoměrně po 180 měsících v poměrné výši podle zákona.
- V odpisování dlouhodobého majetku společnost nepokračuje a odpisuje jej od začátku z pořizovací ceny při koupi závodu.
- Uhrazené pohledávky nevstoupí do základu daně, stejně tak uhrazené dluhy.

## 10.2 Prodej obchodního majetku

Rozdíl mezi prodejem obchodního závodu a postupným prodejem jeho částí může být výsledná částka ke zdanění. Zatímco v rámci prodeje obchodního závodu je součástí ceny i know-how firmy a další navýšení stanovená znalcem, během prodeje jednotlivých položek majetku k tomuto nedochází.

Prodáváný majetek, na rozdíl od prodeje obchodního závodu, je podroben dani z přidané hodnoty. Platí předpoklad, že závazky k zaměstnancům a dodavatelům v souhrnné výši 29 482 Kč podnikatel do konce účetního období uhradil a jejich výše je tak uplatněna jako daňový náklad.

### 10.2.1 Prodej obchodního majetku v roce 2016

Výsledná daň plynoucí z postupného prodeje jednotlivého majetku v roce 2016 a běžné činnosti za tento rok vypadá následovně:

*Tabulka 33: Výpočet daně z příjmů u vybraného poplatníka při prodeji OM (2016)*

Příjem z prodeje DHM	85 000,00 Kč
Příjem z prodeje drobného majetku	82 500,00 Kč
Příjem z prodeje zásob	312 500,00 Kč
Příjem z prodeje pohledávek	30 250,00 Kč
<b>Příjmy celkem</b>	<b>510 250,00 Kč</b>
Odpis v poloviční výši	56 720,00 Kč
Zůstatková cena dlouhodobého majetku	226 880,00 Kč
Daňové náklady	29 482,00 Kč
<b>Výdaje celkem</b>	<b>313 082,00 Kč</b>
Základ daně z příjmů z titulu prodeje OM	197 168,00 Kč
Základ daně z příjmů z běžné činnosti za rok 2016	1 628 282,91 Kč

<b>Základ daně celkem</b>	<b>1 825 450,91 Kč</b>
Nestandardní odpočty	
- Životní pojištění	12 000 Kč
Základ daně po odpočtech	1 813 400,00 Kč
Daň z příjmů FO	272 010,00 Kč
Solidární zvýšení daně	37 041,00 Kč
<b>Daň před slevami celkem</b>	<b>309 051,00 Kč</b>
Slevy	
- Sleva na poplatníka	24 840,00 Kč
- Sleva na dítě	13 404,00 Kč
<b>Daň po slevách celkem</b>	<b>270 807,00 Kč</b>
<b>DPH z prodeje obchodního majetku<sup>5</sup></b>	<b>107 152,50 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Uplatňované odpisy včetně zůstatkové ceny dlouhodobého hmotného majetku opět vycházejí z odpisového plánu pro rok 2016. Znovu je třeba vypočítat odvody na sociální pojištění:

**Tabulka 34: Výpočet odvodů na sociální pojištění při prodeji OM v roce 2016**

Vyměřovací základ (50 % dílčího základu daně)	912 725,46 Kč
Zdravotní pojištění (13,5)	123 218,00 Kč
Důchodové pojištění (28 %)	255 564,00 Kč
Státní politika zaměstnanosti (1,2 %)	10 952,00 Kč
<b>Odvody celkem</b>	<b>389 734,00 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

## 10.2.2 Prodej obchodního majetku v roce 2017

Obdobně je stanovena daňová povinnost pro jednotlivý prodej majetku v roce 2017, ovšem s rozdílnou hodnotou odpisů a zůstatkové ceny dlouhodobého majetku a samozřejmě zde chybí započtení příjmu z běžné činnosti.

<sup>5</sup> Hodnota této daně není později započítána do celkového zatížení vybraného subjektu, neboť není součástí cíle práce. Kupující společnost může z této daně uplatnit odpočet.



**Tabulka 35: Výpočet daně z příjmů u vybraného poplatníka při prodeji OM (2017)**

Příjem z prodeje DHM	85 000,00 Kč
Příjem z prodeje drobného majetku	82 500,00 Kč
Příjem z prodeje zásob	312 500,00 Kč
Příjem z prodeje pohledávek	30 250,00 Kč
<b>Příjmy celkem</b>	<b>510 250,00 Kč</b>
Odpis v poloviční výši	42 540,00 Kč
Zůstatková cena dlouhodobého majetku	127 620,00 Kč
Daňové náklady	29 482,00 Kč
<b>Výdaje celkem</b>	<b>199 642,00 Kč</b>
<b>Základ daně z příjmů</b>	<b>310 608,00 Kč</b>
Nestandardní odpočty	
- Životní pojištění	12 000 Kč
Základ daně po odpočtech	298 600,00 Kč
<b>Daň před slevami</b>	<b>44 790,00 Kč</b>
Slevy	
- Sleva na poplatníka	24 840,00 Kč
- Sleva na dítě	13 404,00 Kč
<b>Daň po slevách celkem</b>	<b>6 546,00 Kč</b>
<b>DPH z prodeje obchodního majetku</b>	<b>107 152,50 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Znovu je třeba vypočítat odvody na sociální a zdravotní pojištění. 50 % ze základu daně ve výši 155 304 Kč nedosahuje minimálního vyměřovacího základu pro zdravotní pojištění, neboť ten, v roční výši podle tabulky číslo 5, odpovídá částce 169 392 Kč, proto je třeba jej na tuto částku navýšit.

