

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A FINANCÍ

Studijní program : Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Transformace výsledku hospodaření na základ daně z příjmů v různých formách obchodních společností

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Jarmila Rybová

Autor:

Bc. Veronika Sváčková

2009

Prohlášení:

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci na téma transformace výsledku hospodaření na základ daně z příjmů v různých formách obchodních společností vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu literatury.

V Táboře dne 15. 4. 2009

.....
Veronika Sváčková

Dovolte mi, abych poděkovala Ing. Jarmile Rybové za odborné vedení a cenné rady, které mi poskytla při tvorbě této diplomové práce.

Obsah

1. Úvod	2
2. Charakteristika jednotlivých typů obchodních společností.....	3
2.1 Veřejná obchodní společnost.....	3
2.2 Komanditní společnost	4
2.3 Společnost s ručením omezeným	6
2.4 Akciová společnost.....	9
3. Účetní výsledek hospodaření u obchodních společností.....	13
3.1 Rozdělení zisku	14
3.2 Podíly na zisku	15
3.3 Účetní ztráta.....	19
4. Úprava výsledku hospodaření na základ daně z příjmů	20
4.1 Stanovení výše daňové povinnosti právnických osob	24
4.2 Daň z příjmů fyzických osob.....	26
4.3 Změny daňového zatížení společností v návaznosti na reformu veřejných financí ..	33
5. Metodika.....	35
6. Aplikace problematiky na konkrétních případech obchodních společností	38
6.1 Charakteristika společnosti.....	38
6.2 Společnost ELEKTRO jako veřejná obchodní společnost	40
6.3 Společnost ELEKTRO jako komanditní společnost	42
6.4 Společnost ELEKTRO jako společnost s ručením omezeným	48
6.5 Společnost ELEKTRO jako akciová společnost	54
7. Zhodnocení daňového zatížení společností.....	57
7.1 Zhodnocení daňového zatížení u jednotlivých společností.....	57
7.2 Změny daňového zatížení společností v návaznosti na reformu veřejných financí ..	60
8. Závěr	65
9. Summary	67
Key words.....	68
10. Literární přehled	69
11. Přílohy	

1. Úvod

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

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

Na konci účetního období zjišťují účetní jednotky svůj výsledek hospodaření. Ten se zjišťuje v účetnictví porovnáním výnosů a nákladů. Převažují-li výnosy, je výsledkem hospodaření zisk, který představuje vlastní zdroj financování a je plně k dispozici účetní jednotce. Převažují-li náklady, účetní jednotka hospodařila se ztrátou. Výsledek hospodaření zjištěný v účetnictví není základem daně z příjmů. Na ten je ho třeba upravit, což se provádí v daňovém přiznání. Způsob výpočtu daně a zjištění disponibilního zisku je závislý na právní formě účetní jednotky. V průběhu následujícího období se tento disponibilní výsledek hospodaření u kapitálových obchodních společností rozděluje a dochází k jeho přeměně v jiné formy vlastního kapitálu, nebo je rozdělen mezi společníky ve formě podílů na zisku. U osobních společností se rozděluje výsledek hospodaření před zdaněním.

Tato práce má přinést pohled na vazby účetních a daňových zákonů při zjišťování daně z příjmů a tím i disponibilního výsledku hospodaření, který slouží společnosti jako zdroj financování dalšího rozvoje a činnosti společnosti. V teoretické části, která zahrnuje 3 kapitoly, budou nejdříve charakterizovány jednotlivé typy obchodních společností. Další kapitola se zabývá účetním výsledkem hospodaření a rozdělením disponibilního zisku. Poslední kapitola teoretické části práce je zaměřena výhradně na daňovou problematiku, a to na zdanění příjmů jak právnických tak fyzických osob. Tyto teoretické informace jsou aplikovány v praktické části práce, ve které je uveden přesný postup zjišťování daňové povinnosti a disponibilního výsledku hospodaření u jednotlivých společností a dále jakým způsobem se disponuje s tímto výsledkem hospodaření.

2. Charakteristika jednotlivých typů obchodních společností

2.1 Veřejná obchodní společnost

Charakteristika v. o. s.

Veřejnou obchodní společností je společnost, ve které alespoň dvě osoby podnikají pod společnou firmou a ručí za závazky společnosti společně a nerozdílně celým svým majetkem. Společníky mohou být jak osoby fyzické, tak právnické. Společníkem veřejné obchodní společnosti může být jen fyzická osoba, která splňuje všeobecné podmínky provozování živnosti podle zvláštního právního předpisu a u níž není dána překážka provozování živnosti stanovená zvláštním právním předpisem, bez ohledu na předmět podnikání společnosti. Je-li společníkem právnická osoba, vykonává práva a povinnosti spojená s účastí ve společnosti její statutární orgán, popřípadě jím pověřený zástupce, který splňuje všeobecné podmínky provozování živnosti.

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

- firmu a sídlo společnosti,
- určení společníků uvedením firmy nebo názvu a sídla právnické osoby nebo jména a bydliště fyzické osoby,
- předmět podnikání společnosti.

Společnost vzniká zápisem do obchodního rejstříku.

Veřejná obchodní společnost je typická neomezeným ručením. Společnost ručí za své závazky celým svým majetkem.

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

Orgány společnosti

Statutárním orgánem veřejné obchodní společnosti jsou všichni společníci. Společenská smlouva může stanovit, že statutárním orgánem jsou pouze někteří společníci nebo jeden

společník. Je-li statutárním orgánem více společníků, je oprávněn jednat jménem společnosti každý z nich samostatně, nestanoví-li společenská smlouva jinak. Omezit jednatelské oprávnění statutárního orgánu může jen společenská smlouva.

K obchodnímu vedení společnosti je oprávněn každý společník v rámci zásad mezi nimi dohodnutých. Pověří-li společníci ve společenské smlouvě zčásti nebo zcela obchodním vedením jednoho nebo více společníků, ostatní společníci toto oprávnění pozbývají. Pověřený společník je povinen řídit se při výkonu obchodního vedení zásadami, které s ostatními společníky dohodl. Pověřený společník je povinen se řídit rozhodnutím společníků učiněným většinou hlasů. Nestanoví-li společenská smlouva něco jiného, má každý společník jeden hlas.

Daňové zatížení

Zisk společnosti se nedaní daní z příjmů právnických osob, ale dělí se mezi společníky rovným dílem, pokud společenská smlouva nestanoví jinak. Podíl na zisku stanovený na základě účetní závěrky je splatný do tří měsíců od jejího schválení, nestanoví-li společenská smlouva jinak. Je-li společníkem fyzická osoba, zdaní si svůj podíl daní z příjmů fyzických osob. Společníkem může být i osoba právnická, ta potom svůj podíl na zisku zahrne do daňového přiznání právnických osob. Ztrátu zjištěnou účetní závěrkou nesou společníci rovným dílem nebo dle podílů stanovených společenskou smlouvou.

2.2 Komanditní společnost

Charakteristika k. s.

Komanditní společnost je společnost, v níž jeden nebo více společníků ručí za závazky společnosti celým svým majetkem – *komplementář*, a jeden nebo více společníků do výše svého nesplaceného vkladu zapsaného v obchodním rejstříku, k němuž se zaváže ve společenské smlouvě – *komanditista*. Postavení komplementářů v komanditní společnosti je obdobné jako postavení společníka ve veřejné obchodní společnosti. Naopak postavení komanditisty se blíží spíše postavení společníka ve společnosti s ručením omezeným. Osoby komplementářů musí splňovat všeobecné podmínky provozování živnosti.

K založení společnosti dochází na základě uzavření společenské smlouvy, která musí mít vždy písemnou formu a musí být podepsána všemi společníky. Podpisy společníků musí

být úředně ověřeny. Společnost musí být založena alespoň dvěma osobami, z nichž alespoň jedna musí mít postavení komanditisty a alespoň jedna postavení komplementáře.

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

Komanditistou může být jakákoliv osoba, zákon zde nemá bližší podmínky. Komanditisté mají spíše kontrolní pravomoci. Komanditista je oprávněn nahlížet do účetních knih a účetních dokladů společnosti a kontrolovat je nebo k tomu zmocnit auditora. Má právo na vydání stejnopisu účetní závěrky a právo požadovat od komplementářů informace o všech záležitostech společnosti.

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

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

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

Zákonem není výslovně určena minimální výše základního kapitálu komanditní společnosti, ale komanditista je povinen vložit do základního kapitálu společnosti vklad ve výši určené společenskou smlouvou, minimálně však 5 000 Kč. Vklad je povinen splatit ve

lhůtě stanovené společenskou smlouvou, jinak bez zbytečného odkladu po vzniku společnosti, popřípadě po vzniku své účasti na společnosti.

Podíl na zisku (ztrátě)

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

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

Daňové zatížení

Komanditní společnost podléhá dani z příjmů právnických osob, základ daně se však sníží o podíl na zisku komplementářů. Komplementáři zdaní zisk jako jejich příjem z podnikání daní z příjmů fyzických osob. Podíly na zisku přiznané komanditistům podléhají srážkové dani.

2.3 Společnost s ručením omezeným

Charakteristika s. r. o.

Společností s ručením omezeným je společnost, jejíž základní kapitál je tvořen vklady společníků a jejíž společníci ručí za závazky společnosti do výše svých nesplacených vkladů. Společnost s ručením omezeným může být založena jednou osobou. Společnost s jediným společníkem nemůže být jediným zakladatelem nebo jediným společníkem jiné společnosti. Jedna fyzická osoba může být jediným společníkem nejvýše tří s. r. o. Maximální počet společníků je padesát. Zakládají-li společnost dva nebo více společníků, uzavírají společenskou smlouvu. Společenská smlouva musí mít vždy písemnou formu a musí být podepsána všemi společníky. Podpisy společníků musí být úředně ověřeny.

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

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

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

Společnost s ručením omezeným vytváří povinně základní kapitál, jehož minimální výše je stanovena na 200 000 Kč. Základní kapitál je tvořen vklady společníků, přičemž minimální hodnota jednoho vkladu musí činit 20 000 Kč. Základní kapitál lze tvořit jak peněžními vklady tak i vklady nepeněžními. Nepeněžní vklad musí být oceněn znalcem, který je jmenován soudem. Před vznikem společnosti musí být nepeněžitý vklad celý splacen, peněžitý vklad každého společníka musí být splacen ve výši alespoň 30 %, celkem však musí být splaceno alespoň 100 000 Kč, má-li společnost alespoň dva společníky. Maximální lhůta pro splacení vkladu je 5 let od vzniku společnosti. Při založení společnosti jedním zakladatelem musí být peněžité vklady splaceny ve 100 % již při podání návrhu na zápis společnosti do obchodního rejstříku.

Orgány společnosti

Valná hromada

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

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

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

Jednatelé

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

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

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

Dozorčí rada

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

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

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

Daňové zatížení

Společnost podléhá dani z příjmů právnických osob. Za zdaňovací období roku 2008 činí sazba daně 21 % výsledku hospodaření před zdaněním.

2.4 Akciová společnost

Charakteristika a. s.

Akciovou společností je společnost, jejíž základní kapitál je rozvržen na určitý počet akcií o určité jmenovité hodnotě. Společnost odpovídá za porušení svých závazků celým svým majetkem. Akcionář neručí za závazky společnosti.

Společnost může být založena jedním zakladatelem, je-li zakladatel právnickou osobou, kdy zakladatel podepíše zakladatelskou listinu. Jinak může být založena dvěma či více zakladateli (fyzické osoby), kdy uzavřou zakladatelskou smlouvu. Součástí obou listin je návrh stanov společnosti.

Společnost může být založena bez upisování akcií nebo na základě výzvy k upisování akcií. Upisovatel je povinen splatit alespoň 10 % jmenovité hodnoty upisovaných akcií ihned při upisování na účet u banky. Do zahájení valné hromady musí upisovatel splatit alespoň 30 % jmenovité hodnoty upsaných akcií.

Valná hromada musí být zakladateli svolána do 60 dnů ode dne skončení upisování akcií. Rozhoduje o založení společnosti, schvaluje stanovy a volí orgány společnosti. Konání ustavující valné hromady se osvědčuje notářským zápisem.

Návrh na zápis do obchodního rejstříku podává představenstvo a podepisují ho všichni členové představenstva. Akciová společnost vzniká dnem zapsání do obchodního rejstříku.

Pokud upisovatel nesplatil celý emisní kurs upsané akcie před zápisem společnosti do obchodního rejstříku, vydá společnost bez zbytečného odkladu po tomto zápisu upisovateli zatímní list nahrazující všechny jím upsané a nesplacené akcie jednoho druhu.

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

Orgány společnosti

Valná hromada

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

přítomní akcionáři mají akcie, jejichž jmenovitá hodnota přesahuje 30 % základního kapitálu společnosti, nevyžadují-li stanovy účast vyšší. Valná hromada rozhoduje většinou hlasů přítomných akcionářů.

Do pravomoci valné hromady ze zákona patří zejména:

- rozhodování o změně stanov,
- rozhodování o zvýšení či snížení základního kapitálu a vydání dluhopisů,
- volba a odvolávání členů představenstva, pokud stanovy neurčují, že jsou voleni a odvoláváni dozorčí radou,
- volba a odvolávání členů dozorčí rady,
- schválení roční účetní uzávěrky, rozhodnutí o rozdělení zisku či úhradě ztráty,
- rozhodování o zrušení společnosti.

Představenstvo

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

Představenstvo má minimálně tři členy. To neplatí, jde-li o společnost s jediným akcionářem. Členy představenstva volí a odvolává valná hromada. Stanovy však mohou určit, že členy představenstva volí a odvolává dozorčí rada. Členové představenstva se zapisují do obchodního rejstříku. Členové představenstva volí svého předsedu. Představenstvo rozhoduje většinou hlasů svých členů určenou stanovami, jinak většinou hlasů svých členů. Každý člen má jeden hlas. Členové jsou povinni vykonávat svou působnost s péčí řádného hospodáře a zachovávat mlčenlivost o důvěrných informacích a skutečnostech, jejichž prozrazení třetím osobám by mohlo společnosti způsobit škodu. Ti členové, kteří způsobí společnosti porušením právních povinností škodu, odpovídají za tuto škodu společně a nerozdílně. Za škodu, kterou způsobilo představenstvo plněním pokynů valné hromady by odpovídalo jen tehdy, pokud by pokyn valné hromady byl v rozporu s právními předpisy. Členové představenstva, kteří odpovídají za škodu, ručí za závazky společnosti společně a nerozdílně.

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

Dozorčí rada

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

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

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

Akcie

Akciová společnost získává svůj majetek vydáním akcií. Akcie je cenným papírem, s nímž jsou spojena práva akcionáře jako společníka podílet se na řízení společnosti, jejím zisku, na likvidačním zůstatku při zániku společnosti a má přednostní právo na upsání nových akcií.

Akcie má svou nominální a tržní hodnotu. Nominální hodnota je hodnota akcie, která je na akcii napsaná a za tuto částku se akcie emituje. Akcie je obchodovatelný cenný papír. Nákup a prodej akcií se uskutečňuje na burze cenných papírů. Akcie se prodávají a kupují za ceny tržní, které se také označují jako kurs akcie. Tržní ceny jsou závislé na nabídce a poptávce po akciích určité společnosti. Poptávka po akciích je ovlivňována především

prosperitou akciové společnosti, která je určována mimo jiné výší zisku společnosti a výší dividendy. Dividenda je část zisku připadající na jednu akcii. Může být vyjádřena procentem z nominální hodnoty akcie. Nákupem a prodejem akcií na burze může akcionář získat zpět vložený kapitál. Podle vývoje tržní ceny akcií může správným nákupem nebo prodejem akcie získat větší množství kapitálu, než původně do nákupu akcií vložil.

Akciové listiny mohou být vydávány v listinné podobě nebo v zaknihované podobě. Akcie se skládá z titulního listu, kde je napsáno, kdo akcii emitoval, o jakou akcii se jedná, datum emise, nominální hodnota, podpis, název akciové společnosti, z kupónového archu, který slouží pro výplatu dividend, a z talónu, ten slouží pro vydávání nového kupónového archu.

Akciové listiny mohou mít různou formu – mohou znít na jméno, nebo na doručitele. Jestliže společnost vydala akcie na jméno, pak vede seznam akcionářů se zákonem stanovenými údaji a opis seznamu je povinná poskytnout každému akcionáři. U zaknihovaných akcií mohou stanovy určit, že seznam akcionářů nahrazuje evidence zaknihovaných cenných papírů vedená podle zvláštního právního předpisu. Převod akcií na jméno může být podmíněn souhlasem společnosti. Akcie na doručitele jsou neomezeně převoditelné. Práva vykonává ten, kdo ji předloží, u zaknihovaných akcií ten, kdo je evidován. Akcie mohou být ve spoluvlastnictví více osob, pak práva vykonávají po dohodě. Zemře-li akcionář, práva vykonává dědic. Někdy mají akcionáři větší počet akcií – akciový balík.

Rozlišujeme druhy akcií a to kmenové, prioritní, zaměstnanecké a vlastní. Majitelé kmenových akcií přichází na řadu při rozdělování zisku až po majitelích prioritních akcií. Mají právo hlasovat na valné hromadě a dividendu dostávají v závislosti na zisku a vkladu. S prioritními akciemi je spojeno přednostní právo na dividendu, ale majitelé těchto akcií nemohou hlasovat na valné hromadě. Zaměstnanecké akcie jsou prodávány vlastním zaměstnancům za výhodnějších podmínek. Jsou to akcie na jméno. Množství vydávaných zaměstnaneckých akcií je omezeno 5 % základního jmění společnosti. Souhrn vlastních akcií nesmí přesáhnout 10 % základního kapitálu a společnost je nesmí mít v držbě déle než 18 měsíců, poté by je měla a.s. zlikvidovat.

Daňové zatížení

Společnost podléhá dani z příjmů právnických osob, sazba daně činí 21 % za rok 2008.

3. Účetní výsledek hospodaření u obchodních společností

Samostatnou kategorií vlastního kapitálu účetní jednotky tvoří výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení. Tímto výsledkem hospodaření rozumíme dosažený zisk či ztrátu za minulé účetní období. Výsledek hospodaření za účetní jednotku jako celek se zjistí jako rozdíl mezi účtovanými výnosy v účtové třídě 6 – Výnosy a účtovanými náklady v účtové třídě 5 – Náklady. Převažují-li výnosy, je výsledkem hospodaření zisk, který představuje vlastní zdroj financování a je plně k dispozici účetní jednotce. V průběhu následujícího období se tento disponibilní výsledek hospodaření rozděluje a dochází k jeho přeměně v jiné formy vlastního kapitálu, nebo je rozdělen mezi společníky ve formě podílů na zisku (mezi akcionáře ve formě dividendy). Převažují-li náklady, účetní jednotka hospodařila se ztrátou.

Zisk zjištěný při roční uzávěrce běžného účetního období se účtuje na vrub účtu 710 – Účet zisků a ztrát a ve prospěch účtu 702 – Konečný účet rozvažný. Ztráta se účtuje opačně. Na počátku následujícího účetního období převádíme zisk či ztrátu na účet 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení.

Výsledek hospodaření za účetní jednotku se pro účely vykazování člení na:

- a) provozní výsledek hospodaření – rozdíl mezi výnosy účtovanými na účtech účtových skupin 60 až 64, náklady účtovanými na účtech účtových skupin 50 až 55 a převodových účtů (597 – Převod provozních nákladů, 697 – Převod provozních výnosů),
- b) finanční výsledek hospodaření – rozdíl mezi výnosy účtovanými na účtech účtové skupiny 66, účtu 698 – převod finančních výnosů a náklady účtovanými na účtech skupin 56 a 57 a účtu 598 – Převod finančních nákladů,
- c) výsledek hospodaření za běžnou činnost – součet provozního a finančního výsledku hospodaření doplněný o splatnou a odloženou daň z příjmů za běžnou činnost,
- d) mimořádný výsledek hospodaření – rozdíl mezi výnosy účtovanými na účtech účtových skupin 68 a náklady účtovanými na účtech účtové skupiny 58 se zahrnutím splatné a odložené daně z příjmů za mimořádnou činnost.

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

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

Po sestavení účetní závěrky se účetní jednotka začne zabývat otázkou, jak naloží s výsledkem hospodaření. Vyřešení této otázky patří do působnosti valné hromady. Do doby rozhodnutí valné hromady je účetní výsledek hospodaření zachycen na účtu 431.

3.1 Rozdělení zisku

V případě, že účetní jednotka vykáže zisk, je možné s ním nakládat v souladu s obchodním zákoníkem a v souladu s rozhodnutím valné hromady následujícími způsoby:

- | | |
|--|-----------|
| ▪ přiděl do zákonného rezervního fondu | 431 / 421 |
| ▪ přiznané podíly na zisku | 431 / 364 |
| ▪ úhrada ztráty minulých let | 431 / 429 |
| ▪ zvýšení základního kapitálu z nerozděleného zisku | 431 / 419 |
| ▪ tvorba dalších fondů dle vnitřních předpisů společnosti | 431 / 427 |
| ▪ podíl na zisku tichého společníka | 431 / 379 |
| ▪ doplnění vkladu tichého společníka po předchozích ztrátách | 431 / 479 |
| ▪ převod na účet nerozdělených zisků minulých let | 431 / 428 |

Dle obchodního zákoníku je nutné, aby se valná hromada schvalující řádnou roční účetní závěrku konala do 6 měsíců od posledního dne účetního období. Obchodní zákoník nestanovuje žádný termín pro konání valné hromady, která rozhoduje o rozdělení zisku. Pokud však dojde k tomu, že se valná hromada nesejde, nebo pokud neschválí účetní závěrku a nerozhodne o naložení s výsledkem hospodaření, je nutné vykázaný zisk převést

na účet 428 – Nerozdělené zisky minulých let, aby účet 431 byl nulový a to nejpozději k rozvahovému dni.

(Pilařová, 2007)

3.2 Podíly na zisku

Valná hromada rozhodující o výplatě podílů na zisku či dividend, která zároveň neschvaluje roční účetní závěrku, může proběhnout kdykoliv, obchodní zákoník nestanoví žádný termín. Toto lze s úspěchem využít při rozhodování o podílech na zisku zejména v menších společnostech, kde častější konání valné hromady není finančně ani organizačně náročné. Proto není třeba na valné hromadě, kde se schvaluje účetní výsledek hospodaření, hned rozhodovat o podílech na zisku, ale je možné toto rozhodnutí ponechat na pozdější dobu a poté se rozhodnout dle aktuálního vývoje.

Valná hromada by měla být před svým rozhodováním informována, zda jsou podmínky obchodního zákoníku splněny. Při neoprávněné výplatě podílů na zisku se liší právní důsledky tohoto jednání u a. s. a s. r. o. Dividendu přijatou v dobré víře není akcionář povinen vrátit. Podíl na zisku vyplacený v rozporu s obchodním zákoníkem jsou společníci s. r. o. povinni vrátit společnosti. Za toto vrácení ručí společně a nerozdílně jednatelé, kteří vyslovili souhlas s výplatou podílů na zisku. Také z daňového hlediska je velmi důležité, aby rozdělení zisku bylo v souladu s obchodním zákoníkem. Pokud by totiž došlo k situaci, kdy by bylo nutné vracet vyplacené podíly na zisku, nenalezneme v ZDP oporu pro vrácení srážkové daně. Otázkou potom zůstává, zda společníci mají vrátit čistý podíl na zisku, který skutečně přijali, či podíl v hrubé výši včetně srážkové daně.

(Pilařová, 2008)

Obchodní zákoník dále zakazuje výplatu záloh na podíly na zisku, tedy i dividendy.

Podmínky výplaty podle obchodního zákoníku

V běžných případech je při rozdělování zisku třeba vzít v úvahu:

- povinný příděl do rezervního fondu,
- výši neuhrazených ztrát minulých let,
- zůstatkovou cenu zřizovacích výdajů.

Rezervní fond

Podle obchodního zákoníku lze podíl na čistém zisku společnosti určit teprve po doplnění rezervního fondu. Pokud nebyl rezervní fond u společnosti s ručením omezeným vytvořen již při vzniku společnosti, vytváří jej společnost z prvního dosaženého zisku a to ve výši nejméně 10 % z čistého zisku, avšak ne více než 5 % z hodnoty základního kapitálu. Tento fond se ročně doplňuje o částku určenou ve společenské smlouvě nebo ve stanovách, nejméně však 5 % z čistého zisku, až do dosažení výše rezervního fondu určené ve společenské smlouvě nebo ve stanovách, nejméně však do výše 10 % základního kapitálu. Akciová společnost je povinna vytvořit rezervní fond z čistého zisku vykázaného v řádné účetní závěrce za rok, v němž poprvé čistý zisk vytvoří, a to ve výši nejméně 20 % z čistého zisku, avšak ne více než 10 % z hodnoty základního kapitálu. Tento fond se ročně doplňuje o částku určenou stanovami, nejméně však 5 % z čistého zisku, až do dosažení výše rezervního fondu určené ve stanovách, nejméně však do výše 20 % základního kapitálu. To neplatí, jestliže rezervní fond již akciová společnost vytvořila příplatky nad emisní kurs akcií. Takto vytvořený rezervní fond do výše 20 % základního kapitálu lze použít pouze k úhradě ztráty.

Výše vlastního kapitálu a neuhrazené ztráty

Podle § 178 odst. 2 obchodního zákoníku nesmí výše vlastního kapitálu klesnout pod hodnotu základního kapitálu (v případě zvyšování základního kapitálu i upsaného a dosud nezapsaného do obchodního rejstříku) zvýšeného o zůstatek vytvořeného rezervního fondu. Tato podmínka zabezpečuje, že nelze rozhodnout o rozdělení zisku, který by přesahoval neuhrazené ztráty minulých let. Protože se poměřuje zbytkový vlastní kapitál (po rozhodnutí o rozdělení zisku) se základním kapitálem zvýšeným o vytvořený rezervní fond, může být výhodou úhrada případné ztráty z tohoto rezervního fondu.

(Běhounek, 2008)

Další podmínka pro rozdělení zisku je upravena v § 178 odst. 6 obchodního zákoníku, který říká, že částka určená k vyplacení jako podíl na zisku společnosti nesmí být vyšší, než je výsledek hospodaření účetního období vykázaný v účetní závěrce snížený o povinný příděl do rezervního fondu a o neuhrazené ztráty minulých let a zvýšený o nerozdělený zisk minulých let a fondy vytvořené ze zisku, které společnost může použít dle svého volného uvážení.

Zřizovací výdaje

Další podmínku upravuje § 65a odst. 1 a 2 obchodního zákoníku, který platí pro všechny obchodní společnosti. Pokud jsou v účetnictví společnosti v aktivech vykazovány zřizovací výdaje jako dlouhodobý nehmotný majetek, musí být tento majetek nejpozději do 5 let od vzniku společnosti účetně odepsán. Pokud by tomu tak nebylo, není možné vyplácet podíly na zisku, ledaže disponibilní zdroje společnosti (fondy vytvořené ze zisku) a nerozdělený zisk minulých období jsou nejméně rovny účetní zůstatkové ceně zřizovacích výdajů.

Splnění všech tří podmínek se ověřuje z rozvahy sestavené z řádné nebo mimořádné účetní závěrky.

Do sbírky listin se kromě účetní závěrky, výroční zprávy a auditorské zprávy ukládá také návrh na rozdělení zisku a jeho konečná podoba, nebo vypořádání ztráty, pokud toto není součástí účetní závěrky. Jedná se o uložení schváleného zápisu z valné hromady či rozhodnutí jediného společníka v působnosti valné hromady.

Podíly na zisku jsou splatné do tří měsíců ode dne, kdy bylo přijato usnesení valné hromady o rozdělení zisku. Přitom však platí, že valná hromada může stanovit jiný termín splatnosti. Ale je důležité se včas vypořádat se sražením a odvodem srážkové daně (pokud nejsou přiznané podíly osvobozeny).

Osvobození se týká podílů na zisku vyplácených dceřinou společností mateřské společnosti. Splňuje-li mateřská a dceřiná společnost podmínky uvedené v § 19 odst. 3 a 4 ZDP, jsou vyplácené podíly na zisku osvobozeny od daně z příjmů. Při splnění podmínek zákona je zdanění odkládáno až na okamžik výplaty podílu na zisku společníkovi – fyzické osobě. Osvobození je vázáno na:

- stanovenou právní formu příjemců,
- velikost kvalifikovaného podílu na základním kapitálu,
- době trvání vlastnictví podílu.

(Pilařová, 2008)

Vyplácené podíly na zisku podléhají srážkové dani, která měla být naposledy do 31.12.2008 v sazbě 15 %. Od 1.1.2009 se sazba srážkové daně pro zdanění podílů na zisku měla snížit a to na 12,5 %, ale zůstává stále 15 %. Společnost, která rozděluje zisk, je plátcem srážkové daně, je tedy její povinností daň vypočítat, srazit a odvést správci daně.

Důležité je daň správně vypočítat a tedy i zaokrouhlit. U dividend je stanoven postup, který vylučuje neodůvodněné zvýhodnění vyplývající z obecného postupu při zaokrouhlování. Sražená daň z dividendy připadající na jednu akcii se nezaokrouhluje. Zaokrouhluje se až celková částka daně sražená jednomu akcionáři z držby všech jeho akcií. Výsledná daň se zaokrouhluje na celé koruny dolů. Po správném výpočtu následuje sražení daně, což je účetní operace. Plátce daně je povinen daň srazit ke dni výplaty podílů na zisku či dividend, nejpozději však do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž valná hromada schválila účetní závěrku a rozhodla o rozdělení zisku. U dividend ze zaknihovaných akcií je nutné daň srazit nejpozději do konce měsíce následujícího po měsíci, v němž valná hromada schválila účetní závěrku a rozhodla o rozdělení zisku. Tuto sraženou daň je povinna odvést správci daně do konce následujícího měsíce po jejím sražení. Správný postup je zaúčtovat sraženou daň až v momentě výplaty podílů (nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po konání valné hromady) a v následujícím měsíci daň zaplatit.

(Pilařová, 2008)

Z hlediska příjemce podílu na zisku rozlišujeme, zda se jedná o:

- fyzickou osobu, která obchodní podíl či akcii nemá zahrnutou v obchodním majetku – příjmy z dividend a podílů na zisku se jako příjmy zdaněné srážkovou daní do daňového přiznání neuvádí,
- fyzickou osobu, která má obchodní podíl či akcii zahrnutou do obchodního majetku a vede daňovou evidenci – příjmy z dividend a podílů na zisku se zobrazí jako příjmy nezdanitelné a nestanou se součástí základu daně,
- fyzickou osobu, která je účetní jednotkou a obchodní podíl či akcii má zahrnutou v obchodním majetku – k datu konání valné hromady dojde ke vzniku výnosu, který bude ze základu daně vyloučen jako výnos zdaněný srážkovou daní,
- právnickou osobu – k datu konání valné hromady dojde ke vzniku výnosu, který bude ze základu daně vyloučen jako výnos zdaněný srážkovou daní.

(Pilařová, 2007)

3.3 Účetní ztráta

Je-li výsledkem hospodaření ztráta, lze předpokládat následující možnosti její úhrady:

- ze zákonného rezervního fondu 421 / 431
- z nerozdělených zisků minulých let 428 / 431
- snížením základního kapitálu 419 / 431
- předpis úhrady ztráty společníkům (jen pokud tak stanoví společenská smlouva či stanovy) 354 / 431
- podíl na ztrátě tichého společníka (podle podílu stanoveném ve smlouvě o tichém společenství) 479 / 431

Pokud však dojde k tomu, že se valná hromada nesejde, nebo pokud neschválí účetní závěrku a nerozhodne o naložení s výsledkem hospodaření, je nutné vykázanou ztrátu převést na účet 429 – Neuhrazená ztráta minulých let, aby účet 431 byl nulový a to nejpozději k rozvahovému dni.

Ze strany společníka, který se podílí na ztrátě společnosti účtujeme:

- podíl na ztrátě dle společenské smlouvy 568 / 379

Pokud je společník účetní jednotkou, podíl na ztrátě s.r.o. je daňově neúčinným nákladem. Pokud je společníkem fyzická osoba, jedná se také o výdaj, který nesnižuje základ daně.

Ze strany tichého společníka, který se podílí na ztrátě podnikatele, dochází ke snížení výše jeho původního vkladu. Pokud výše podílu na ztrátě převyší zbylou hodnotu dříve poskytnutého vkladu tichého společníka, smlouva o tichém společenství zaniká. Tichý společník jako účetní jednotka bude účtovat podíl na ztrátě jako snížení výše vkladu na 568 / 069. Tento náklad je daňově neúčinný. Pokud je tichý společník fyzickou osobou, jedná se o výdaj, který nesnižuje základ daně.

4. Úprava výsledku hospodaření na základ daně z příjmů

Účetní výsledek hospodaření před zdaněním je třeba upravit na základ daně. Dle § 23 ZDP odst. 1 je základ daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují náklady, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Zdaňovacím obdobím může být jak kalendářní, tak hospodářský rok. Zejména je nutné výsledek hospodaření upravit o náklady a výnosy daňově neuznatelné, dále se zamyslet nad možností uplatnění odčitatelných položek. Postup při převodu účetního výsledku hospodaření na základ daně a výpočet daňové povinnosti můžeme znázornit podle následujícího schématu.