**Tabulka 36: Výpočet odvodů na zdravotní pojištění při prodeji OM v roce 2017**

Vyměřovací základ (50 % dílčího základu daně)	162 036,00Kč
<b>Zdravotní pojištění (13,5)</b>	<b>21 875,00Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Vyměřovací základ pro sociální zabezpečení minimální zákonný limit převyšuje, proto není dále upravován.

**Tabulka 37: Výpočet odvodů na sociální zabezpečení při prodeji OM v roce 2017**

Vyměřovací základ (50 % dílčího základu daně)	155 304,00 Kč
Důchodové pojištění (28 %)	43 486,00 Kč
Státní politika zaměstnanosti (1,2 %)	1 863,00 Kč
<b>Sociální zabezpečení celkem</b>	<b>45 349,00 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Souhrnně tak podnikatel odvede na sociálním pojištění 67 224 Kč

Kupující s.r.o. získává postupně nový majetek například s těmito dopady:

- Pořízené pohledávky nesnižují základ daně a nelze z nich tvořit opravné položky.
- Odpisování, stejně jako v případě prodeje obchodního závodu, začíná z pořizovací ceny dlouhodobého majetku.
- Pořízené zásoby se zaúčtují do nákladů v momentě spotřeby.

### **10.3 Vklad obchodního závodu**

Vkladem obchodního závodu do nové společnosti vznikne podnikateli obchodní podíl odpovídající ocenění obchodního závodu jako celku, který sice dani z příjmů nepodléhá, ovšem příjem z titulu vkladu zásob a pohledávek bude zdaněn. Na druhou stranu, tento druh vkladu nepodléhá dani z přidané hodnoty. Opět platí předpoklad, že závazky k zaměstnancům a dodavatelům v souhrnné výši 29 482 Kč podnikatel do konce účetního období uhradil a jejich výše je tak uplatněna jako daňový náklad.

#### **10.3.1 Vklad obchodního závodu v roce 2016**

Pokud vklad proběhne v roce 2016, kdy jsou k němu připočítány příjmy a náklady z podnikání za tento rok, celková daň bude vypadat následovně:

**Tabulka 38: Výpočet daně z příjmů u vybraného poplatníka při vkladu OZ (2016)**

Hodnota zásob	333 828,00 Kč
Hodnota pohledávek	30 250,00 Kč
<b>Příjmy celkem</b>	<b>364 078,00 Kč</b>
Odpis v poloviční výši	56 720,00 Kč

Daňové náklady	29 482,00 Kč
<b>Výdaje celkem</b>	<b>86 202,00 Kč</b>
Základ daně z příjmů z titulu vkladu OZ	277 876,00 Kč
Základ daně z příjmů z běžné činnosti za rok 2016	1 628 282,91 Kč
<b>Základ daně celkem</b>	<b>1 906 158,91 Kč</b>
Nestandardní odpočty	
- Životní pojištění	12 000,00 Kč
<b>Základ daně po odpočtech</b>	<b>1 894 100,00 Kč</b>
Daň z příjmů FO	284 115,00 Kč
Solidární zvýšení daně	42 690,00 Kč
<b>Daň před slevami celkem</b>	<b>326 805,00 Kč</b>
Slevy	
- Sleva na poplatníka	24 840,00 Kč
- Sleva na dítě	13 404,00 Kč
<b>Daň po slevách</b>	<b>288 561,00 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Takto vypadají odvody na sociální pojištění pro tento rok:

**Tabulka 39: Výpočet odvodů na sociální pojištění při vkladu OZ v roce 2016**

Vyměřovací základ (50 % dílčího základu daně)	953 079,46 Kč
Zdravotní pojištění (13,5 %)	128 666,00 Kč
Důchodové pojištění (28 %)	266 863,00 Kč
Státní politika zaměstnanosti (1,2 %)	11 437,00 Kč
<b>Odvody celkem</b>	<b>406 966,00 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

### 10.3.2 Vklad obchodního závodu v roce 2017

Vklad obchodního závodu v roce 2017 se opět liší ve výši uplatňovaných odpisů a absenci příjmů z běžného podnikání.

**Tabulka 40: Výpočet daně z příjmů u vybraného poplatníka při vkladu OZ (2017)**

Hodnota zásob	333 828,00 Kč
Hodnota pohledávek	30 250,00 Kč

<b>Příjmy celkem</b>	<b>364 078,00 Kč</b>
Odpis v poloviční výši	42 540,00 Kč
Daňové náklady	29 482,00 Kč
<b>Výdaje celkem</b>	<b>72 022,00 Kč</b>
<b>Základ daně z příjmů</b>	<b>292 056,00 Kč</b>
Nestandardní odpočty	
- Životní pojištění	12 000,00 Kč
<b>Základ daně po odpočtech</b>	<b>280 000,00 Kč</b>
<b>Daň před slevami</b>	<b>42 000,00 Kč</b>
Slevy	
- Sleva na poplatníka	24 840,00 Kč
- Sleva na dítě	13 404,00 Kč
<b>Daň po slevách</b>	<b>3 756,00 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Vyměřovací základ pro zdravotní pojištění bude pro svou nízkou hodnotu v částce odpovídající minimální hranici stanovené zákonem.