Schéma 4.1 Metodika stanovení základu daně a výpočet daně

Výsledek hospodaření před zdaněním
- příjmy vyňaté z předmětu daně
- osvobozené příjmy
+ - úprava výnosů
+ - úprava nákladů
+ účetní náklady, které nejsou daňově účinné
- odčitatelné položky
= základ daně
základ daně zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů
daň
- slevy na dani
daňová povinnost

Zdroj: vlastní tvorba

Položky zvyšující účetní výsledek hospodaření

K účetnímu výsledku hospodaření musí být přičteny všechny zaúčtované daňově neúčinné náklady v souladu s § 23 až 25 ZDP. Téměř každý nákladový účet může obsahovat daňově uznatelné i daňově neuznatelné náklady. U některých účtů je daňová neuznatelnost téměř automatická, jako například účet 513 – Náklady na reprezentaci, 523 – Odměny členům orgánů společnosti a družstva, 528 – Ostatní sociální náklady, 543 – Dary, 545 – Ostatní

pokuty a penále, 554 – Tvorba ostatních rezerv, 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek z provozní oblasti, 574 – Tvorba a zúčtování finančních rezerv, 584 – Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv. U tvorby rezerv a opravných položek se základ daně zvyšuje jen v případě, že se účtovalo na stranu MD. Pokud by se jednalo o rušení těchto položek, což by se účtovalo na stranu D, tyto položky by se ze základu daně vylučovaly.

Počínaje rokem 2008 nastaly v oblasti plnění zaměstnavatelů ve prospěch zaměstnanců značné změny. Mezi daňově účinné náklady patří:

- náklady na vzdělávání – mezi daňově účinné náklady novela řadí dle § 24 odst. 2 písm.j) bod 3 provoz vlastních vzdělávacích zařízení nebo výdaje spojené s odborným rozvojem zaměstnanců a rekvalifikaci zaměstnanců zabezpečované jinými subjekty, s výjimkou výdajů vynaložených na zvýšení kvalifikace¹,
- náklady na přechodné ubytování zaměstnanců,
- příspěvky na penzijní připojištění se státním příspěvkem a na životní pojištění zaměstnanců,
- svoz zaměstnanců do zaměstnání a ze zaměstnání bez ohledu na druh dopravního prostředku.

Naopak mezi daňově neúčinné náklady lze zařadit:

- náklady na zvyšování kvalifikace zaměstnanců¹,
- nákup nealkoholických nápojů ke spotřebě na pracovišti, omezení se nevztahuje na ochranné nápoje a pitnou vodu – tyto jsou daňově účinné,
- příspěvek na kulturní pořady a sportovní akce,
- možnost používat rekreační zařízení, zdravotnická a vzdělávací zařízení.

Některé náklady nabývají daňové účinnosti, až po zaplacení. Smluvní sankce účtujeme předpisem do nákladů, ale daňově účinnými se stávají až po uhrazení.

Pokud poplatník nestihne zaplatit do 31.ledna následujícího roku pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na veřejné zdravotní pojištění vztahující se k běžnému účetnímu období a také v tomto období zaúčtované jako náklad, stává se tato pozdě zaplacená částka daňově neúčinným nákladem.

¹ Rekvalifikace – nemění se dosažená úroveň vzdělání, např.: rekvalifikační kurzy, semináře a jiné kurzy
Zvýšení kvalifikace – mění se dosažené vzdělání, např.: získání vysokoškolského diplomu, kdy měl zaměstnanec střední školu.

Výsledek hospodaření se dále zvyšuje o dříve uplatněné daňové náklady, u kterých došlo k porušení zákonem stanovených podmínek pro uznání.

Pokud účetní odpisy převyšují daňové odpisy, rozdíl je daňově neúčinným nákladem.

Dále musí být přičteny výnosy, které jsou zdanitelné, ale nebyly v účetnictví proúčtovány. Neproučtování výnosů má své důvody. Může jít o neúčtní operace, které nelze proúčtovat, nebo se jedná o chybu či špatnou informovanost účetní. Zde se nabízí možnost případného znovuotevření účetních knih a sestavení nové účetní závěrky, to je však možné pouze při splnění zákonných podmínek. Není-li chyba v nezaúčtování výnosů významná, je možné účetní případ účtovat až do následujícího účetního období a výnos týkající se tohoto účetního období zdanit v daňovém přiznání. Mezi neproučtované položky, které zvyšují výsledek hospodaření se řadí zejména:

- rozdíl nižší ceny smluvní a vyšší ceny běžné při obchodování s kapitálově či jinak spojenými osobami,
- nezaúčtované nepeněžní příjmy,
- částka neuhrazeného závazku, od jehož splatnosti uplynulo více než 36 měsíců, nebo byl promlčen.

Výnosové smluvní sankce jsou součástí základu daně až při jejich zaplacení, případně při započtení či postoupení pohledávky, případně při zániku pohledávky s výjimkou splnutí práva a povinnosti u jedné osoby jiným způsobem. K zaúčtování mohlo dojít v předcházejícím účetním období, kdy byl výnos ze základu daně vyloučen. V účetním období, ve kterém dojde k úhradě sankce, je nutné základ daně o tuto inkasovanou částku zvýšit.

Další úpravy základu daně použijí právnické osoby vstupující do likvidace či v likvidaci.

Položky snižující účetní výsledek hospodaření

Od účetního výsledku hospodaření se naopak odečítají zaúčtované výnosy, které nebudou v daňovém přiznání zdaněny. Jedná se o případy, kdy:

- výnos není předmětem daně dle § 18 ZDP,
- výnos je od daně osvobozen dle § 19 ZDP,
- výnos je zdaňován zvláštní sazbou daně – jedná se o přijaté dividendy z akcií nebo podíly na zisku, pokud nejsou osvobozeny od daně, přijaté podíly tichého společníka, vypořádací podíly, podíl na likvidačním zůstatku společnosti,

- výnos je zdaňován až při inkasu, např. zaplacené pohledávky vzniklé z titulu smluvních pokut, úroků a z prodlení,
- výnos byl již u téhož poplatníka zdaněn daní z příjmů – mohlo dojít ke zdanění výnosu v některém předcházejícím období, i když byl výnos zaúčtován až nyní, jedná se např. o doměrek správce daně, nebo podání dodatečného daňového přiznání,
- výnos je zdaňován v samostatném základu daně – např. zahraniční dividendové výnosy,
- výnos souvisí s daňově neuznatelnými náklady předchozích zdaňovacích období,
- účetnictví obsahuje částky výnosů, o které byly výnosy nesprávně zvýšeny.

Pokud ze základu daně vyloučíme určitý výnos, který je od daně osvobozen, je nezbytné dle principu souvztažnosti označit náklady spojené s tímto výnosem jako daňově neuznatelné.

Od účetního výsledku hospodaření se dále odečítají nezaúčtované náklady, které jsou daňově účinné.

Dle § 23 odst. 3 písm. b) se výsledek hospodaření snižuje o:

- pojistné uhrazené dodatečně,
- výnosy ze smluvních sankcí – tyto výnosy budou zdaněny až ve zdaňovacím období, kdy budou inkasovány, postoupeny či zaniknou jiným způsobem,
- náklady daňově účinné po uhrazení – pokud byl náklad zaúčtován v minulém účetním období a k zaplacení dojde až v běžném období, byl tento náklad přičten, nyní se odečte od základu daně. Mezi tyto náklady řadíme úroky z úvěrů a půjček placené poplatníkům – fyzickým osobám, kteří nejsou účetní jednotkou, daň z převodu nemovitostí, daň z nemovitostí, náklady z titulu smluvních sankcí apod.

Pokud jsou daňové odpisy vyšší než účetní odpisy, snižuje se o tento rozdíl základ daně. Dále se snižuje, když jsou daňové náklady vyšší než účetní, jedná se např. o zůstatkovou cenu při vyřazení majetku v důsledku prodeje či likvidace.

4.1 Stanovení výše daňové povinnosti právnických osob

Základ daně

Výsledkem transformace účetního výsledku hospodaření před zdaněním je základ daně, popřípadě daňová ztráta. Základ daně budeme dále snižovat o odčitatelné položky. Všechny odčitatelné položky lze uplatnit jen do výše základu daně. Daňovou ztrátu nelze odčitatelnými položkami dále zvyšovat. Některé odčitatelné položky lze s určitými omezeními přesunout do následujících let (odpočet na vědu a výzkum, daňová ztráta), některé propadnou bez možnosti dalšího uplatnění (dary).

Jako odčitatelnou položku je možné uplatnit *daňovou ztrátu*. Lze ji uplatnit v maximálně pěti následujících obdobích po tom období, ve kterém byla vyměřena. Právnická osoba ji může uplatnit celou nebo po libovolných částech v tom zdaňovacím období, ve kterém je to pro ni nejvýhodnější pro optimalizaci daňového základu. Zpravidla se uplatňuje jako první. U komanditní společnosti se daňová ztráta snižuje o částku připadající komplementářům.

Další odčitatelnou položkou je *odpočet výdajů na projekty výzkumu a vývoje*. Podmínkou je, že se musí jednat o náklady daňově uznatelné. Další podmínka je, že na realizaci těchto projektů nesmí být poskytnuta podpora z veřejných zdrojů, a to i když by nekryla veškeré takto vynaložené výdaje. Určit, které náklady se vztahují na projekty výzkumu a vývoje, je velmi obtížné. Od roku 2008 lze požádat o závazné posouzení těchto nákladů. Pokud se nepodaří celou částku odpočtu uplatnit, je možné uplatnit tento odpočet ve třech bezprostředně následujících obdobích.

Poplatník může od základu daně odečíst 50 % částky, kterou vypořádal v peněžní, případně v nepeněžní formě v období 1993 – 2005 oprávněným osobám jejich *majetkový podíl* podle zákona č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, nebo kterou poplatník ve stejném období uhradil oprávněným osobám za postoupení jejich pohledávky vzniklé z titulu vypořádání majetkového podílu. Odpočet lze uplatnit v jednom nebo postupně ve více zdaňovacích obdobích, nejpozději však do konce zdaňovacího období, které započalo v roce 2009.

Základ daně snížený o zmíněné odčitatelné položky lze snížit o *dary na veřejně prospěšné účely*. Je stanovena minimální i maximální mez. Minimální hranice je u právnických osob určena pro každý jednotlivý dar, respektive souhrn darů jednomu oprávněnému subjektu, a

to absolutně ve výši 2 000 Kč. Maximální hodnota těchto darů je 5 % daňového základu sníženého o výše zmíněné odčitatelné položky.

Odečteme-li odčitatelné položky od základu daně, dostaneme základ daně snížený. Tento se zaokrouhluje na celé tisícikoruny dolů. Zaokrouhlený základ daně vynásobíme sazbou daně a získáme výši daně. Sazba daně pro rok 2008 činí 21 %, v roce 2009 se snižuje na 20 %. Od vypočtené daně odečteme případné slevy na dani a dostaneme daň po slevě.

Slevy na dani

Slevy na dani mají z teoretického hlediska na výši daně odlišný dopad než odčitatelné položky od základu daně. Absolutní slevy účinkují intenzivněji.

Slevy na zaměstnance se změněnou pracovní schopností. Jedná se o absolutní slevu diferencovanou podle míry zdravotního postižení zaměstnanců. K výpočtu slevy na dani je třeba stanovit průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním postižením, který se zaokrouhluje na dvě desetinná místa. Ten násobíme slevou na dani ve výši 18 000 Kč. Pokud se jedná o zaměstnance s těžším zdravotním postižením, výše slevy se zvyšuje na 60 000 Kč. Tento typ slevy na dani platí shodně pro zaměstnavatele a to fyzické i právnické osoby. Ale pouze právnické osoby, které zaměstnávají minimálně 25 zaměstnanců, z nichž více než 50 % průměrného počtu činí zaměstnanci se zdravotním postižením, mohou uplatnit ještě slevu relativní a to 50% slevu na dani.

Slevy při pořízení a technickém zhodnocení registrační pokladny. Při pořízení registrační pokladny může poplatník daň snížit o polovinu její pořizovací ceny, maximálně však o 8 000 Kč na jednu pokladnu. Pokud poplatník provedl technické zhodnocení stávající registrační pokladny, může daň snížit o 30 % hodnoty tohoto technického zhodnocení, maximálně však o 4 000 Kč na jednu pokladnu. V obou případech se sleva poskytuje pouze na registrační pokladny pořízené nebo technicky zhodnocené jen do konce roku 2006. Na druhé straně lze tuto slevu nebo její nevyčerpaný zůstatek uplatnit v nejbližším zdaňovacím období, ve kterém poplatník vykáže daň, nejvýše však ve třech zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po zdaňovacím období, ve kterém nárok na slevu vznikl.

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

4.2 Daň z příjmů fyzických osob

Předmět daně

Zdaňovacím obdobím u daně z příjmů fyzických osob je vždy kalendářní rok. Dani z příjmů fyzických osob podléhají veškeré příjmy fyzických osob s výjimkou příjmů, které nejsou jejím předmětem. Jde o příjmy jak peněžní, tak i naturální.

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

Příjmy z dědictví.

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

Přijaté úvěry a půjčky.

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

Sociální příjmy, transfery – nejvýznamnější postavení mají dávky z veřejných rozpočtů. Osvobození se používá například u dávek státní sociální podpory, z nemocenského a veřejného zdravotního pojištění, jsou osvobozena studijní stipendia, příspěvky od nadací, občanských sdružení. Největší podíl na rozpočtových výdajích mají pravidelně vyplácené důchody – penze, například starobní či invalidní. Jde-li o pravidelné penze, je osvobozeno pouze prvních 198 000 Kč za zdaňovací období.

Náhrady škody, pojistná plnění – osvobození od daně se nevztahuje na pojistná plnění z pojištění majetku, který byl v okamžiku škody vložen do obchodního majetku.

Některé příjmy z prodeje majetku - jedná se o majetek, který není vložený do obchodního majetku. Pro osvobození se musí splnit časový test.

Některé výhry.

Příjmy související se státní politikou bydlení.

Základ daně

Všechny příjmy jsou rozděleny do pěti dílčích daňových základů, které se posuzují odděleně.

Dílčími daňovými základy jsou:

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

Pět dílčích základů daně můžeme rozdělit do tří relativně samostatných skupin a to podle pravidel uplatňovaných při tvorbě dílčího základu daně.

První skupinu tvoří dílčí základ daně příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků. Dílčí základ daně tvoří příjmy ze závislé činnosti a funkční činnosti plus pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem, tzv. superhrubá mzda. Zde nelze odečítat daňovou ztrátu.

Druhou skupinu tvoří dva dílčí základy daně a to dílčí základ daně příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti a dílčí základ daně příjmů z pronájmu. Od příjmů lze odečíst výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Pro tyto dva dílčí základy platí, že rozdíl mezi příjmy a výdaji může být záporný.

V poslední skupině jsou dílčí základ daně příjmů z kapitálového majetku a dílčí základ daně ostatní příjmy. Uplatnění výdajů u kapitálového majetku je zakázané, u ostatních příjmů je velmi omezené. Pro ně platí, že nemohou nabývat záporných hodnot.

Tvoříme-li základ daně z příjmů fyzických osob, nejdříve sečteme dílčí základy daně bez dílčího základu daně příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků. Může být dosaženo záporného rozdílu mezi příjmy a výdaji, tj. daňová ztráta. Pokud poplatníkovi vznikne daňová ztráta, potom ji vykáže v daňovém přiznání a bude ji moci od základu daně odečíst v následujících pěti letech. Musí však zároveň platit, že základ daně z příjmů fyzických osob nemůže být nižší než dílčí základ daně ze závislé činnosti a funkčních požitků.

Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky

Příjmy ze závislé činnosti jsou:

- a) příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž je poplatník při výkonu práce povinen dbát příkazů plátce,
- b) příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, a to i když nejsou povinni dbát příkazů plátce při výkonu práce, a příjmy za práci likvidátorů,
- c) odměnu členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob,
- d) náhrady za příjmy ze závislé činnosti.

Funkčními požitky rozumíme odměny za výkon funkce, a to poslanců a členů vlád.

Mezi vyňatými příjmy od zaměstnavatele jsou především náhrady cestovních výdajů do výše zákonných limitů. Mezi osvobozené příjmy patří především některá nepeněžní plnění od zaměstnavatele, např. poskytování nealkoholických nápojů na pracovišti, závodní stravování. Od daně z příjmů ze závislé činnosti jsou osvobozeny:

- příspěvek zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem poukázaný na účet jeho zaměstnance u penzijního fondu,
- částky pojistného, které hradí zaměstnavatel pojišťovně za zaměstnance na soukromé životní pojištění – jedná se o pojištění na dožití nebo důchodové pojištění, které splňuje zákonem stanovené podmínky
- v úhrnu však maximálně do výše 24 000 Kč ročně od téhož zaměstnavatele.

Za příjmy ze závislé činnosti se považují i naturální příjmy a požitky. Pokud zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci zdarma podnikový byt, musí být do daňového základu zahrnuto nájemné z tohoto bytu. Osvobozeno od daně je 3 500 Kč měsíčně, pokud je poskytnuté ubytování v souvislosti s výkonem zaměstnání mimo místo bydliště zaměstnance. Do základu daně zaměstnance patří také rozdíl mezi zvýhodněnou cenou pro zaměstnance a běžnou cenou za zboží a služby, nebo nájem. Pokud zaměstnavatel umožňuje zaměstnanci bezplatně používat motorové vozidlo i pro soukromé účely, základ daně se zvyšuje o 1 % vstupní ceny tohoto vozidla, zároveň minimálně o 1 000 Kč.

Příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti

Poplatník, který má příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, může tyto příjmy snížit o výdaje na jejich dosažení, udržení a zajištění. Příjmy z podnikání jsou příjmy z takových činností, které provádí podnikatel vlastním jménem a na vlastní účet. Rozumí se jimi:

- příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
- příjmy ze živnosti, tj. příjmy fyzických osob, které podnikají podle živnostenského zákona,
- příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů, např. lékaři, advokáti, auditoři, daňoví poradci,
- podíly na zisku společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti. Základ daně v. o. s. se stanoví jako u jiných právnických osob, ale pak se rozdělí podle podílů stanovených společenskou smlouvou, případně rovným dílem, mezi jednotlivé společníky. Pokud jsou společníci fyzickými osobami, podíl na základu daně v. o. s. se zahrne do dílčího základu daně příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. Stejně se postupuje u podílů na základu daně komplementářů k. s. Tak jak se mezi společníky v. o. s. a komplementáře k. s. rozděluje základ daně, tak se na ně rozděluje i daňová ztráta a další odpočty a absolutní slevy na zaměstnance se zdravotním postižením.

Příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti, pokud nepatří do příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků, jsou:

- příjmy z užití nebo poskytnutí průmyslového a jiného duševního vlastnictví a autorských práv,
- příjmy z výkonu nezávislého povolání, např.: profesionální sportovci,
- příjmy znalce, tlumočníka, zprostředkovatele kolektivních sporů,
- příjmy z činnosti insolventního správce.

Poplatník příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti sníží o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Může se rozhodnout, že výdaje bude prokazovat ve skutečné výši. Potom povede buď účetnictví nebo daňovou evidenci.

Jestliže poplatník nechce prokazovat výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmů, může výdaje uplatnit zjednodušeně paušálem. Paušální výdaje záleží na druhu činnosti. U příjmů

ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství lze uplatnit paušál ve výši 80 %, u příjmů z řemeslných živností 60 %, u příjmů z ostatních živností 50 %, u příjmů z jiného podnikání, z převodu a využití práv a z výkonu nezávislého povolání 40 %. Paušál nelze použít u podílu na základu daně veřejné obchodní a komanditní společnosti.

Existuje možnost stanovení paušální daně. Tuto možnost mají jen někteří poplatníci, když splní celou řadu podmínek, např.:

- má jen příjmy z podnikání, nemůže mít podíl na základu daně v. o. s. nebo k. s., dále může mít jen příjmy osvobozené od daně a příjmy tvořící samostatné základy daně,
- nemá zaměstnance ani spolupracující osoby,
- za tři bezprostředně předcházející zdaňovací období jeho hrubé příjmy z podnikání nepřesáhly 5 000 000 Kč.

Stanovení daňové povinnosti

Základ daně se snižuje o odpočty. Nestandardní odpočty se uplatňují v prokázané výši. Jejich velikost může být však limitována.

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

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

mez je relativní. Základ daně může fyzická osoba snížit uplatněním darů na veřejně prospěšné účely maximálně o 10 %.

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

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

Výdaje za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání jsou novým odpočtem, který má absolutní maximum pro většinu poplatníků ve výši 10 000 Kč. Lze uplatnit za předpokladu, že poplatníkovi tyto výdaje neuhradil zaměstnavatel, nebo je v rámci příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti nezahrnul do výdajů.

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

Pro všechny tyto nestandardní odpočty, které mají charakter výdajů osobní spotřeby, platí, že pokud je poplatník zcela nevyužije ve zdaňovacím období, za které mu na ně vznikl nárok, odpočty propadnou.

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

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

Odpočet výdajů na výzkum a vývoj. Výdaje na výzkum a vývoj jsou již uvedeny v kapitole 4.1 Stanovení výše daňové povinnosti právnických osob na straně 24. U poplatníka, který je společníkem veřejné obchodní společnosti, se odpočet výdajů na výzkum a vývoj může

zvýšit i o poměrnou část zjištěnou za veřejnou obchodní společnost. Poměrná část odpočtu se stanoví ve stejném poměru, v jakém je rozdělován zisk nebo ztráta podle společenské smlouvy, nebo rovným dílem. Odpočet výdajů na výzkum a vývoj se v komanditní společnosti rozděluje na komplementáře a komanditní společnost ve stejném poměru, v jakém se rozděluje zisk nebo ztráta.

Základ daně po snížení se zaokrouhluje na celé stokoruny dolů. Z něho se určí velikost daně prostřednictvím sazby daně z příjmů fyzických osob. Sazba daně je od roku 2008 lineární, a to ve výši 15 %. V roce 2009 zůstává sazba daně stejná, i když se plánovalo snížení na 12,5 %.

Slevy na dani

Uplatnění sociálních standardních slev na dani se váže na splnění zákonem uvedených podmínek a prokázání stanovených zkušeností předepsaným způsobem. Částky slev se odečítají od vypočtené daňové povinnosti.

Tabulka 4.1 Vývoj slev na dani fyzických osob v letech 2007 - 2009

Sleva na	2007	2008	2009
poplatníka	7 200 Kč	24 840 Kč	24 840 Kč
důchodce	0 Kč	24 840 Kč	24 840 Kč
druhého z manželů bez příjmů	4 200 Kč	24 840 Kč	24 840 Kč
poživatele částečného invalidního důchodu	1 500 Kč	2 520 Kč	2 520 Kč
poživatele plného invalidního důchodu	3 000 Kč	5 040 Kč	5 040 Kč
držitele průkazu ZTP/P	9 600 Kč	16 140 Kč	16 140 Kč
studenta	2 400 Kč	4 020 Kč	4 020 Kč
Daňové zvýhodnění na dítě	6 000 Kč	10 680 Kč	10 680 Kč

Zdroj: zákon 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění

Základní slevu na poplatníka může uplatnit každý poplatník, uplatňuje se vždy a v celé roční výši. Ostatní slevy se používají v poměrné výši, jestliže podmínky pro jejich uplatnění jsou splněny pouze po část zdaňovacího období. Nejsou-li podmínky pro uplatnění standardní slevy splněny po celé zdaňovací období, pak se započítává jedna dvanáctina slevy za každý měsíc, ve kterém byly splněny podmínky a to k jeho počátku.

Výjimku tvoří slevy na studenta a na dítě, kdy se započítává i ten měsíc, kdy se dítě narodí, je osvojeno nebo začne studovat. Sleva na druhého z manželů se může uplatnit jen pokud jeho příjmy nepřesáhnou hranici 38 040 Kč za rok 2008, v roce 2009 se hranice zvyšuje na částku 68 000 Kč. Do tohoto příjmu patří jednak příjmy zdanitelné, tak i osvobozené.

Daňové zvýhodnění

Slevu na dítě může využít jeden z poplatníků, se kterými dítě žije v domácnosti. Dítětem se pro tento případ rozumí každé nezletilé dítě a dále dítě do 26 let věku, které nepobírá plný invalidní důchod a zároveň se soustavně připravuje na budoucí povolání. Výše slevy na dani se zvyšuje na dvojnásobek, je-li dítě držitelem průkazu ZTP/P.

Vypočtená daň může být snížena o tuto slevu až na nulu, nebo může vzniknout nárok na daňový bonus, proto se tato sleva označuje jako daňové zvýhodnění. Poplatník, který žádá stát o vyplacení daňového bonusu, musí hrubé příjmy v základu daně kromě příjmů v dílčím základu daně ostatní příjmy dosáhnout alespoň výše šestinásobku minimální mzdy, tj. v roce 2008 částku 48 000 Kč. Poplatník má nárok na vyplacení daňového bonusu, činí-li jeho roční výše alespoň 100 Kč a maximálně jej lze uplatnit do výše 52 200 Kč ročně.

Další sleva na dani je určena poplatníkům zaměstnávající zaměstnance se zdravotním postižením. Tato problematika je vypsána v kapitole 4.1 Stanovení výše daňové povinnosti právnických osob na straně 25.

4.3 Změny daňového zatížení společností v návaznosti na reformu veřejných financí

Ve zdaňování příjmů od roku 2008 dochází ke zcela zásadním změnám, které, co se týče fyzických osob, nemají od roku 1993 obdoby. Upouští se totiž od klouzavě progresivní stupnice daňové sazby s dosavadními sazbami od 12 % do 32 % a zavádí se jednotná sazba daně z příjmů fyzických osob ve výši 15 %. Tato změna, která ovšem není rovnou daní, za kterou by ji mohl při zjednodušeném pohledu někdo omylem zaměnit, si pak nutně vyžádala další zásah do nezdanitelných částí, slev na dani, zásadních změn ve stanovení základu daně a dalších opatřeních, a to především z toho důvodu, aby nedošlo ke zvýšení daňové zátěže u žádné z příjmových skupin poplatníků.

Dílní základ daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků se již nesnižuje o sociální pojistné, které bylo zaměstnavatelem zaměstnanci skutečně sraženo (12,5 %), ale zvyšuje se o sociální pojistné, které za zaměstnance je povinen hradit zaměstnavatel jako plátce daně (35 %), což je označováno za „superhrubou mzdu“. Jsme jediný stát na světě, ve kterém se do základu daně započítává toto sociální pojistné.

Naproti tomu došlo k výraznému zvýšení slev na dani, jak je zřejmé z tabulky 4.1 Vývoj slev na dani v letech 2007 – 2009. Nově lze daňový bonus využít až do výše 52 200 Kč ročně místo dosavadních 30 000 Kč.

U poplatníků, kteří mají příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, se vylučuje možnost uplatnit ve výdajích povinné pojistné. Tím se sice zvýší základ daně, protože doposud bylo toto pojistné uznáváno jako výdaj, ale toto je kompenzováno tím, že se snížila sazba daně a zvýšily se slevy na dani.

Dále došlo ke zrušení minimálního základu daně. Poplatník byl povinen uhradit určitou výši daně i v případě, že jeho skutečně dosažený základ tomu vůbec neodpovídal. Proto byl oprávněným předmětem časté kritiky ze strany poplatníků, zejména živnostníků. Kromě toho ponechání tohoto institutu by nyní ztrácelo význam, neboť daň vypočtená z minimálního základu daně po uplatnění slevy na dani by byla vždy nulová.

Příjmy společníků v. o. s. a komplementářů k. s.

Novela v §7 zrušila odstavce 6 a 7. To znamená, že příjmy společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti se již nebudou snižovat o pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, které zaplatí společník v.o.s. nebo komplementář k.s. Dále pak pojistné hrazené veřejnou obchodní společností za společníky nebo komanditní společností za komplementáře od roku 2008 není u společníků nebo komplementářů od daně osvobozeno.

Snížila se sazba daně právnických osob z 24 % v roce 2007 na 21 % v roce 2008, s účinností od 1.1.2009 se sazba daně sníží na 20 %. Od roku 2010 by sazba daně měla být snížena na 19 %.

5. Metodika

Při transformaci účetního výsledku hospodaření na daňový základ vycházím z jednotného zadání příkladu, který jsem aplikovala na všechny právní formy obchodních společností. Příklad je sestaven tak, aby byly stejné podmínky pro všechny zvolené společnosti a nic nebránilo tomu zjistit výsledné daňové zatížení společností.

Nejprve je zvolený příklad aplikován na veřejnou obchodní společnost. Protože společnost nemá žádné daňově neuznatelné náklady ani žádné jiné položky, které by upravovaly daňový základ, je základ daně shodný s výsledkem hospodaření. Výsledek hospodaření zjištěný v účetnictví se rozdělí mezi společníky rovným dílem. Poté si každý společník vypracuje daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Každý společník postupuje takto: Základ daně snižuje o odpočty, poté dostane základ daně snížený o odpočty, ten se zaokrouhluje na stokoruny dolů, ze zaokrouhleného základu daně vypočte daň ve výši 15 %, od daně si odečte slevy na poplatníka, příp. daňové zvýhodnění na děti a dostává daň po slevě, kterou společník skutečně zaplatí. Poté si musí vypočítat částku, kterou odvede na sociální zabezpečení a všeobecné zdravotní pojištění, základem pro toto sociální pojistné je 50 % základu daně. Sazba pojistného za rok 2008 na sociální zabezpečení je 34 %, na zdravotní pojištění 13,5 %. Když se od dílčího základu daně odečte sociální pojistné a skutečně odvedená daň, dostáváme čistý příjem každého společníka.

Poté je společnost ELEKTRO přeměněna na komanditní společnost. Společníci se ve společenské smlouvě dohodli, že pan Novák bude komplementář a pánové Slepíčka a Kratochvíl budou komanditisté. Hrubý výsledek hospodaření se rozdělí na třetiny, jedna třetina se vyplatí komplementáři. Ten se chová stejně jako společník veřejné obchodní společnosti. Pro pana Nováka tedy zůstává způsob výpočtu daně, sociálního pojistného a čistého příjmu stejný. Zbývající dvě třetiny se zdaní daní z příjmů právnických osob. Základ daně se zaokrouhluje na celé tisícikoruny dolů a z něj se pak vypočítá daň. Sazba daně za rok 2008 činí 21 %. Od hrubého výsledku hospodaření je odečtena vypočtená daň a zbývající částka je disponibilním ziskem. Celý disponibilní zisk se v této komanditní společnosti rozdělí rovným dílem mezi komanditisty. Z vyplaceného podílu na zisku se musí odvést srážková daň, která činí 15 % z přiznaných podílů na zisku. Tímto jsme vypočítali celkovou daňovou povinnost společnosti, nyní se musí dopočítat sociální pojistné. Pan Novák postupoval jako společník veřejné obchodní společnosti, sociální

pojistné má odvedené. Ale pánové Slepíčka a Kratochvíl musí ještě odvádět pojistné na zdravotní pojištění, dále budou odvádět pojistné na důchodové pojištění, které je v tomto případě dobrovolné. Přesný postup a částky pojistného jsou uvedeny v následující kapitole. Po odvedení pojistného dostaneme čistý příjem těchto společníků. Toto pojistné nebude dopočítáváno ve druhé variantě, kdy jsou tito společníci ve společnosti zaměstnání a dostávají mzdu. V tomto případě vzniknou společnosti ještě další náklady, proto je nutné upravit hrubý výsledek hospodaření, který vyjde menší než v předchozí variantě. Komanditistům se musí vypočítat čistá mzda, odvody na sociální pojistné a daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Společnost v tomto případě hradí za své zaměstnance pojistné na sociální zabezpečení a to ve výši 26 % a pojistné na zdravotní pojištění ve výši 9 % z hrubých mezd. Zaměstnanci je také z hrubé mzdy strženo pojistné na sociální zabezpečení ve výši 8 % a pojistné na zdravotní pojištění ve výši 4,5 %. Základem pro daň z příjmů ze závislé činnosti je superhrubá mzda, která zahrnuje hrubou mzdu a sociální pojistné placené společností. Základ daně tedy za rok 2008 představuje 135 % hrubé mzdy. Od superhrubé mzdy se odečítají odpočty a získáme základ daně snížený o odpočty. Ten se zaokrouhluje na celé stokoruny dolů. Vypočítáme daň, sazba daně je 15 %. Od daně odečteme slevy na dani a získáme skutečně odvedenou daň. Čistou mzdu společníků zjistíme, pokud od hrubé mzdy odečteme sociální pojistné stržené zaměstnanci a odvedenou daň. Když k čisté mzdě komanditistů připočteme zdaněné podíly na zisku, dostaneme čistý příjem každého z nich.

Další společnost, kterou se budeme zabývat, je společnost s ručením omezeným. Soustředíme se na dvě možnosti a to když jsou zaměstnání dva společníci a třetí dostává pouze podíl na zisku a dále když jsou zaměstnání všichni tři společníci a dostávají mzdu. Výsledek hospodaření se zdaní daní z příjmů právnických osob. Základ daně se zaokrouhluje na celé tisícikoruny dolů a z něj se pak vypočítá daň. Sazba daně za rok 2008 činí 21 %. Od hrubého výsledku hospodaření je odečtena vypočtená daň a zbývající částka je disponibilním ziskem. Postup výpočtu mezd společníků je stejný jako u komanditní společnosti. Na počátku období dochází k převodu disponibilního zisku a povinnému přídělu do rezervního fondu. Podíly přiznané společníkům se musí proto snížit právě o povinný příděl do rezervního fondu. Přiznané podíly na zisku se opět zdaní srážkovou daní. Je zřejmé, že v prvním případě, kdy není jeden společník zaměstnán, musí být upravena výše jeho podílu na zisku. Tento společník bude mít tedy přednostní právo na podíl na zisku ve výši odpovídající hrubé mzdě zaměstnaného společníka. Stejně tak jako

komanditisté, kteří nebyli ve společnosti zaměstnáni, bude společník společnosti s ručením omezeným odvádět pojistné na veřejné zdravotní pojištění a dobrovolné důchodové pojištění.