**Tabulka 41: Výpočet odvodů na zdravotní pojištění při vkladu OZ v roce 2017**

Minimální vyměřovací základ	169 392,00 Kč
<b>Zdravotní pojištění (13,5 %)</b>	<b>22 868,00 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

V případě sociálního pojištění, je určený minimální limit nižší než polovina výsledného základu daně a základ tak není navyšován.

**Tabulka 42: Výpočet odvodů na sociální zabezpečení při vkladu OZ v roce 2017**

Vyměřovací základ (50 % dílčího základu daně)	146 028,00 Kč
Důchodové pojištění (28 %)	40 888,00 Kč
Státní politika zaměstnanosti (1,2 %)	1 753,00Kč
<b>Sociální zabezpečení celkem</b>	<b>42 641,00 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Odvody tedy celkem činí 65 509 Kč.

Po vkladu obchodního závodu nová společnost pokračuje v odpisování tak, jak jej započala vkládající fyzická osoba, neboť:

- Pořizovací a zůstatková cena včetně hodnoty odpisů dlouhodobého hmotného majetku v účetnictví je shodná s údaji v daňové evidenci.
- Nabyté pohledávky v hodnotě 30 250 Kč nemůže nová společnost daňově uplatnit jako náklad. Pohledávky a závazky budou zaúčtovány rozvahově a neovlivní tak výsledek hospodaření.
- Vzniklý oceňovací rozdíl nebude daňově účinný.

## 10.4 Vklad obchodního majetku

Vkladem majetku vzniká podnikateli, stejně jako u předchozího případu, obchodní podíl na nově vzniklé společnosti, nyní ve výši ocenění jednotlivých složek majetku.

Protože jednotlivé vklady nepeněžního majetku jsou z titulu daně z přidané hodnoty posuzovány jako standardní dodání zboží, bude podnikatel povinen tuto daň odvést. Toto je rozdíl oproti vkladu celého závodu, další zdanění probíhá prakticky shodně s předchozí variantou vkladu.

### 10.4.1 Vklad obchodního majetku v roce 2016

Vkladem jednotlivého majetku v roce 2016 postupně vzniká podnikateli obchodní podíl na společnosti a do základu daně vstupuje, vedle příjmů a výdajů z podnikání, i hodnota zásob a pohledávek.

**Tabulka 43: Výpočet daně z příjmů u vybraného poplatníka při vkladu OM (2016)**

Hodnota zásob	333 828 Kč
Hodnota pohledávek	30 250 Kč
<b>Příjmy celkem</b>	<b>364 078 Kč</b>
Odpis v poloviční výši	56 720,00 Kč
Daňové náklady	29 482,00 Kč
<b>Výdaje celkem</b>	<b>86 202,00 Kč</b>
Základ daně z příjmů z titulu vkladu OM	277 876,00 Kč
Základ daně z příjmů z běžné činnosti za rok 2016	1 628 282,91 Kč
<b>Základ daně celkem</b>	<b>1 906 158,91 Kč</b>

Nestandardní odpočty	
- Životní pojištění	12 000,00 Kč
<b>Základ daně po odpočtech</b>	<b>1 894 100,00 Kč</b>
Daň z příjmů FO	284 115,00 Kč
Solidární zvýšení daně	42 690,00 Kč
<b>Daň před slevami celkem</b>	<b>326 805,00 Kč</b>
Slevy	
- Sleva na poplatníka	24 840,00 Kč
- Sleva na dítě	13 404,00 Kč
<b>Daň po slevách</b>	<b>288 561,00 Kč</b>
<b>DPH z vkladu obchodního majetku<sup>6</sup></b>	<b>107 152,50 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Shodná částka daně z příjmů předpokládá i stejnou výši celkových odvodů na sociální pojištění:

**Tabulka 44: Výpočet odvodů na sociální pojištění při vkladu OM v roce 2016**

Vyměřovací základ (50 % dílčího základu daně)	953 079,46 Kč
Zdravotní pojištění (13,5 %)	128 666,00 Kč
Důchodové pojištění (28 %)	266 863,00 Kč
Státní politika zaměstnanosti (1,2 %)	11 437,00 Kč
<b>Odvody celkem</b>	<b>406 966,00 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

#### 10.4.2 Vklad obchodního majetku v roce 2017

Pokud je majetek postupně vložen do společnosti až v následujícím období, vzniknou poplatníkovi stejné daňové příjmy a výdaje z titulu vkladu, které ale nebudou navýšeny o příjem z provozování běžné činnosti podniku.

**Tabulka 45: Výpočet daně z příjmů u vybraného poplatníka při vkladu OM (2017)**

Hodnota zásob	333 828,00 Kč
Hodnota pohledávek	30 250,00 Kč

<sup>6</sup> Výsledná hodnota DPH u vkladu obchodního majetku jak v roce 2016, tak 2017, není, shodně jako v případě prodeje jednotlivých složek majetku, započtena do výsledného posouzení celkové daňové zátěže.

<b>Příjmy celkem</b>	<b>364 078,00 Kč</b>
Odpis v poloviční výši	42 540,00 Kč
Daňové náklady	29 482,00 Kč
<b>Výdaje celkem</b>	<b>72 022,00 Kč</b>
<b>Základ daně z příjmů</b>	<b>292 056,00 Kč</b>
Nestandardní odpočty	
- Životní pojištění	12 000,00 Kč
<b>Základ daně po odpočtech</b>	<b>280 000,00 Kč</b>
<b>Daň před slevami</b>	<b>42 000,00 Kč</b>
Slevy	
- Sleva na poplatníka	24 840,00 Kč
- Sleva na dítě	13 404,00 Kč
<b>Daň po slevách</b>	<b>3 756,00 Kč</b>
<b>DPH z vkladu obchodního majetku</b>	<b>107 152,50 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Znovu výsledná daň kopíruje částku daně, která vznikla při vkladu obchodního závodu. Vyměřovací základ pro zdravotní pojištění je za toto období potřeba zvýšit na hodnotu minimální hranice.

**Tabulka 46: Výpočet odvodů na zdravotní pojištění při vkladu OZ v roce 2017**

Minimální vyměřovací základ	169 392,00 Kč
<b>Zdravotní pojištění (13,5 %)</b>	<b>22 868,00 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Vyměřovací základ pro výpočet sociálního zabezpečení není třeba upravovat a znovu se celkové odvody, jako v případě vkladu celého závodu, rovnají částce 65 509 Kč.

**Tabulka 47: Výpočet odvodů na sociální zabezpečení při vkladu OZ v roce 2017**

Vyměřovací základ (50 % dílčího základu daně)	146 028,00 Kč
Důchodové pojištění (28 %)	40 888,00 Kč
Státní politika zaměstnanosti (1,2 %)	1 753,00Kč
<b>Sociální zabezpečení celkem</b>	<b>42 641,00 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Dopady pro společnost budou podobné, jako při vkladu obchodního závodu:

- Dlouhodobý majetek je opět odpisován po vzoru fyzické osoby.
- Zásoby budou zaúčtovány do nákladů v momentě jejich spotřeby
- K nabytým pohledávkám společnost nemůže tvořit opravné položky



## 11. Vyhodnocení změny právní formy

Nejdříve je nutné, na základě zjištěných dat, identifikovat vhodnou formu uplatnění daňových výdajů u vybrané fyzické osoby. Celková daňová zátěž, včetně odvodů na sociální pojištění, u jednotlivých forem jsou shrnuty v následující tabulce. V rámci varianty 1 je použito uplatnění výdajů procentem z příjmů s vyšším limitem podle pravidel pro rok 2016. Ve variantě 2 je využito nižšího limitu s uplatněním dalších slev, jak to umožňuje úprava pro rok 2017.

**Tabulka 48: Porovnání variant s využitím paušálních výdajů a výdajů v plné výši**

	Daň z příjmů	Odvody na SP	Celková zátěž
FO – prokázané výdaje	209 950,00	335 530,00	<b>545 480,00</b>
FO – paušální výdaje varianta 1	264 117,00	375 083,00	<b>639 200,00</b>
FO – paušální výdaje varianta 2	378 594,00	503 183,00	<b>881 777,00</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

*Varianta 1 = využití limitu v částce 1 200 000 Kč bez uplatnění dalších slev*

*Varianta 2 = využití limitu v částce 600 000 Kč s uplatněním slevy na dítě*

Z předchozích výpočtů a výše uvedené tabulky je patrné, že pro příjmy přesahující 2 000 000 Kč využití paušálních výdajů ztrácí smysl, neboť daňová povinnost bude větší než v případě uplatnění skutečných výdajů. Nové snížení limitů sice přinese možnost uplatnění slev, ale v případě vybraného poplatníka to neznamena snížení výsledné částky daně (navíc uplatní pouze slevu na dítě), ale právě naopak její značné zvýšení. Využívání daňových výdajů v jejich prokázané výši je tak pro vybraný subjekt nejvhodnější způsob tvorby optimálního daňového základu, a proto bude dále porovnávána daňová zátěž, která vznikla v této variantě.

Dále je třeba, před porovnáním celkové daňové zátěže obou forem podnikání, vybrat optimální způsob výplaty podílu na zisku, popř. jeho kombinaci s odměnou za práci pro společnost s ručením omezeným. Byla vypočítána daňová zátěž subjektu při výplatě celého výsledku hospodaření po zdanění pouze formou podílu na zisku (včetně započtení srážkové daně) ve výši 496 845 Kč, ke které byla přičtena hodnota povinně odvedeného zdravotního pojištění za toto období ve výši 16 038 Kč. Celková daňová zátěž vlivem dvojího zdanění a odvodů tak bude **512 883 Kč**.

Poté byla vypočtena daňová zátěž při kombinaci výplaty podílu na zisku a odměn pro společníka/jednatele. Došlo opět ke dvojímu zdanění vlivem srážkové daně a také zde byly zahrnuty i další daňové vlivy z výplaty odměn zdaněných jako příjem ze závislé činnosti. Podle tabulky č. 27 tak celková daňová zátěž včetně odvodů na sociální pojištění<sup>7</sup> odpovídá částce **487 195 Kč**.