Nyní zvolený příklad aplikujeme na akciovou společnost. Postup pro výpočet daně z příjmů právnických osob je stejný jako u společnosti s ručením omezeným. Jen se zde používají jiné pojmy, společníci jsou akcionáři a podíly na zisku dostávají ve formě dividendy. V našem případě dostávají akcionáři dividendy, každý akcionář si tedy sám musí hradit pojistné na veřejné zdravotní pojištění a dobrovolně si bude hradit pojistné na důchodové pojištění tak jako tomu bylo u komanditistů, kteří dostávali pouze podíly na zisku.

Sedmá kapitola diplomové práce se zabývá celkovým zhodnocením daňového zatížení společností. Nejprve zhodnotíme čisté příjmy z pohledu společníků, tedy která právní forma podnikání přinese největší příjem jednotlivým společníkům. Pokusíme se zjistit, zda je lepší pro jednotlivé společníky podléhat dani z příjmů fyzických osob, právnických osob, či jejich kombinací. Dále budeme rozebírat u jednotlivých společností jaké částky odvedou na daních z příjmů fyzických osob, na daních z příjmů právnických osob a na srážkové dani. Zjistíme, která společnost podléhá nejmenšímu daňovému zatížení výlučně ve formě daní. Také budeme analyzovat celkové daňové zatížení společností a to včetně plateb na sociální pojistné. Zda platí pro daně a sociální pojistné nějaký vztah, se dozvíme také v této kapitole.

V další podkapitole budou analyzovány změny, které přinesla reforma veřejných financí a také bude nastíněna situace pro rok 2009. Původní data zůstávají stejná, a proto se mezi sebou mohou porovnat všechny výsledky. V grafech je zřetelné, jak se snížily daně a zvýšily čisté příjmy společníků v roce 2008 oproti roku 2006. Poslední tabulka by nám měla ukázat celkové daňové zatížení společností v %. Zjistíme, která společnost podléhá nejmenšímu a největšímu daňovému zatížení a jaké je vlastně toto zatížení, tedy kolik procent z vyprodukovaného zisku.

6. Aplikace problematiky na konkrétních případech obchodních společností

Pro účely této diplomové práce, v níž je cílem porovnat a posoudit možnosti optimalizace výše daně z příjmu u jednotlivých obchodních společností, budeme firmu ELEKTRO přeměňovat na různé typy obchodních společností. Tímto se pokusíme zjistit, do jaké míry volba formy obchodní společnosti ovlivňuje výši daňové povinnosti dané firmy, svých zakladatelů a případně zaměstnanců.

Veškeré tabulky uvedené v této kapitole vznikly na základě mnou provedených výpočtů. Proto již nebude pod každou tabulkou uveden zdroj vlastní tvorby.

6.1 Charakteristika společnosti

Dne 10. 11. 2004 byla sepsána a notářsky ověřena společenská smlouva o založení společnosti ELEKTRO. Tato společnost bude postupně přeměněna na veřejnou obchodní společnost, komanditní společnost a na společnost s ručením omezeným a také na akciovou společnost.

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

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

Podle společenské smlouvy se společníci zavázali k těmto vkladům:

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

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

Údaje o společnících:

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

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

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

Všichni tři společníci jsou pojištěni u všeobecné zdravotní pojišťovny.

Obchodní společnost vykazuje ve sledovaném účetním období 2008 náklady a výnosy uvedené v následující tabulce.

Tabulka 6.1 Členění nákladů a výnosů

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

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

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

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

6.2 Společnost ELEKTRO jako veřejná obchodní společnost

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

Účetní operace v běžném účetním období:

1. Uzávěrka výsledkových účtů

a) obraty jednotlivých účtů 5. účtové třídy	3 500 000,- Kč	710 / 5xx
b) obraty jednotlivých účtů 6. účtové třídy	5 000 000,- Kč	6xx / 710
2. Převod podílu na zisku panu Novákovi	500 000,- Kč	596 / 364/N
3. Převod podílu na zisku panu Slepíčkovi	500 000,- Kč	596 / 364/S
4. Převod podílu na zisku panu Kratochvílovi	500 000,- Kč	596 / 364/K
5. Uzávěrka výsledkových účtů - převod účtu 596	1 500 000,- Kč	710 / 596
6. Výplata podílů na zisku společníkům	1 500 000,- Kč	364 / 211

Tabulka 6.2 Členění výsledku hospodaření

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

Každý společník si podá daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob a jako dílčí daňový základ z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti uvede částku 500 000,- Kč.

Osoby samostatně výdělečně činné nemají pouze daňovou povinnost. Kromě daní z příjmů musejí také odvádět pojistné na zdravotní a sociální pojištění. U osob samostatně výdělečně činných je v roce 2008 vyměřovacím základem pro sociální pojištění 50 % dílčího základu daně příjmů z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti.

Sazby pojistného jsou uvedeny v tabulce 6.3 Sazby sociálního pojistného v letech 2008 a 2009. Příspěvek na důchodové pojištění a na státní politiku zaměstnanosti je povinný, ale část na nemocenské pojištění společník platit nemusí. Každý společník si hradí i toto dobrovolné pojištění. Pojistné na všeobecné zdravotní pojištění je povinné.

Tabulka 6.3 Sazby sociálního pojistného v letech 2008 a 2009

Sociální pojistné	2008	2009
Pojistné na sociální zabezpečení	34%	30,6%
Důchodové pojištění	28%	28%
Příspěvek na státní politiku zaměstnanosti	1,6%	1,2%
Nemocenské pojištění	4,4%	1,4%
Pojistné na zdravotní pojištění	13,5%	13,5%

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

Tabulka 6.4 Výpočet daně z příjmů fyzických osob u společníků

Položka	Kč		
	Jan Novák	Tomáš Slepíčka	Josef Kratochvíl
Společník			
Základ daně	500 000	500 000	500 000
Odpočty	úroky z úvěrů	4 500	
	dary		6 000
	příspěvky na penzijní připojištění	1 000	
	pojistné na životní pojištění		2 800
Základ daně snížený o odpočty	499 000	495 500	491 200
Zaokrouhlený základ daně	499 000	495 500	491 200
Daň	74 850	74 325	73 680
Slevy na dani na poplatníka	24 840	24 840	24 840
Daňové zvýhodnění na děti	21 360		
Daň po slevě	28 650	49 485	48 840
Sociální pojistné	118 750	118 750	118 750
Čistý příjem	352 600	331 765	332 410

Čistý příjem pana Nováka je 352 600,- Kč, pana Slepíčky 331 765,- Kč a pana Kratochvíla 332 410,- Kč. Přestože měli všichni společníci stejný základ daně i platbu na sociálním pojistném, pan Novák má nejvyšší čistý příjem v důsledku nejnižší daně. Doléhá na něj nejmenší daňové zatížení, protože uplatňuje daňové zvýhodnění na 2 děti. V roce 2009 je nižší pojistné na sociální zabezpečení, každý společník tedy bude mít v příštím zdaňovacím období vyšší čistý příjem.

6.3 Společnost ELEKTRO jako komanditní společnost

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

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

Příjem komplementáře bude zdaněn sazbou daně z příjmů fyzických osob, příjem komanditistů v rámci výsledku hospodaření podléhá dani z příjmů právnických osob a poté bude rozdělen mezi komanditisty, což bude mít vliv na výši čistého příjmu společníků, ale i na výši zisku po zdanění v konkrétní společnosti.

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

Jak je již uvedeno v kapitole 4.2 Daň z příjmů fyzických osob, příjmy za práci komanditistů jsou příjmy ze závislé činnosti, pokud se nejedná o příležitostný příjem. Se zaměstnáním komanditistů pak vzniknou společnosti další náklady. A to jednak mzdové náklady a dále náklady na zákonné sociální pojištění, tj. společnost bude hradit za své zaměstnance pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na zdravotní pojištění. Sazby pojistného jsou uvedeny v tabulce 6.5 Sazby sociálního pojistného placené zaměstnavatelem v letech 2008 a 2009. Vyměřovacím základem pro pojistné jsou hrubé

mzdy zaměstnanců. Zaměstnanci je z hrubé mzdy strženo pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na zdravotní pojištění. Sazby pojistného jsou uvedeny v tabulce 6.6 Sazby sociálního pojistného placené zaměstnavatelem v letech 2008 a 2009.

Tabulka 6.5 Sazby sociálního pojistného placené zaměstnavatelem v letech 2008 a 2009

Sociální pojistné	2008	2009
Pojistné na sociální zabezpečení	26%	25%
Důchodové pojištění	21,5%	21,5%
Příspěvek na státní politiku zaměstnanosti	3,3%	1,2%
Nemocenské pojištění	1,2%	2,3%
Pojistné na zdravotní pojištění	9%	9%
Celkem	35%	34%

Tabulka 6.6 Sazby sociálního pojistného placené zaměstnancem v letech 2008 a 2009

Sociální pojistné	2008	2009
Pojistné na sociální zabezpečení	8%	6,5%
Důchodové pojištění	6,5%	6,5%
Příspěvek na státní politiku zaměstnanosti	1,1%	0%
Nemocenské pojištění	0,4%	0%
Pojistné na zdravotní pojištění	4,5%	4,5%
Celkem	12,5%	11%

Jak je vidět z tabulek, i zde se snižuje pojistné na sociální zabezpečení a to jak placené společností tak zaměstnancem.

Ve společenské smlouvě se společníci dohodli, že Jan Novák bude komplementářem, Tomáš Slepíčka a Josef Kratochvíl budou komanditisté. Zvažují zde dvě možnosti. První možnost bude, že oba komanditisté budou dostávat jen podíly na zisku a druhá, že oba budou mít se společností uzavřenou pracovní smlouvu.

1) Společníci se ve společenské smlouvě dohodli, že obchodní podíl se bude dělit na třetiny. 1/3 dostane komplementář a zbylé 2/3 případnou na komanditisty.

Účetní operace v běžném účetním období:

1. Uzávěrka výsledkových účtů		
a) obraty jednotlivých účtů 5. účtové třídy	3 500 000,- Kč	710 / 5xx
b) obraty jednotlivých účtů 6. účtové třídy	5 000 000,- Kč	6xx / 710
2. Převod podílu na zisku panu Novákovi		
	500 000,- Kč	596 / 364/N
3. Uzávěrka výsledkových účtů – převod účtu 596		
	500 000,- Kč	710 / 596
4. Výplata podílu na zisku panu Novákovi		
	500 000,- Kč	364/N / 211
5. Předpis daně za společnost		
	210 000,- Kč	591 / 341
6. Uzávěrka výsledkových účtů – převod účtu 591		
	210 000,- Kč	710 / 591
7. Převod disponibilního zisku		
	790 000,- Kč	710 / 702

Tabulka 6.7 Členění výsledku hospodaření

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

Tabulka 6.8 Výpočet daně společnosti (daň z příjmů právnických osob)

Položka	Kč
Hrubý účetní výsledek hospodaření	1 000 000
Daňový základ	1 000 000
Zaokrouhlený základ daně	1 000 000
Daň	210 000
Disponibilní zisk	790 000

Účetní operace v následujícím účetním období:

1. Převod zisku do schvalovacího řízení	790 000,- Kč	701 / 431
2. Nárok komanditistů na výplatu podílu	790 000,- Kč	431 / 364
3. Předpis srážkové daně	118 500,- Kč	364 / 342
4. Výplata podílu panu Slepíčkovi	335 750,- Kč	364/S / 211
5. Výplata podílu panu Kratochvílovi	335 750,- Kč	364/K / 211

Výpočet daně komplementáře pana Nováka je stejný jako u společníka veřejné obchodní společnosti. Pan Novák tedy odvede na dani částku 28 650,- Kč a jeho čistý příjem je 352 600,- Kč.

Pan Slepíčka i pan Kratochvíl dostanou každý 335 750,- Kč. Pánové Slepíčka a Kratochvíl nejsou nikde zaměstnání, ani nejsou osoby samostatně výdělečně činné. Mají pouze příjmy z kapitálového majetku. Řadí se tedy mezi osoby bez zdanitelných příjmů. Zde je povinnost odvádět měsíčně pojistné na zdravotní pojištění. Sazba pojistného je 13,5 %. Vyměřovací základ je odvozen od vyměřovacího základu zaměstnanců, tj. od minimální mzdy. Minimální mzda za rok 2008 činí 8 000,- Kč. Pojistné za měsíc tedy činí 1 080,- Kč (8 000,- Kč * 0,135). I za rok 2009 se odvádí stejná částka pojistného na veřejné zdravotní pojištění. Pojistné na sociální zabezpečení je v tomto případě dobrovolné. Společník se může u okresní správy sociálního zabezpečení podle místa bydliště přihlásit k platbě pojistného na důchodové pojištění, potom by v roce 2008 platil 2 800,- Kč měsíčně. Vyměřovacím základem je částka 10 000,- Kč, sazba pojistného je 28 %. V roce 2009 se částka na měsíční důchodové pojištění snižuje a to na částku 1 649,- Kč. Vyměřovacím základem je částka 5 889,- Kč. Protože u veřejné obchodní společnosti si společníci platili i dobrovolné nemocenské pojištění, bude čistý příjem komanditistů u komanditní společnosti snížen o pojistné na veřejné zdravotní pojištění a na důchodové pojištění.

Tabulka 6.9 Odvedené pojistné na veřejné zdravotní pojištění a na důchodové pojištění za rok 2008

Položka	Kč
Původní příjem společníka	335 750
Zdravotní pojištění	12 960
Důchodové pojištění	33 600
Pojištění celkem	46 560
Čistý příjem společníka	289 190

Každý komanditista tedy za rok 2008 odvede 12 960,- Kč na veřejné zdravotní pojištění a 33 600,- Kč na důchodové pojištění. Celkem tedy odvede 46 560,- Kč. O tuto částku se každému sníží čistý příjem. Čistý příjem pana Slepíčky i pana Kratochvíla je poté 289 190,- Kč.

2) Společnost ELEKTRO, komanditní společnost, zaměstnává oba komanditisty. Hrubá mzda každého komanditisty je 20 000,- Kč. Volím zde stejnou výši hrubé mzdy jako v bakalářské práci, aby bylo možno provést srovnání výše odvedené daně a čistých příjmů společníků. Ve společenské smlouvě se společníci dohodli, že výsledek hospodaření se rozdělí tímto způsobem: komplementář má nárok na vyšší podíl o hrubou mzdu komanditisty a sociální pojistné hrazené společností za komanditistu. To je: 240 000,- Kč + 84 000,- Kč = 324 000,- Kč. Od výsledku hospodaření se odečte částka 324 000,- Kč, zbylá část se rozdělí na třetiny a komplementáři se přizná ještě 1/3 z této části. Zbylé 2/3 se zdaní daní z příjmů právnických osob a případný disponibilní zisk se rozdělí mezi komanditisty.

Účetní operace v běžném účetním období:

1. Účetní případy, které vznikly uzavřením pracovní smlouvy:

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

2. Uzávěrka výsledkových účtů

a) obraty jednotlivých účtů 5. účtové třídy	4 148 000,- Kč	710 / 5xx
b) obraty jednotlivých účtů 6. účtové třídy	5 000 000,- Kč	6xx / 710
3. Převod podílu na zisku panu Novákovi	500 000,- Kč	596 / 364/N
4. uzávěrka výsledkových účtů – převod účtu 596	500 000,- Kč	710 / 596
5. Výplata podílu na zisku panu Novákovi	500 000,- Kč	364/N / 596
3. Předpis daně za společnost	73 920,- Kč	591 / 341
4. Uzávěrka výsledkových účtů – převod účtu 591	73 920,- Kč	710 / 591
5. Převod disponibilního zisku	278 080,- Kč	710 / 702

Nejprve vypočteme čistou mzdu společníků, způsob výpočtu je uveden v tabulce 6.10. Superhrubá mzda zahrnuje hrubou mzdu a sociální pojistné placené společností. Za rok 2008 představuje 135 % hrubé mzdy. V roce 2009 se snižuje toto pojistné, superhrubá mzda potom bude tvořit 134 % hrubé mzdy. Protože se snižuje i pojistné na sociální

zabezpečení stržené zaměstnanci, oba dva společníci budou mít v roce 2009 vyšší čistou mzdu.

Tabulka 6.10 Výpočet daně z mezd společníků (daň z příjmů fyzických osob)

Položka		Kč	
		Tomáš Slepíčka	Josef Kratochvíl
Společník			
Hrubá mzda		240 000	240 000
Superhrubá mzda		324 000	324 000
Pojistné na sociální zabezpečení		19 200	19 200
Pojistné na zdravotní pojištění		10 800	10 800
Odpočty	úroky z úvěrů	4 500	
	dary		6 000
	pojistné na životní pojištění		2 800
Základ daně		324 000	324 000
Základ daně snížený o odpočty		319 500	315 200
Zaokrouhlený základ daně		319 500	315 200
Daň		47 925	47 280
Slevy na dani	na poplatníka	24 840	24 840
Daň po slevě		23 085	22 440
Čistá mzda		186 915	187 560

Tabulka 6.11 Členění nákladů a výnosů

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

Tabulka 6.12 Členění výsledku hospodaření

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

Tabulka 6.13 Výpočet daně společnosti (daň z příjmů právnických osob)

Položka	Kč
Hrubý účetní výsledek hospodaření	352 000
Daňový základ	352 000
Zaokrouhlený základ daně	352 000
Daň	73 920
Disponibilní zisk	278 080

Účetní operace v následujícím účetním období:

1. Převod zisku do schvalovacího řízení	278 080,- Kč	701 / 431
2. Nárok společníků na výplatu podílu	278 080,- Kč	431 / 364
3. Předpis srážkové daně	41 712,- Kč	364 / 342
4. Výplata podílu panu Slepíčkovi	118 184,- Kč	364/S / 211
4. Výplata podílu panu Kratochvílovi	118 184,- Kč	364/K / 211

Čistý příjem pana Nováka se nezměnil, je to 352 600,- Kč. Příjem z čisté mzdy a ze zdaněného podílu pana Slepíčky je 305 099,- Kč, pana Kratochvíla 305 744,- Kč.

6.4 Společnost ELEKTRO jako společnost s ručením omezeným

Ve společnosti s ručením omezeným se činnosti často účastní společníci osobně, ať už jako zaměstnanci či jednatelé. Funkci jednatele nelze vykonávat v pracovněprávním vztahu, ale musí být vykonávána v obchodně-právním vztahu. Ale podle daňového zákona je příjem za výkon jednatele kvalifikován jako příjem ze závislé činnosti. Odměny společníků, jedatelů za práci pro společnost jsou považovány za složku mzdových nákladů společnosti a účtují se na účet 522 – Příjmy společníků a členů družstev ze závislé činnosti souvztažně s účtem 366 – Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti.

Uvažujme dva případy a to, že pánové Novák a Slepíčka jsou zaměstnání ve společnosti, pan Kratochvíl není zaměstnán, má pouze podíl na zisku. Ve druhém případě jsou všichni tři společníci ve společnosti zaměstnání.

Společnosti vzniknou další náklady v souvislosti s uzavřením pracovní smlouvy. A to jednak mzdové náklady a dále zákonné sociální pojištění, jak již bylo uvedeno v předešlé podkapitole 6.3 Společnost ELEKTRO jako komanditní společnost.

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

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

Na počátku následujícího účetního období se počáteční zůstatky rozvahových účtů zaúčtují na příslušné rozvahové účty souvztažně s účtem 701 – Počáteční účet rozvažný. Výsledek hospodaření se převede na účet 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení. Ve schvalovacím řízení schvaluje valná hromada společníků návrh na rozdělení zisku nebo úhradu ztráty. Ze zákona vyplývá pro společnost s ručením omezeným pouze jediná povinnost a to přiděl do rezervního fondu viz kapitola 3.2 Podíly na zisku. Zbývající část zisku si mohou společníci rozdělit, nebo mohou zisk ponechat ve společnosti na tvorbu účelového fondu nebo bez účelového určení jako nerozdělený zisk minulých let. Podíly na zisku přiznané společníkům musí být zdaněny zvláštní sazbou daně.

1) Společníci Novák a Slepíčka mají se společností uzavřenou pracovní smlouvu. Každý má měsíční hrubou mzdu 20 000,- Kč. Oba podepsali prohlášení k dani. Pan Kratochvíl není ve společnosti zaměstnán. Společníci se dohodli ve společenské smlouvě, že přednostní podíl na zisku má Josef Kratochvíl a to v hrubé výši 240 000,- Kč, zbylá část zisku se rozdělí na třetiny. Společníci s. r. o. si nemohou vyplácet podíly na zisku zálohově. Společnost v minulých letech vytvářela zisky, každý rok přidělovala zákonnou výši do rezervního fondu, ale ten ještě nedosáhl zákonné výše. Za rok 2008 bude přidělovat do rezervního fondu 5 % z disponibilního zisku.

Účetní operace v běžném účetním období:

1. Účetní případy, které vznikly uzavřením pracovní smlouvy:

a) Odměny společníkům	480 000,- Kč	522 / 366
b) Pojistné na sociální zabezpečení hrazené s. r. o.	124 800,- Kč	524 / 336

c) Pojistné na zdravotní pojištění hrazené s. r. o.	43 200,- Kč	524 / 336
d) Pojistné na SZ hrazené společníky	38 400,- Kč	366 / 336
e) Pojistné na ZP hrazené společníky	21 600,- Kč	366 / 336
2. Uzávěrka výsledkových účtů		
a) obraty jednotlivých účtů 5. účtové třídy	4 148 000,- Kč	710 / 5xx
b) obraty jednotlivých účtů 6. účtové třídy	5 000 000,- Kč	6xx / 710
3. Předpis daně za společnost	178 920,- Kč	591 / 341
4. Uzávěrka výsledkových účtů – převod účtu 591	178 920,- Kč	710 / 591
5. Převod disponibilního zisku	673 080,- Kč	710 / 702

Tabulka 6.14 Výpočet daně z mezd společníků (daň z příjmů fyzických osob)

Položka		Kč	
		Jan Novák	Tomáš Slepíčka
Společník			
Hrubá mzda		240 000	240 000
Superhrubá mzda		324 000	324 000
Pojistné na sociální zabezpečení		19 200	19 200
Pojistné na zdravotní pojištění		10 800	10 800
Odpočty	úroky z úvěrů		4 500
	příspěvky na penzijní připojištění	1 000	
Základ daně		324 000	324 000
Základ daně snížený o odpočty		323 000	319 500
Zaokrouhlený základ daně		323 000	319 500
Daň		48 450	47 925
Slevy na dani	na poplatníka	24 840	24 840
Daňové zvýhodnění na děti		21 360	
Daň po slevě		2 250	23 085
Čistá mzda		207 750	186 915

Čistá mzda pana Nováka za rok 2008 je 207 750,- Kč, pana Slepíčky 186 915 Kč.

Členění nákladů a výnosů u společnosti s ručením omezeným, která zaměstnává dva své společníky, je uvedeno v tabulce 6.15 Členění nákladu a výnosů.

Tabulka 6.15 Členění nákladů a výnosů

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

Tabulka 6.16 Členění výsledku hospodaření

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

Tabulka 6.17 Výpočet daně společnosti (daň z příjmů právnických osob)

Položka	Kč
Hrubý účetní výsledek hospodaření	852 000
Daňový základ	852 000
Zaokrouhlený základ daně	852 000
Daň	178 920
Disponibilní zisk	673 080

Účetní operace v následujícím účetním období:

1. Převod zisku do schvalovacího řízení	673 080,- Kč	701 / 431
2. Povinný příděl do rezervního fondu	33 654,- Kč	431 / 421
3. Nárok společníků na výplatu podílu	639 426,- Kč	431 / 364
4. Předpis srážkové daně	95 913,- Kč	364 / 342
5. Výplata podílu panu Kratochvílovi	317 171,- Kč	364/K / 211
5. Výplata podílu panu Novákovi	113 171,- Kč	364/N / 211
5. Výplata podílu panu Slepíčkovi	113 171,- Kč	364/S / 211

Rozdělení podílů na zisku se nyní neprovede rovným dílem, ale jak již bylo uvedeno, přednostní podíl na zisku má pan Kratochvíl, protože není ve společnosti zaměstnán. Způsob rozdělení podílů na zisku mezi společníky je uveden v následující tabulce.

Tabulka 6.18 Rozdělení podílu na zisku mezi společníky

Společník		Jan Novák	Tomáš Slepíčka	Josef Kratochvíl
Hrubé podíly na zisku	Přednostní podíl			240 000
	Rovnocenný podíl	133 142	133 142	133 142
	Celkem	133 142	133 142	373 142
Čisté podíly		113 171	113 171	317 171

Příjem z čisté mzdy a ze zdaněného podílu na zisku pana Nováka je 320 921,- Kč, pana Slepíčky 300 086,- Kč, pan Kratochvíl dostane čistý podíl na zisku ve výši 317 171,- Kč. Stejně jako u komanditní společnosti, která nezaměstnávala své komanditisty, kdy byly dopočítány platby na veřejné zdravotní pojištění a na dobrovolné důchodové pojištění, musí i zde pan Kratochvíl odvést stejné částky na toto pojištění.

Pan Kratochvíl tedy za rok 2008 odvede 12 960,- Kč na veřejné zdravotní pojištění a 33 600,- Kč na důchodové pojištění, celkem 46 560,- Kč. O tuto částku se mu sníží čistý příjem. Čistý příjem pana Kratochvíla je poté 270 611,- Kč.

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

Účetní operace v běžném účetním období:

1. Účetní případy, které vznikly uzavřením pracovní smlouvy:

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

2. Uzávěrka výsledkových účtů

a) obraty jednotlivých účtů 5. účtové třídy	4 472 000,- Kč	710 / 5xx
b) obraty jednotlivých účtů 6. účtové třídy	5 000 000,- Kč	6xx / 710
3. Předpis daně za společnost	110 880,- Kč	591 / 341
4. Uzávěrka výsledkových účtů – převod účtu 591	110 880,- Kč	710 / 591
5. Převod disponibilního zisku	417 120,- Kč	710 / 702

Tabulka 6.19 Výpočet daně z mezd společníků (daň z příjmů fyzických osob)

Položka		Kč		
		Jan Novák	Tomáš Slepíčka	Josef Kratochvíl
Společník				
Hrubá mzda		240 000	240 000	240 000
Superhrubá mzda		324 000	324 000	324 000
Pojistné na sociální zabezpečení		19 200	19 200	19 200
Pojistné na zdravotní pojištění		10 800	10 800	10 800
Odpočty	úroky z úvěrů		4 500	
	dary			6 000
	příspěvky na penzijní připojištění	1 000		
	pojistné na životní pojištění			2 800
Základ daně		324 000	324 000	324 000
Základ daně snížený o odpočty		323 000	319 500	315 200
Zaokrouhlený základ daně		323 000	319 500	315 200
Daň		48 450	47 925	47 280
Slevy na dani	na poplatníka	24 840	24 840	24 840
Daňové zvýhodnění na děti		21 360		
Daň po slevě		2 250	23 085	22 440
Čistý příjem		207 750	186 915	187 560

Čistá mzda pana Nováka je 207 750,- Kč, pana Slepíčky 186 915,- Kč a pana Kratochvíla 187 560,- Kč.

Společnost s ručením omezeným, která zaměstnává všechny své společníky, vykazuje ve sledovaném období náklady a výnosy uvedené v následující tabulce.

Tabulka 6.20 Členění nákladů a výnosů

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

Tabulka 6.21 Členění výsledku hospodaření

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

Tabulka 6.22 Výpočet daně společnosti (daň z příjmů právnických osob)

Položka	Kč
Hrubý účetní výsledek hospodaření	528 000
Daňový základ	528 000
Zaokrouhlený základ daně	528 000
Daň	110 880
Disponibilní zisk	417 120

Účetní operace v následujícím účetním období:

1. Převod zisku do schvalovacího řízení	417 120,- Kč	701 / 431
2. Povinný přírůstek do rezervního fondu	20 856,- Kč	431 / 421
3. Nárok společníků na výplatu podílu	396 264,- Kč	431 / 364
4. Předpis srážkové daně	59 439,- Kč	364 / 342
5. Výplata podílu panu Kratochvílovi	112 275,- Kč	364/K / 211
5. Výplata podílu panu Novákovi	112 275,- Kč	364/N / 211
5. Výplata podílu panu Slepíčkovi	112 275,- Kč	364/S / 211

Příjem z čisté mzdy a ze zdaněného podílu pana Nováka je 320 025,- Kč, pana Slepíčky 299 190,- Kč a pana Kratochvíla 299 835,- Kč.

6.5 Společnost ELEKTRO jako akciová společnost

Akciová společnost ELEKTRO vznikla bez veřejné nabídky akcií. Pánové Novák, Slepíčka a Kratochvíl jsou akcionáři společnosti ELEKTRO, a. s. Každý má právo na dividendu ve výši 1/3 z čistého zisku, který valná hromada schválila k rozdělení mezi akcionáře. Rezervní fond nedosáhl zákonem stanovenou výši, tudíž se v roce 2008 bude tvořit ve výši 5 % z disponibilního zisku.

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

Účetní operace v běžném účetním období:

1. Uzávěrka výsledkových účtů		
a) obraty jednotlivých účtů 5. účtové třídy	3 500 000,- Kč	710 / 5xx
b) obraty jednotlivých účtů 6. účtové třídy	5 000 000,- Kč	6xx / 710
2. Předpis daně za společnost		
	315 000,- Kč	591 / 341
3. Uzávěrka výsledkových účtů – převod účtu 591		
	315 000,- Kč	710 / 591
4. Převod disponibilního zisku		
	1 185 000,- Kč	710 / 702

Akciová společnost má náklady a výnosy uvedené v následující tabulce 6.23.

Tabulka 6.23 Členění nákladů a výnosů

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

Tabulka 6.24 Členění výsledku hospodaření

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

Tabulka 6.25 Výpočet daně společnosti (daň z příjmů právnických osob)

Položka	Kč
Hrubý účetní výsledek hospodaření	1 500 000
Daňový základ	1 500 000
Zaokrouhlený základ daně	1 500 000
Daň	315 000
Disponibilní zisk	1 185 000

Účetní operace v následujícím účetním období:

1. Převod zisku do schvalovacího řízení	1 185 000,- Kč	701 / 431
2. Povinný příděl do rezervního fondu	59 250,- Kč	431 / 421
3. Nárok společníků na výplatu podílu	1 125 750,- Kč	431 / 364
4. Předpis srážkové daně	168 862,- Kč	364 / 342
5. Výplata podílu panu Novákovi	318 963,- Kč	364/N / 211
5. Výplata podílu panu Slepíčkovi	318 963,- Kč	364/S / 211
5. Výplata podílu panu Kratochvílovi	318 963,- Kč	364/K / 211

Každý akcionář má příjmy z dividend ve výši 318 963,- Kč. Tito akcionáři mají pouze příjem z kapitálového majetku, tudíž si za rok 2008 každý musí hradit pojistné na veřejné zdravotní pojištění a dobrovolně si budou hradit pojistné na důchodové pojištění, tak jako tomu bylo u společníků, kteří nebyli ve společnosti zaměstnání. Částky jsou stejné a to ve výši 33 600,- Kč na veřejné zdravotní pojištění a 12 960,- na důchodové pojištění. Čistý příjem každého akcionáře je potom 272 403,- Kč.

7. Zhodnocení daňového zatížení společností

7.1 Zhodnocení daňového zatížení u jednotlivých společností

Tabulka 7.1 Čisté příjmy společníků

Společnost / Čisté příjmy v Kč	Jan Novák	Tomáš Slepíčka	Josef Kratochvíl	Celkem
Veřejná obchodní společnost	352 600	331 765	332 410	1 016 775
Komanditní společnost I	352 600	289 190	289 190	930 980
Komanditní společnost II	352 600	305 099	305 744	963 443
Společnost s ručením omezeným I	320 921	300 086	270 611	891 618
Společnost s ručením omezeným II	320 025	299 190	299 835	919 050
Akiová společnost	272 403	272 403	272 403	817 209

Veškeré grafy a tabulky uvedené v této 7. kapitole vznikly vlastní tvorbou na základě výpočtů z předešlé kapitoly.

Když srovnáme čisté příjmy společníků celkem, je zřejmé, že nejlépe na tom je veřejná obchodní společnost. Všichni společníci mají největší čistý příjem, pokud jsou společníky veřejné obchodní společnosti.

Pro pana Nováka se určitě vyplatí být společníkem v. o. s. nebo komplementářem v k. s. Výše jeho příjmu je největší v důsledku uplatnění daňového zvýhodnění na 2 děti. Proto je pro něj lepší podléhat dani z příjmů fyzických osob. Když se podíváme na pana Nováka jako společníka s. r. o. nebo a. s., kde jsou stejné podmínky, je pro něj určitě výhodnější nechat se zaměstnat. Když se totiž zaměstnat nenechá, přijde ročně až o částku 50 000,- Kč. Výhodnější by pro něj bylo, aby dostával větší mzdu a zároveň menší podíl na zisku, kde nemůže uplatnit žádné slevy.

U pánů Slepíčky a Kratochvíla je situace obdobná. Nejvíce se jim vyplatí stát se společníky veřejné obchodní společnosti. V ostatních typech společností, se jim určitě vyplatí, aby se nechali zaměstnat. U společnosti s ručením omezeným I vidíme, že pokud se pan Slepíčka nechá zaměstnat a pan Kratochvíl ne, má o 30 000,- Kč větší příjem pan Slepíčka. V komanditní společnosti, kdy jsou oba zaměstnáni, mají větší příjem než ve společnosti s ručením omezeným, kde jsou také oba zaměstnáni. Z toho vyplývá, že je výhodnější, když společnost podléhá jak dani z příjmů fyzických osob, tak dani z příjmů právnických osob.

Nejvýhodnější je, jak již bylo uvedeno, podléhat pouze dani z příjmů fyzických osob. Tento výsledek je důkazem toho, že daň z příjmů fyzických osob je výhodnější díky nižší sazbě oproti dani z příjmů právnických osob a zohledňuje sociální postavení poplatníků.