Jak je možné vyčíst z absolutního rozdílu výsledné zátěže obou variant, způsob výplaty kombinující výplatu podílu na zisku s odměnami pro společníka/jednatele znamená i při složené daňové zátěži úsporu ve výši **9 650 Kč**. Mimo to je zaměstnanec účasten sociálního pojištění včetně nemocenského. Výplata odměn za práci pro společnost se tak nabízí jako vhodný prostor pro nastavení takové výše výplaty, která bude znamenat optimální poměr mezi uplatnitelnými mzdovými náklady a výší daně z příjmů FO ze závislé činnosti včetně odvodů.

Dopad jiné právní formy podnikání na daň z příjmů pro vybraný podnik je shrnut v následující tabulce:

**Tabulka 49: Daň z příjmů a sociální pojistné pro fyzickou a právnickou osobu**

<b>Právní forma:</b>	<b>Základ daně:</b>	<b>Daň z příjmů:</b>	<b>Odvody SP:</b>	<b>Celkem:</b>
<b>Fyzická osoba</b>	1 571 562,91	214 950,00	335 530,00	<b>550 480,00</b>
<b>Právnická osoba</b>	1 435 830,91	433 723,00	53 472,00	<b>487 195,00</b>
<b>Absolutní rozdíl</b>	135 732,00	218 773,00	282 058,00	<b>63 285,00</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Z výše uvedeného je patrné, že i přes vyšší hodnotu daně z příjmů právnických osob je celková zátěž vybraného subjektu, jako fyzické osoby, vyšší kvůli vysokým odvodům na sociální pojištění. Výběr společnosti s ručením omezeným znamená pro poplatníka roční úsporu na dani z příjmů a odvodech na sociální pojištění **63 285 Kč**.

Podobné údaje lze vyčíst i z porovnání efektivních daňových sazeb pro obě formy podnikání.

<sup>7</sup> Souhrnně za společnost v roli zaměstnavatele i za společníka/jednatele v roli zaměstnance.

**Tabulka 50: Přehled efektivních daňových sazeb pro fyzickou a právnickou osobu**

Právní forma podnikání	Daňová sazba	Efektivní daňová sazba (bez odvodů)	Efektivní sazba včetně odvodů
Fyzická osoba	15 %	13,68 %	35,03 %
Právnická osoba	31,15 % <sup>8</sup>	30,21 %	33,93 %

Zdroj: vlastní zpracování

I přesto, že je efektivní daňová sazba fyzické osoby bez odvodů více než o polovinu nižší než sazba pro právnickou osobu, po započtení odvodů na sociální pojištění, ve výsledku převyšuje efektivní sazbu pro právnickou osobu o 1,1 %. Ukazuje se, že výše solidární daně a zejména odvodů na sociální pojištění je pro podnikatele s takto vysokým základem daně natolik veliká, že převýší i daň právnické osoby, která je o 4 % vyšší a v případě výplaty podílu na zisku dokonce zvýšena o srážkovou daň.

Výběr společnosti s ručením omezeným je tak pro vybraného podnikatele a jeho podnik vhodnou variantou, kterou lze doporučit i pro její daňovou úsporu. Jakým způsobem je výhodné svou živnost změnit s minimálními negativními dopady na daň z příjmů, lze vyčíst z následujícího přehledu:

**Tabulka 51: Přehled daňových dopadů jednotlivých forem převodu živnosti**

		Daň z příjmů:	Odvody SP:	Celkem:
<b>Prodej OZ</b>	v roce 2016	344 682,00	461 424,00	806 106,00
	v roce 2017	54 786,00	134 978,00	<b>189 764,00</b>
<b>Prodej OM</b>	v roce 2016	270 807,00	389 734,00	660 541,00
	v roce 2017	6 546,00	67 224,00	<b>73 770,00</b>
<b>Vklad OZ</b>	v roce 2016	288 561,00	406 966,00	695 527,00
	v roce 2017	3 756,00	65 509,00	<b>69 265,00</b>
<b>Vklad OM</b>	v roce 2016	288 561,00	406 966,00	695 527,00
	v roce 2017	3 756,00	65 509,00	<b>69 265,00</b>

Zdroj: vlastní zpracování

<sup>8</sup> Výše této sazby vychází z předpokladu zdanění celého zisku po 19% zdanění společnosti srážkovou daní 15 %.

Vysoká daňová zátěž při prodeji celého obchodního závodu je způsobena jeho vysokou hodnotou v rámci ocenění v ceně obvyklé. Tomu se lze vyhnout postupným prodejem obchodního majetku, při kterém je výsledná daňová zátěž nižší.

Nejnižší hodnotu daně z příjmů fyzických osob vybraný podnikatel odvede v případě vkladu obchodního závodu, popř. jeho částí do své nově založené společnosti s ručením omezeným, oba způsoby vkladu mají totožný dopad a to včetně odvodů na sociální pojištění. Rozdílem je povinnost odvést DPH při postupném vkladu majetku, vklad celého obchodního závodu není předmětem této daně.