Tabulka 7.2 Přehled daňového zatížení společností

Společnost / Platby v Kč	Daň z příjmů fyzických osob	Daň z příjmů právnických osob	Srážková daň	Daně celkem
Veřejná obchodní společnost	126 975	0	0	126 975
Komanditní společnost I	28 650	210 000	118 500	357 150
Komanditní společnost II	74 175	73 920	41 712	189 807
Společnost s ručením omezeným I	25 335	178 920	95 913	300 168
Společnost s ručením omezeným II	47 775	110 880	59 439	218 094
Akciová společnost	0	315 000	168 862	483 862

Na daních zaplatí nejmenší částku společnost, která podléhá jen dani z příjmů fyzických osob. Nejvíce na daních zaplatí akciová společnost, která platí akcionářům jen dividendy. Tato společnost zaplatí totiž největší daň z příjmů právnických osob, ale také velkou srážkovou daň. Tyto dividendy podléhají tedy dvojitému zdanění. I v komanditní společnosti I, kde komanditisté dostávají jen podíly na zisku, je daň z příjmů právnických osob i srážková daň vysoká. Ve společnostech, které své společníky zaměstnávají, se zaplatí menší daň z příjmů právnických osob v důsledku vyšších nákladů, které společnost uplatňuje. Také je zde podstatně menší srážková daň, protože se společníkům nepřiznávají tak vysoké podíly na zisku.

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

Platby na pojistné na sociální zabezpečení a na veřejné zdravotní pojištění jdou přesně naopak. Tedy, ta společnost, která zaplatí nejméně na daních, zaplatí nejvíce na sociálním pojistném. Toto je vidět z tabulky 7.3 Přehled výsledků jednotlivých společností.

Tabulka 7.3 Přehled výsledků jednotlivých společností

Společnost / Kč	Daně	Sociální pojistné	Celkem	Čistý příjem společníků	Čistý příjem společnosti
Veřejná obchodní společnost	126 975	356 250	483 225	1 016 775	1 016 775
Komanditní společnost I	357 150	211 870	569 020	930 980	930 980
Komanditní společnost II	189 807	346 750	536 557	963 443	963 443
Společnost s ručením omezeným I	300 168	274 560	574 728	891 618	925 272
Společnost s ručením omezeným II	218 094	342 000	560 094	919 050	939 906
Akciová společnost	483 862	139 680	623 542	817 209	876 459

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

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

Ve společnostech, které společníkům přiznávají pouze podíly na zisku, se platí vysoká daň jak z příjmů právnických osob tak srážková daň. Tyto společnosti zaplatí největší částku na daních. Když k tomu přičteme pojištění, které si hradí společníci sami, tato společnost odvede největší částku do veřejného rozpočtu.

Jednotlivé platby na daních, odvody na sociálním pojistném a čistý příjem jednotlivých společností jsou pro přehlednost uvedeny ve grafech v příloze, pro které jsou výchozí tabulky 7.2 Přehled daňového zatížení a 7.3 Přehled výsledků jednotlivých společností.

7.2 Změny daňového zatížení společností v návaznosti na reformu veřejných financí

Protože jsem se touto problematikou zabývala v bakalářské práci, nyní porovnáme jednotlivé výsledky za rok 2006 a 2008, tedy před reformou veřejných financí a po ní. Jednotlivé výsledky budou opět uvedeny v tabulkách, které budou doplněny o grafy pro lepší srovnatelnost.

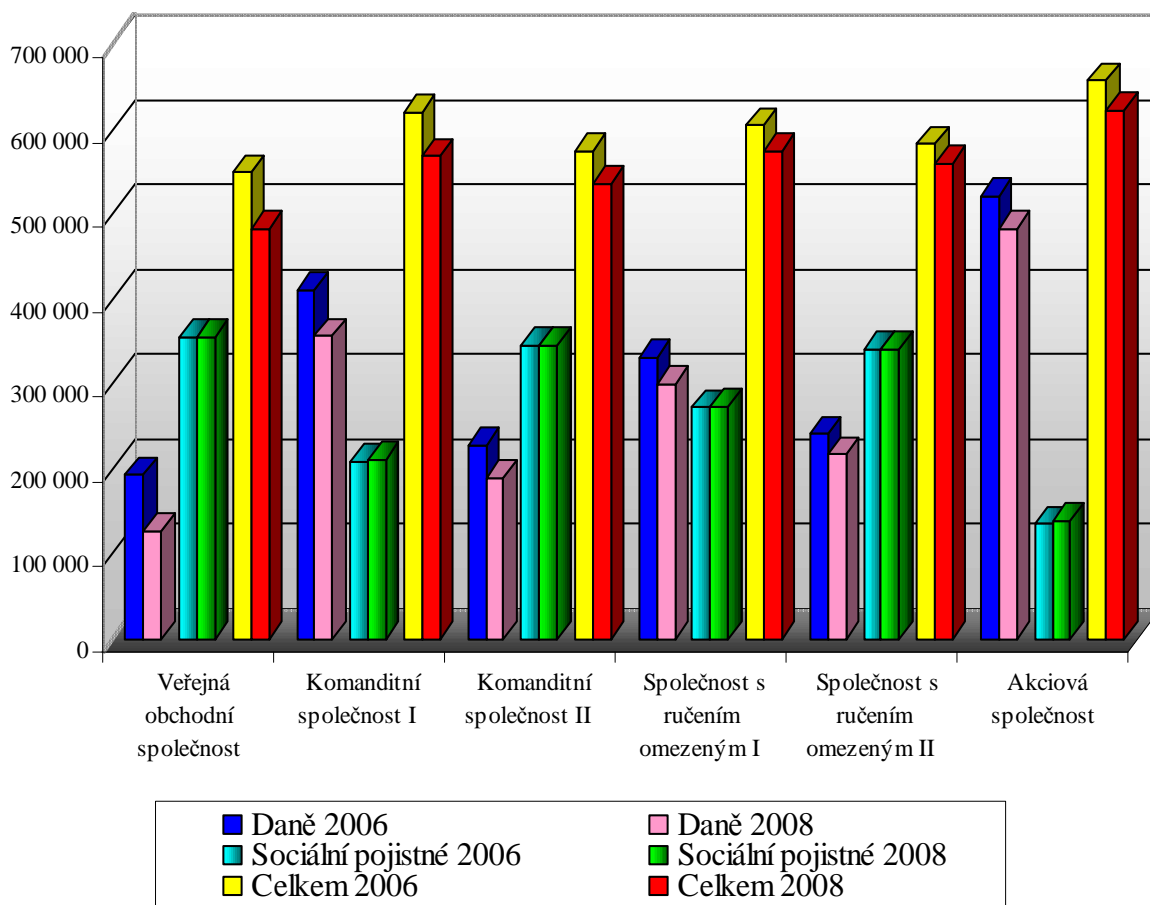
Tabulka 7.4 Odvedené platby do veřejného rozpočtu za rok 2006 a 2008

Společnost / Platby v Kč	2006 / 2008			
	Daně	Sociální pojistné	Celkem	Pořadí
Veřejná obchodní společnost	19 3460 / 12 6975	356 250 / 356 250	549 710 / 483 225	1 / 1
Komanditní společnost I	411 692 / 357 150	209 182 / 211 870	620 874 / 569 020	5 / 4
Komanditní společnost II	228 205 / 189 807	346 750 / 346 750	574 955 / 536 557	2 / 2
Společnost s ručením omezeným I	332 138 / 300 168	273 216 / 274 560	605 354 / 574 728	4 / 5
Společnost s ručením omezeným II	241 833 / 218 094	342 000 / 342 000	583 833 / 560 094	3 / 3
Akciová společnost	522 450 / 483 862	135 648 / 139 680	658 098 / 623 542	6 / 6

Stejně jak v roce 2008 tak i v roce 2006 nejmenší částku odvede veřejná obchodní společnost. Tato společnost za rok 2008 odvede nižší daně v důsledku zrušení klouzavé progresse, kde se sazba daně dostala do nejvyššího pásma. Místo toho je podíl každého společníka zdaněn jednotnou sazbou daně. Také se výrazně zvýšily slevy na dani fyzických osob, jak je uvedeno v teoretické části práce a to v tabulce 4.1 Vývoj slev na dani fyzických osob v letech 2007 – 2009. V roce 2006 platily stejné částky slev jako v roce 2007. Sociální pojistné je zde stejné, protože vyměřovací základ i sazby pojistného zůstaly stejné. Za rok 2009 odvede společnost menší částku na sociálním pojistném, protože se snižují sazby pojistného, jak již bylo uvedeno v tabulce 6.3 Sazby sociálního pojistného v letech 2008 a 2009.

Druhá zůstala komanditní společnost, která své komanditisty zaměstnává. Celkové daňové zatížení společnosti se také snížilo.

Graf 7.1 Srovnání odvedených plateb v Kč do veřejného rozpočtu před reformou veřejných financí a po ní



Třetí zůstává společnost s ručením omezeným, která své společníky zaměstnává. Tato společnost odvede v roce 2008 nižší částku na daních, stejnou částku na sociální pojistné. Celkem tedy odvede po reformě veřejných financí menší částku.

Na čtvrtém místě skončila v roce 2008 komanditní společnost, která své komanditisty nezaměstnává. V roce 2006 na tom byla lépe společnost s ručením omezeným, která zaměstnává dva společníky, letos je na pátém místě. Hlavním důvodem je nižší daňové zatížení u komanditní společnosti, která odvede až o 54 542,- Kč méně v roce 2008 oproti roku 2006. Hlavní vliv na toto snížení má výrazně nižší daň z příjmů fyzických osob, která poklesla z původních 57 692,- Kč na 28 650,- Kč. Také daň z příjmů právnických osob je nižší o 30 000,- Kč. Pouze srážková daň je o 4 500,- Kč vyšší v roce 2008. U společnosti s ručením omezeným také poklesla odvedená částka na daních, ale pouze o 31 970,- Kč. Platby na sociální pojistné se u obou společností v roce 2008 nepatrně zvýšily oproti roku

2006. To je v důsledku vyšší platby na dobrovolné důchodové pojištění, které si platí společníci, kteří nejsou ve společnosti zaměstnáni. V roce 2006 společník zaplatil 2 688,- Kč měsíčně, v roce 2008 odváděl měsíčně částku 2 800,- Kč. V roce 2009 bude každý společník odvádět částku 1 649,- Kč měsíčně.

Na posledním místě zůstala akciová společnost, která své akcionáře nezaměstnává. Daňové zatížení společnosti je v roce 2008 menší. Ale na sociálním pojistném zaplatí více, jak již bylo řečeno, v důsledku zvýšení platby na dobrovolné důchodové pojištění.

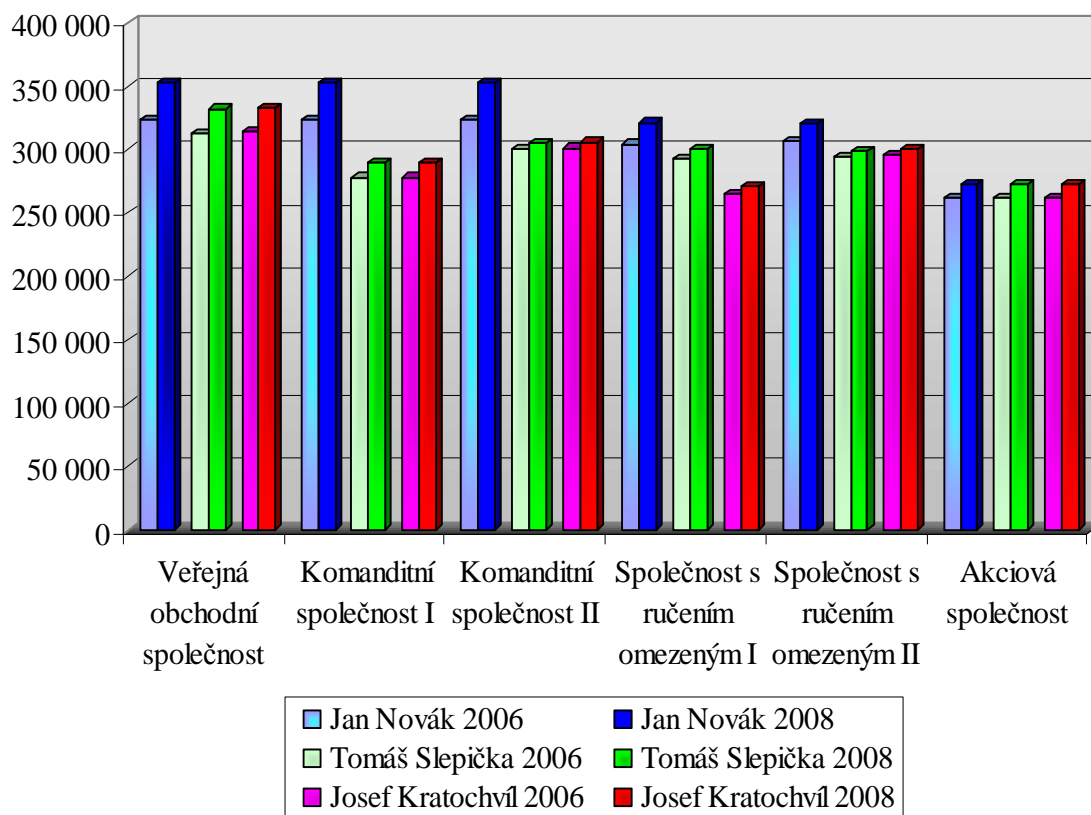
Nyní porovnáme čisté příjmy každého společníka v jednotlivých společnostech za rok 2006 a 2008, abychom zjistili dopad reformy veřejných financí na jednotlivé poplatníky.

Tabulka 7.5 Čisté příjmy společníků v jednotlivých společnostech za rok 2006 a 2008

Společnost / Čisté příjmy v Kč	2006 / 2008			
	Jan Novák	Tomáš Slepíčka	Josef Kratochvíl	Celkem
Veřejná obchodní společnost	323 558 / 352 600	312 678 / 331 765	314 054 / 332 410	950 290 / 101 6775
Komanditní společnost I	323 558 / 352 600	277 784 / 289 190	277 784 / 289 190	879 126 / 930 980
Komanditní společnost II	323 558 / 352 600	300 335 / 305 099	301 152 / 305 744	925 045 / 963 443
Společnost s ručením omezeným I	304 265 / 320 921	292 930 / 300 086	265 075 / 270 611	862 270 / 891 618
Společnost s ručením omezeným II	305 985 / 320 025	294 650 / 299 190	295 467 / 299 835	896 102 / 919 050
Akciová společnost	261 634 / 272 403	261 634 / 272 403	261 634 / 272 403	784 902 / 817 209

Jak je vidět z tabulky i z grafu, čistý příjem každého ze společníků v kterékoliv společnosti se zvýšil v roce 2008 oproti roku 2006. Reformu veřejných financí tedy pozitivně pocítila nejen společnost, jako celek, tak i jednotliví společníci. Celkové daňové zatížení se tedy snížilo.

Graf 7.2 Výše příjmů společníků v jednotlivých typech obchodních společností před reformou veřejných financí a po ní



Jaké je vlastně daňové zatížení jednotlivých společností v procentech, se dozvíme v následující tabulce.

Tabulka 7.6 Celkové daňové zatížení společností

	Daňové zatížení	Zatížení pojistným	Celkové daňové zatížení	Celkové pořadí
Veřejná obchodní společnost	8,47 %	23,75 %	32,22 %	1.
Komanditní společnost II	12,65 %	23,12 %	35,77 %	2.
Společnost s ručením omezeným II	14,54 %	22,80 %	37,34 %	3.
Společnost s ručením omezeným I	20,01 %	18,30 %	38,32 %	5.
Komanditní společnost I	23,81 %	14,12 %	37,93 %	4.
Akciová společnost	32,26 %	9,31 %	41,57 %	6.

Ve všech společnostech obecně platí, že čím nižší je daňové zatížení, tím vyšší je zatížení sociálním pojistným. Nejmenšímu celkovému daňovému zatížení podléhá veřejná obchodní společnost, ta odvede celkem 32,22 % z hrubého zisku na daních a sociálním

pojistném. Vyšla sice nejlépe, ale čistý zisk společnosti tvoří pouhých 67,78 % z hrubého zisku, což není zas tolik výhodné. Druhá v pořadí je komanditní společnost, která zaměstnává své komanditisty, tato společnost odvede do veřejného rozpočtu celkem 35,77 % z vytvořeného hrubého zisku. Pro společnost tedy zůstane pouze 64,23 % z vyprodukovaného zisku. Na třetím místě je společnost s ručením omezeným, která zaměstnává své společníky. Tato společnost odvede na daních a sociálním pojistném 37,34 % z hrubého zisku, společnosti tedy zůstane pouze 62,66 % z vytvořeného zisku. Obdobně je na tom komanditní společnost, kde komanditisté dostávají pouze podíly na zisku, ta odvede 37,93 % hrubého zisku, pro potřeby společnosti tedy zbude 62,07 % z vytvořeného zisku. Na pátém místě skončila společnost s ručením omezeným, která své společníky nezaměstnává. Tato společnost podléhá celkovému daňovému zatížení ve výši 38,32 %. Společnosti tedy zůstane pouze 61,68 % z vytvořeného zisku. Nejhůře je na tom akciová společnost, která své akcionáře nezaměstnává, tato společnost zaplatí sice nejméně na sociálním pojistném, avšak nejvíce na daních. Celkové daňové zatížení akciové společnosti je 41,57 %. Společnosti zůstane pouze 58,43 % z hrubého zisku.

Celkové daňové zatížení je celkem vysoké u všech společností. Pohybuje se v rozmezí od 32 % do 42 %. Minimálně třetinu toho, co společnost sama svou vlastní činností získá, musí odvést státu a to jen ve formě daní z příjmů a sociálního pojistného. Neberu zde v úvahu ostatní daně a jiné poplatky, které společnosti také musí odvádět do veřejného rozpočtu.

8. Závěr

Při zakládání společnosti je daňová otázka jedna z hlavních, dle které se společníci rozhodují, jakou právní formu obchodní společnosti zvolí. Proto jsem se touto problematikou zabývala, abych zjistila, která společnost podléhá nejmenšímu daňovému zatížení. Také jsem chtěla zjistit, jak se společnosti vyplatí své společníky zaměstnat.

Na jednotlivé obchodní společnosti lze nahlížet z pohledu daně z příjmů jako na plátce daně z příjmů fyzických osob a plátce daně z příjmů právnických osob. Příjem společníků veřejné obchodní společnosti a podíl komplementářů v komanditní společnosti podléhají dani z příjmů fyzických osob a patří do dílčího základu daně příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. Příjem společníků, kteří jsou ve společnosti zaměstnání, podléhá dani z příjmů fyzických osob. Dílčím základem daně jsou příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky. Zisk vytvořený ve společnosti s ručením omezeným, akciové společnosti a podíl zisku připadající na společnost v komanditní společnosti podléhají dani z příjmů právnických osob. Disponibilní výsledek hospodaření může společnost rozdělit mezi společníky ve formě podílů na zisku. Vznikají tak příjmy, které tvoří samostatný daňový základ a zdaňují se srážkou u zdroje. Zde se může objevit vnitřní dvojí zdanění.

V příkladech uvedených v praktické části práce jsou zřejmé rozdíly ve výpočtu daně z příjmů jak fyzických tak i právnických osob. Na základě uvedených výpočtů výše daňové povinnosti jednotlivých obchodních společností lze tvrdit, že z daňového hlediska je výhodnější podléhat dani z příjmů fyzických osob, tedy být společníkem veřejné obchodní společnosti nebo komplementářem v komanditní společnosti. Daňová povinnost plátců daně z příjmů právnických osob (akciová společnost, společnost s ručením omezeným a část výsledku hospodaření u komanditní společnosti snižena o podíl přiznaný komplementáři) je vyšší. Tento výsledek je důkazem toho, že daň z příjmů fyzických osob je výhodnější díky nižší sazbě oproti dani z příjmů právnických osob a při výpočtu daně z příjmů fyzických osob se zohledňuje sociální postavení poplatníků.

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

zdravotní pojištění vzniká u osob bez zdanitelných příjmů, kam řadíme osoby, které mají pouze příjmy z kapitálového majetku. Společníci v tomto případě zaplatí nižší částku na pojistném, ale společnost, která svým společníkům přiznává pouze podíly na zisku, zaplatí vysokou částku na daních.

Pro společnost ELEKTRO bych doporučovala veřejnou obchodní společnost jako právní formu podnikání. Tato společnost zaplatí sice největší částku na sociálním pojistném, ale nejmenší na daních. V úhrnu do veřejného rozpočtu odvede tato společnost nejmenší částku. Na druhou stranu zde existuje vysoké riziko, protože společníci veřejné obchodní společnosti ručí za závazky společnosti společně a nerozdílně celým svým majetkem. Kdyby toto riziko spojené s ručením nebyli schopni společníci akceptovat, lze doporučit, aby založili společnost s ručením omezeným a aby zaměstnali všechny své společníky. Čím vyšší hrubou mzdu společníci dostanou, tím vyšší budou daňově uznatelné náklady společnosti, v důsledku toho společnost vykáže nižší výsledek hospodaření a v konečném důsledku odvede tato společnost nižší daň z příjmů právnických osob. Také se sníží celková částka odvedená na srážkové dani, protože se společníkům nebudou přiznávat vysoké podíly na zisku. Tím se zmírní vliv vnitřního dvojího zdanění. S vyšší hrubou mzdou jsou ale spojené také vyšší náklady na sociální pojistné.

Daňové zatížení se po reformě veřejných financí snížilo u každé společnosti. Každá společnost po reformě zaplatí menší částku na daních. Reformu veřejných financí pozitivně pocítila nejen společnost, jako celek, tak i jednotliví společníci. Každý společník má nyní vyšší čistý příjem. Za rok 2009 se daňové zatížení ještě více sníží. Snížila se jednak sazba daně z příjmů právnických osob, ale také se snižují sazby pojistného na sociální zabezpečení.

9. Summary

The main and fundamental goal of this work is the taxation of the various types of the companies. Of course, the height of taxation is one of the general questions. A lot of people are also interested in the way of guarantee.

In the Czech law there are these types of companies: limited company, joint stock company, special limited partnership and co partnership.

In every company the economic result is to tax another system. The economic result is the difference between revenues and costs. But it cannot be considered a tax base. The economic result is increased by non-taxable costs. And this is called the tax base. In the Czech law there are two types of taxation. The first one is the legal entity income tax and its rate is 21 % and the other one is the natural person income and its rate is 15 % for both (in 2008).

The rate in the limited company is 21 %. Executive heads and associate members are usually employed in the company and their wages are taxed by 15 % and this is the reason why most companies do it like this. If the Executive head is not employed in the company, the company will pay 21 % from the tax base. The tax base minus the tax is the earnings after the taxation. This result is divided between the head and the associate members and subsequently, each of them has to tax it for the second times. This is called double taxation. For this reason the company seems to be inconvenient, but in reality, this form of the company is widely used thanks its small guarantees.

There is a very similar taxation in the stock company. But in the stock company you need a higher capital. The investors are called shareholders. They are paid from the net income through dividends. In this type of company the double taxation appears, too.

In the co-partnership the investors guarantee all of their property. The main difference from the corporation noted above is that the gain is first divided between the individual investors. After that the particular investor has to tax these earnings by the natural person income tax. In this case of taxation you can make use of a variety of deduction, for example loan interest and life insurance. Then you can take advantage such as bonification, dependence exemption etc. The Overall paid tax will be lower than in the previous companies.

The last one is the special limited company. The investors are called: limited partners and the others general partners. The earnings before the taxation are divided into two parts. The first part will get general partners and they will tax their earnings the same way like the investors in the co-partnership – the natural person income tax 15 %. The rest will be taxed by the company by the legal entity income tax 21 % in the year 2008. The earnings after taxes are divided between the limited partners and they have to tax their profit again as the investors in the limited company or the stock company.

Finally, we can say that the best thing is to be liable to the tax natural person income tax. It means to be an investor in the co-partnership or to be the general partner or to be employed in any company.

Key words

Company

Co-partnership

Economic result

Earnings after the taxation

Earnings before the taxation

Join stock company

Legal entity

Legal entity income tax

Limited company

Natural person

Natural person income tax

Special limited partnership

Tax

Tax base

10. Literární přehled

Běhounek, P.: Společnost s ručením omezeným – řešení účetní a daňové problematiky včetně příkladů z praxe. ANAG, spol.s.r.o., 2008. ISBN 978-80-7263-452-1

Kol. autorů: Účetnictví podnikatelů 2008. Meritum – výkladová řada, Aspi a. s., Praha, 2008. ISBN 978-80-7357-336-2

Kopek, R., Černá, M.: Účetnictví podnikatelů pro distanční studium II. Západočeská univerzita v Plzni, 2008. ISBN 978-80-7043-644-8

Macháček, I.: Fyzické osoby a daň z příjmů. Aspi a.s., Praha, 2008. ISBN 978-80-7357-360-7

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

Pilařová, I.: Účetní a daňové případy řešené v s.r.o. Aspi a.s., Praha, 2007. ISBN 978-80-7357-306-5

Pilařová, I.: Účetní a daňové problémy právnických osob v praxi 2008. Grada Publishing, a.s., 2008. ISBN 978-80-247-2539-0

Polák, M., Kopřiva, J., Baranyková, M.: Daň z příjmů fyzických osob 2008. Akademické nakladatelství CERM s.r.o., Brno, 2008, ISBN 978-80-214-3729-6

Strouhal, J.: Účetní závěrka 2008. Meritum – výkladová řada, Aspi, a.s., Praha 2008. ISBN 978-80-7357-385-0

Valouch, P.: Optimální zdanění fyzických osob 2008. Grada Publishing, Praha, 2008, ISBN 978-80-247-2540-6.

Vančurová, A., Láchová, L.: Daňový systém 2008, VOX, Praha, 2008, ISBN 978-80-86324-72-2

Vybíhal, V.: Zdaňování příjmů fyzických osob 2008, Grada Publishing, Praha, 2008, ISBN 978-80-247-2536-9.

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

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

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

www.cssz.cz

www.mfcr.cz

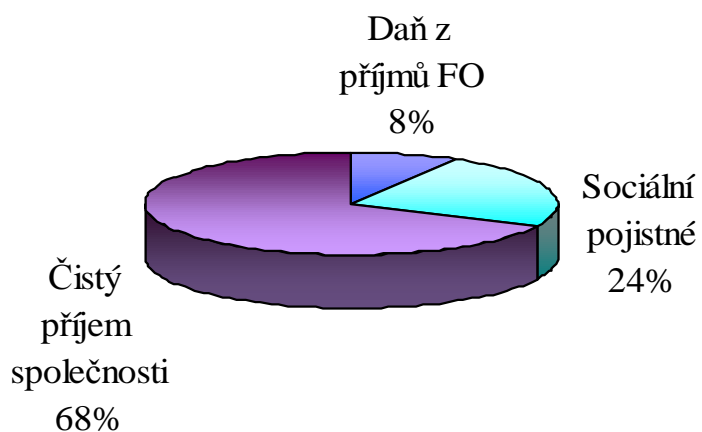
www.mpsv.cz

www.podnikatel.cz

www.zivnostnik.cz

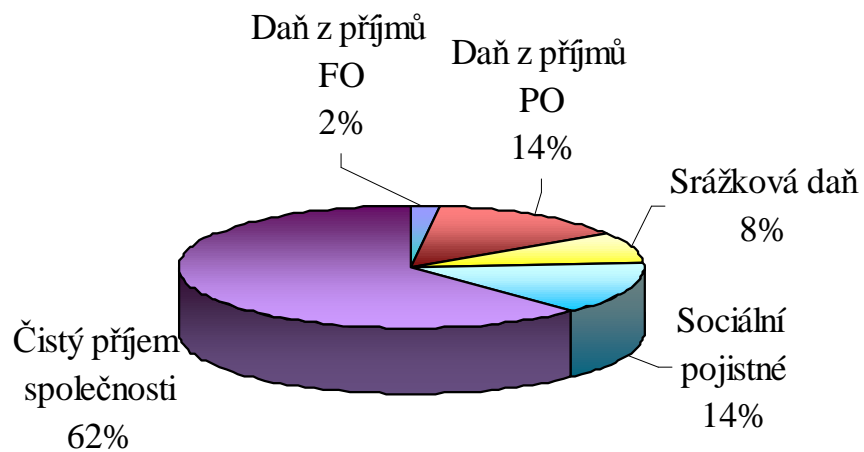
11. Přílohy

Graf 11.1 Veřejná obchodní společnost



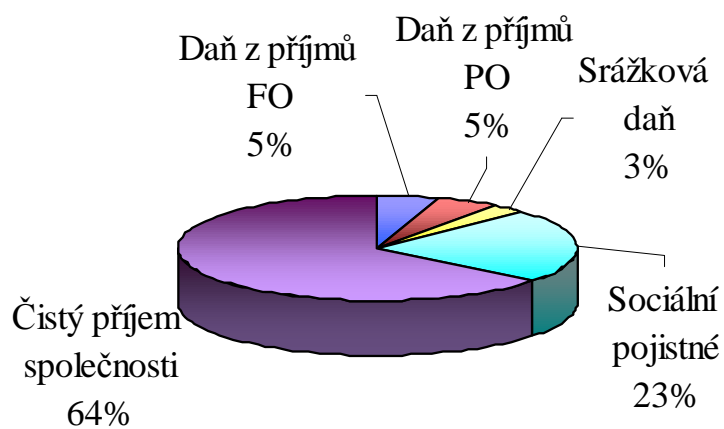
Zdroj: vlastní tvorba

Graf 11.2 Komanditní společnost, která své komanditisty nezaměstnává



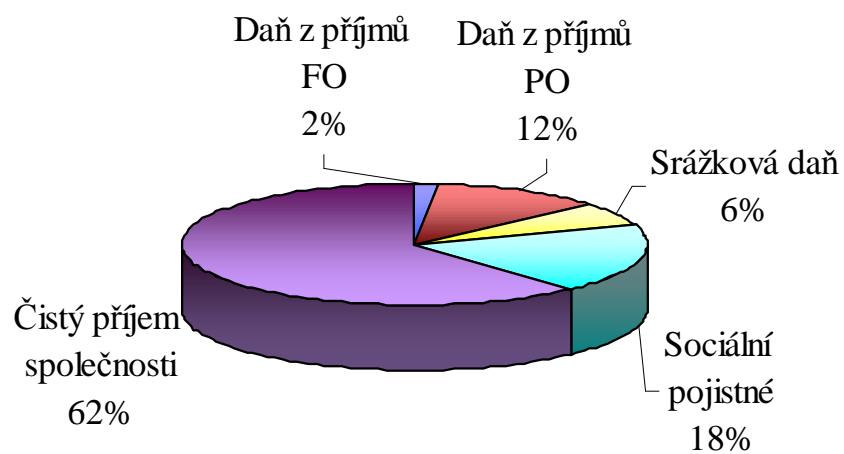
Zdroj: vlastní tvorba

Graf 11.3 Komanditní společnost, která zaměstnává své komanditisty



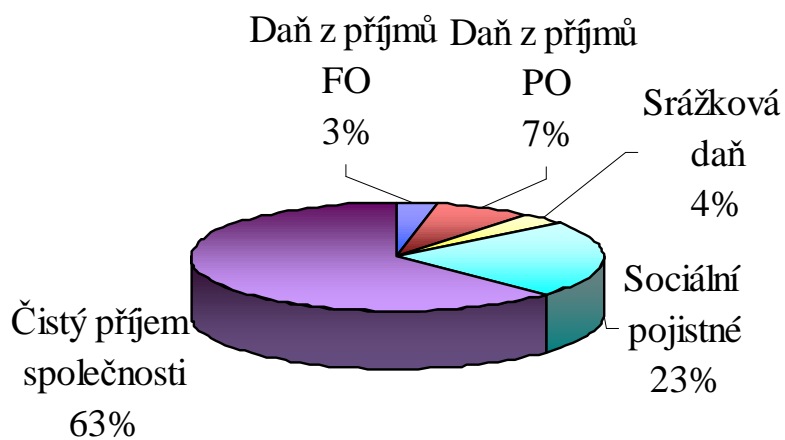
Zdroj: vlastní tvorba

Graf 11.4 Společnost s ručením omezeným, která zaměstnává dva společníky



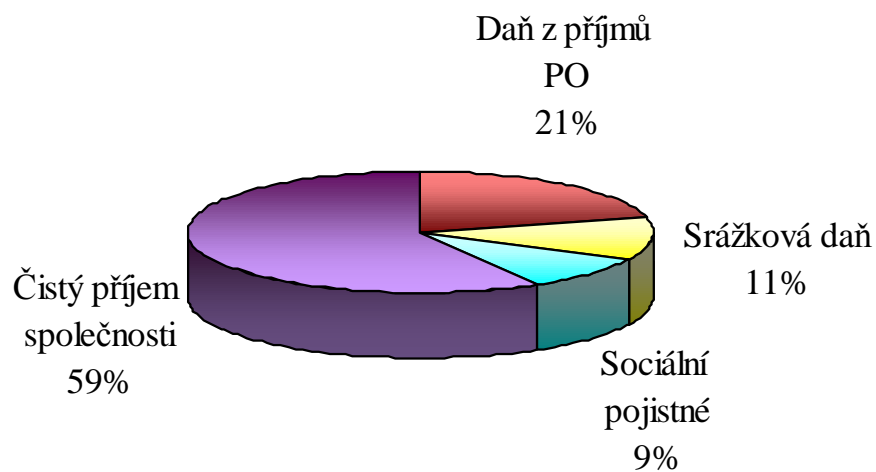
Zdroj: vlastní tvorba

Graf 11.5 Společnost s ručením omezeným, která zaměstnává všechny společníky



Zdroj: vlastní tvorba

Graf 11.6 Akciová společnost



Zdroj: vlastní tvorba