Z výsledné tabulky je také patrné, že zvolení vhodného účetního období převodu svého podnikání na novou společnost, může pro vybraný subjekt znamenat značnou úsporu. Pokud je v tabulce č. 51 od hodnot daně z příjmů pro rok 2016 odečtena daň z příjmů z provozování běžné činnosti (tabulka č. 49) ve výši 214 950 Kč, výsledná částka 129 732 Kč převyšuje hodnotu daně za účetní období roku 2017, kdy podnikatel dosahoval příjmů pouze z titulu prodeje či vkladu obchodního závodu, popř. jednotlivého majetku. To je způsobeno značným navýšením celkových příjmů v roce 2016 a tím i částky solidární daně.

Ideální variantou je tedy forma vkladu majetku, popř. celého závodu a to takovým způsobem, kdy hodnota pohledávek a zásob značně nenavýší solidární daň. Toho je možno dosáhnout vkladem celého závodu na začátku dalšího účetního období nebo, v případě postupného vkladu, souběžné podnikání jako fyzická i právnická osoba s respektováním pravidel zmíněných v teoretické části práce.

## 12. Závěr

Bylo zjištěno, že uplatnění paušálních výdajů fyzickou osobou, v některých případech i po změně limitů a možnosti uplatnit dříve neuplatňované slevy, neznamena pro všechny subjekty úsporu na dani z příjmů. Jedná se zejména o subjekty s vyššími příjmy, jejichž náklady v prokázané výši převyšují procento paušálních výdajů pro jejich druh příjmů. Takto je tomu u vybraného poplatníka, pro něhož je uplatňování výdajů v prokázané výši levnější variantou.

Z poznatků práce lze také vyvodit, že výše daňové sazby může být zavádějícím ukazatelem, pokud jde o skutečnou daňovou zátěž subjektu. Nemalou součástí daňové zátěže jsou pro vybranou fyzickou osobu odvody na sociální pojištění, jejichž výši lze upravit výběrem jiné formy podnikání.

Živnostník se ale musí rozhodnout, jaká výše odvodů pro něj bude přijatelná, neboť snížení kupříkladu odvodů na důchodové pojištění v rámci sociálního zabezpečení nyní znamená úsporu, ovšem v budoucnu zároveň snížení základu pro výpočet starobního důchodu. Řešením může být pro podnikatele výplata odměn v rámci společnosti, jak bylo navrženo v rámci praktické části práce, a nastavení jejich optimální výše. Vedle daňové úspory zde vzniká i pole pro nastavení požadované výše odvodů.

Při této formě výplaty je ale třeba mít na paměti nutnost správného nastavení pracovně právních vztahů v rámci s.r.o., ať už se podnikatel rozhodne pro jednočlennou společnost nebo zvolí variantu s přistoupením společníka s vlastním vkladem. Zejména kvůli jednoznačnému identifikování druhů příjmů finanční správou.

Vedle zdaňovaných odměn a zisku si může podnikatel vyplatit daňově neúčinné náklady v podobě zaměstnaneckých benefitů, jako jsou např. příspěvky zaměstnavatele na kulturní pořady, využívání zdravotnických, sportovních nebo vzdělávacích zařízení, popř. příspěvku na dovolenou atp.

V případě, že se podnikatel rozhodne svou živnost převést na společnost s ručením omezeným, musí se rozhodnout i pro ideální variantu převodu svého obchodního majetku. Majetek vybraného podnikatele není rozsáhlý, ale je třeba jeho ocenění znalcem. Podnikatel tak musí počítat i s dalšími náklady na převod své živnosti nejen v podobě zdanění příjmů z něj plynoucích.

Mezi další výdaje je nutno zahrnout například zřizovací výdaje při založení nové s.r.o. jako je sepsání zakladatelské listiny u notáře, návrh na zápis do obchodního rejstříku, výpisy z příslušných rejstříků atp.

Pokud vybraný subjekt využije postupný vklad svého majetku do nové společnosti během souběhu obou forem podnikání, musí zároveň respektovat zákonná pravidla pro právní vztahy mezi spojenými osobami.

Na základě výsledků práce je vybranému podnikateli doporučena změna podnikání na společnost s ručením omezeným s kombinací výplaty podílu na zisku a odměn za práci pro společnost a zároveň navržen vklad obchodního majetku, jako nejvhodnější varianty s minimálními negativními dopady na daň z příjmů. Vedle daňových nákladů musí podnikatel do svých kalkulací zahrnout i výše uvedené náklady související se založením nové společnosti nebo i samotným provozem, neboť vedení například účetnictví může být dalším pravidelným nákladem navíc.

I přesto ale může znamenat přistoupení společníka s vlastním vkladem rozšíření výroby a zvýšení celkového zisku společnosti, který tyto dodatečné náklady převýší. Kromě toho bude podnikatel čerpat z dalších výhod podnikání pod hlavičkou s.r.o., jejichž příklady byly uvedeny v úvodu.

Cílem práce bylo zmapovat přeměnu právní formy u konkrétního poplatníka a její dopady na daň z příjmů, lze jí ale využít i pro jiné poplatníky s podobnými parametry podnikání. I přes častou úpravu daňových zákonů a metodických postupů doufám, že celkový postup a představa co by mělo být obsahem kalkulací při rozhodování mezi živností fyzické osoby a s.r.o., poslouží nejen vybranému podnikateli, ale i dalším čtenářům.

## Summary

This work identifies the impact on income tax after the change of a legal form of business for a particular taxpayer. Specifically a change from the natural person to the limited liability company finding a suitable transfer of business property and a reduction of the potential negative tax impacts.

A Limited liability company is preferred especially in the respect of limited liability for obligations, protection of partners' assets, easier transferability of a company to another person or tax optimization. The tax burden on the juristic person can be lower due to a different tax base, other ways of paying rewards and profit and because juristic persons are not subject to social and health insurance. For choosing the right form of business is the comparison of the amount of income tax for a natural person based on the tax records and suggestion of income tax calculation for a juristic person based on accounting, both for the normal business activity of the accounting period and for various forms of transfer of business assets to the new established company.

In the case of a selected entity, the change in legal form of business has a positive effect on the final amount of income tax, and its further reduction is possible due to the individual ways of setting payouts for work for the company and profit share, which can be further replaced by non-taxed costs in the form employee benefits. To reduce the negative impact of the transfer of business assets, the selected entrepreneur is recommended to deposit a business asset in the next accounting period, when the taxable income of the transfer does not increase the solidarity tax.

Keywords: taxation, income tax, change of business legal form, tax optimization

JEL Classification: H2

## Zdroje

### Monografie:

Vančurová, A., Láchová, L., & Vítková, J. (2016). *Daňový systém ČR* (13. aktualizované vydání). V Praze: 1. VOX.

Dvořáková, V., Pitterling, M., & Skalická, H. (2017). *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2017* (2. aktualizované vydání). Praha: Wolters Kluwer.

Ryneš, P. (2017). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2017* (17. aktualizované vydání). Olomouc: ANAG.

Pilátová, J. (2016). *Daňová evidence: komplexní řešení problematiky daňové evidence pro OSVČ : daň z přidané hodnoty, daň silniční, daň z nemovitých věcí, sociální pojištění, zdravotní pojištění* (11. aktualizované vydání, Vol. 2016). Olomouc: ANAG.

Běhounek, P. (2016). *Společnost s ručením omezeným: prakticky včetně účetnictví a daní* (12. přepracované vydání). Olomouc: ANAG.

Pilařová, I. (2016). *Účetní a daňové případy řešené v s.r.o* (5., aktualizované vydání). Praha: Wolters Kluwer.

Hnátek, M. (2017). *Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným* (2. rozšířené vydání). Praha: ESAP.

Hnátek, M., & Zámek, D. (2017). *Daňové a nedaňové náklady 2017*. Praha: ESAP.

Marková, H. (2017). *Daňové zákony 2017: úplná znění platná k 1. 1. 2017*. (26. vydání). Praha: Grada.

### Příspěvek z časopisu:

Rybová, J. (2015). Spolupracující osoby v roce 2015. *Daně A Právo V Praxi*, 2015(7-8), 19.

### Legislativa:

ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích). In: *Sbírka zákonů*. 25. 1. 2012, ISSN 1211-1244

ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 586/1992 Sb., České národní rady o daních z příjmů. In: *Sbírka zákonů*. 20. 11. 1992, ISSN 1211-1244



ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. In: *Sbírka zákonů*. 3. 2. 2012, ISSN 1211-1244

ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon). In: *Sbírka zákonů*. 2. 10. 1991, ISSN 1211-1244

ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění. In: *Sbírka zákonů*. 30. 6. 1995, ISSN 1211-1244

ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů. In: *Sbírka zákonů*. 7. 3. 1997, ISSN 1211-1244

ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 589/1992 Sb., České národní rady o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. In: *Sbírka zákonů*. 20. 11. 1992, ISSN 1211-1244

ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 593/1992 Sb., České národní rady o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. In: *Sbírka zákonů*. 20. 11. 1992, ISSN 1211-1244

#### **Elektronické zdroje:**

Výše a platba pojistného [Online]. (2017). Retrieved March 13, 2018, from <http://www.cssz.cz/cz/pojistne-na-socialni-zabezpeceni/vyse-a-platba-pojistneho/>

Osoby bez zdanitelných příjmů [Online]. (2017). Retrieved March 13, 2018, from <https://www.vzp.cz/platci/informace/obzp>

Informace k novele zákona o daních z příjmů s účinností od 1. 7. 2017 [Online]. (2018). Retrieved March 13, 2018, from [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Informace\\_k\\_danovemu\\_balicku.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Informace_k_danovemu_balicku.pdf)

Daň z příjmů fyzických osob: příjem společníka a jednatel společnosti [Online]. (2018). Retrieved March 13, 2018, from <http://sbirka.nssoud.cz/cz/dan-z-prijmu-fyzicky-ch-osob-prijem-spolecnika-a-jednatele-spolecnosti.p2292.html>

## Seznam tabulek

Tabulka 1: Dílčí základy daně z příjmů fyzických osob .....	13
Tabulka 2: Přehled příjmů pro uplatnění výdajů procentem z příjmu .....	16
Tabulka 3: Přehled sazeb sociálního pojištění v rámci pracovně právních vztahů .....	22
Tabulka 4: Přehled konkrétních částek pro výpočet sociálního zabezpečení .....	23
Tabulka 5: Přehled konkrétních částek pro výpočet veřejného zdravotního pojištění ...	23
Tabulka 6: Přehled sazeb sociálního pojištění pro OSVČ .....	23
Tabulka 7: Daňové a účetní dopady prodeje obchodního závodu – prodávající FO .....	34
Tabulka 8: Daňové a účetní dopady prodeje obchodního závodu – kupující s.r.o. ....	35
Tabulka 9: Daňové a účetní dopady vkladu obchodního závodu – vkládající FO .....	37
Tabulka 10: Daňové a účetní dopady vkladu obchodního závodu - přijímající s.r.o. ....	37
Tabulka 11: Daňové a účetní dopady prodeje obchodního majetku – prodávající FO... ..	39
Tabulka 12: Daňové a účetní dopady prodeje obchodního majetku – kupující s.r.o.....	40
Tabulka 13: Daňové a účetní dopady vkladu obchodního majetku – vkládající FO .....	40
Tabulka 14: Daňové a účetní dopady vkladu obchodního majetku – přijímající s.r.o. ..	41
Tabulka 15: Přehled majetku a dluhů vybraného subjektu v roce 2016 .....	44
Tabulka 16: Odpisy dlouhodobého majetku vybraného subjektu .....	45
Tabulka 17: Výpočet daně z příjmů vybrané fyzické osoby za rok 2016.....	46
Tabulka 18: Výpočet odvodů na sociální pojištění u vybrané fyzické osoby za rok 2016 .....	47
Tabulka 19: Výpočet daně z příjmů při uplatnění paušálních výdajů – varianta 1 .....	47
Tabulka 20: Výpočet daně z příjmů při uplatnění paušálních výdajů – varianta 2 .....	48
Tabulka 21: Odvody na sociální pojištění při uplatnění paušálních výdajů .....	49
Tabulka 22: Výpočet daně z příjmů vybraného subjektu jako právnické osoby .....	50
Tabulka 23: Výpočet srážkové daně z podílu na zisku.....	50
Tabulka 24: Výpočet daně z příjmů ze závislé činnosti při výplatě odměn společníkovi .....	51
Tabulka 25: Výpočet daně z příjmů právnických osob při výplatě odměn společníkovi	52
Tabulka 26: Výpočet srážkové daně z podílu na zisku při výplatě odměn společníkovi	52
Tabulka 27: Přehled celkové zátěže subjektu při výplatě odměn společníkovi .....	53
Tabulka 28: Ocenění převáděného majetku v daňové evidenci a ceně obvyklé .....	54
Tabulka 29: Výpočet daně z příjmů u vybraného poplatníka při prodeji OZ (2016) .....	55
Tabulka 30: Výpočet odvodů na sociální pojištění při prodeji OZ v roce 2016.....	56

Tabulka 31: Výpočet daně z příjmů u vybraného poplatníka při prodeji OZ (2017).....	56
Tabulka 32: Výpočet odvodů na sociální pojištění při prodeji OZ v roce 2017.....	57
Tabulka 33: Výpočet daně z příjmů u vybraného poplatníka při prodeji OM (2016)....	58
Tabulka 34: Výpočet odvodů na sociální pojištění při prodeji OM v roce 2016.....	59
Tabulka 35: Výpočet daně z příjmů u vybraného poplatníka při prodeji OM (2017)....	60
Tabulka 36: Výpočet odvodů na zdravotní pojištění při prodeji OM v roce 2017.....	60
Tabulka 37: Výpočet odvodů na sociální zabezpečení při prodeji OM v roce 2017.....	61
Tabulka 38: Výpočet daně z příjmů u vybraného poplatníka při vkladu OZ (2016).....	61
Tabulka 39: Výpočet odvodů na sociální pojištění při vkladu OZ v roce 2016.....	62
Tabulka 40: Výpočet daně z příjmů u vybraného poplatníka při vkladu OZ (2017).....	62
Tabulka 41: Výpočet odvodů na zdravotní pojištění při vkladu OZ v roce 2017.....	63
Tabulka 42: Výpočet odvodů na sociální zabezpečení při vkladu OZ v roce 2017.....	63
Tabulka 43: Výpočet daně z příjmů u vybraného poplatníka při vkladu OM (2016)....	64
Tabulka 44: Výpočet odvodů na sociální pojištění při vkladu OM v roce 2016.....	65
Tabulka 45: Výpočet daně z příjmů u vybraného poplatníka při vkladu OM (2017)....	65
Tabulka 46: Výpočet odvodů na zdravotní pojištění při vkladu OZ v roce 2017.....	66
Tabulka 47: Výpočet odvodů na sociální zabezpečení při vkladu OZ v roce 2017.....	66
Tabulka 48: Porovnání variant s využitím paušálních výdajů a výdajů v plné výši.....	68
Tabulka 49: Daň z příjmů a sociální pojistné pro fyzickou a právnickou osobu.....	69
Tabulka 50: Přehled efektivních daňových sazeb pro fyzickou a právnickou osobu.....	70
Tabulka 51: Přehled daňových dopadů jednotlivých forem převodu živnosti.....	70

## **Seznam obrázků**

Obrázek 1: Schéma výpočtu daně z příjmů fyzických osob.....	17
Obrázek 2: Schéma sociálního pojištění ČR.....	21
Obrázek 3: Schéma výpočtu daně z příjmů právnických osob.....	26